

ปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้
กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม*

Taxation Issues in Cryptocurrency Transactions under
Value Added Tax law

นภัทรธมณต์ ไก่แก้ว
Napattamon Kaikaew

นิสิตในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ถนนพญาไท แขวงวังใหม่ เขตปทุมวัน กรุงเทพมหานคร 10330
LL.M Candidate
Faculty of Law, Chulalongkorn University, Phayathai Road, Pathumwan, Bangkok 10330
Corresponding author E-mail: Napattamon.k@gmail.com
(Received: April 5, 2022; Revised: July 21, 2022; Accepted: July 25, 2022)

บทคัดย่อ

ปัจจุบัน การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีส่วนใหญ่อยู่ในลักษณะการลงทุนเพื่อหา
กำไร และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรตีความคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทาง
อิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ประเภทหนึ่ง ซึ่งมีความไม่เหมาะสมหลายประการ ปัญหาประการ
สำคัญ คือ ด้วยลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจตีความเป็นสินค้าหรือบริการภายใต้
กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อีกทั้ง กระบวนการในทางปฏิบัติบางประการของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม
ไม่อาจบังคับใช้กับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีได้จริง เช่น การออกใบกำกับภาษี นอกจาก
นั้น ลักษณะของการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่อะไรที่เพิ่มมูลค่าในแต่ละขั้นการผลิต การจำหน่าย หรือ
การให้บริการซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี

* บทความวิจัยนี้เป็นส่วนหนึ่งของวิทยานิพนธ์ เรื่อง “ปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้
กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม” หลักสูตรปริญญาโทนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เป็นธุรกรรมที่กระทำผ่านตัวกลางทำให้ไม่สามารถระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย ส่งผลให้การบังคับและตรวจสอบผู้ประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงการออกเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปได้ยาก บทความวิจัยฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาปัญหาความไม่เหมาะสมอันเกิดจากการตีความ คริปโทเคอร์เรนซีให้อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีบริโภคประเภทอื่น ที่อาจมีความเหมาะสมมากกว่า และจากการศึกษาพบว่า หากพิจารณาให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรม (Transaction Tax) จะมีความเหมาะสมมากกว่า ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

คำสำคัญ : คริปโทเคอร์เรนซี, ภาษีมูลค่าเพิ่ม, ภาษีธุรกิจเฉพาะ, ภาษีธุรกรรมทางการเงิน

Abstract

Most cryptocurrency exchanges are in the form of profitable investments. The 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 research paper 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. As a result, the author therefore recommends that cryptocurrency trading transactions should be subject to a Specific Business Tax system.

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

1. บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบัน แม้คริปโทเคอร์เรนซีได้รับความนิยมอย่างมาก แต่หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายแล้วกลับพบว่าในประเทศไทยมีกฎหมายเพียงฉบับเดียวที่บัญญัติถึงนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะ คือ พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ซึ่งได้จัดประเภทของคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทหนึ่ง¹ และให้คำนิยามคริปโทเคอร์เรนซีไว้²

สำหรับประมวลรัษฎากรนั้น มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งบังคับใช้เมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2564 โดยแก้ไขนิยามคำว่า “สินค้า” และเพิ่มนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ซึ่งหากพิจารณาแล้ว สรุปได้ว่า จากเดิมที่คริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นสินค้า ในปัจจุบันไม่ถือเป็นสินค้าตามประมวลรัษฎากรอีกต่อไป แต่ถือเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนึ่งตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งทำให้เกิดปัญหาสำคัญ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีว่าสมควรพิจารณาเป็นสินค้า บริการ หรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือไม่
2. ปัญหาว่าลักษณะมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงอย่างการขายหรือให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ (Value Added) ซึ่งเป็นหลักการสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹ มาตรา 3 พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล “สินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า คริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล

² มาตรา 3 พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล “คริปโทเคอร์เรนซี” หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูล อิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

3. ปัญหาเกี่ยวกับการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขายซึ่งส่งผลให้เกิดปัญหาประการที่ 4 ถึง 6 ต่อไป
4. ปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
5. ปัญหาเกี่ยวกับการบังคับให้ผู้ขายต้องออกเอกสารภาษีมูลค่าเพิ่ม
6. ปัญหาเรื่องการคำนวณหรือการหาต้นทุนของคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่อาจเกิดขึ้นได้เหมือนธุรกรรมซื้อขายสินค้าหรือให้บริการภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไป

ผู้เขียนจึงเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการยากและไม่เหมาะสมกับสภาพของธุรกรรม จึงทำการศึกษาความเหมาะสมในการพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product) รูปแบบหนึ่งซึ่งถูกจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรม (Financial Transaction Tax) อันอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งมีความเหมาะสมมากกว่า

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 3) เพื่อศึกษาสถานะและการพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร
- 4) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์การพิจารณาสินค้าหรือบริการอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม และศึกษาหลักเกณฑ์การพิจารณาผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติภาษีธุรกิจเฉพาะ เพื่อพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีควรอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 5) เพื่อเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการปรับปรุงประมวลรัษฎากรสำหรับการจัดเก็บภาษีการบริโภคของคริปโทเคอร์เรนซี

1.3 สมมติฐาน

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่เหมาะสม รัฐควรจัดเก็บในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะมีความเหมาะสมกับลักษณะของธุรกรรมมากกว่า

1.4 ระเบียบวิธีดำเนินการวิจัย

เป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ตัวบทกฎหมาย หนังสือคำอธิบายเอกสารตำรา แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร บทความในวารสารกฎหมาย บทความในวารสารกรมสรรพากร ตลอดจนเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งจากของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อนำมาวิเคราะห์เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะต่อไป

1.5 ขอบเขตการวิจัย

ศึกษานิยาม หลักเกณฑ์ และปัญหาในการตีความคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้ประมวลรัษฎากร ซึ่งในปัจจุบันประเด็นทางกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีมีหลายประเด็น ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค และภาษีทรัพย์สิน บทความนี้ ผู้เขียนจะศึกษาเฉพาะประเด็นภาษีการบริโภคที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีเท่านั้น โดยศึกษาวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อนำมาพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีควรเป็นสินค้าหรือบริการภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือควรเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product) ชนิดหนึ่งที่สมควรถูกจัดเก็บภาษีธุรกรรมการเงิน (Financial Transaction Tax) ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะ อีกทั้ง ศึกษาการตีความสถานะคริปโทเคอร์เรนซีตามกฎหมายต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศอิตาลี และประเทศแอฟริกาใต้

2. ลักษณะและธุรกรรมซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี

บทความฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการจะพิจารณาปัญหาทางภาษีอากรได้นั้นจำเป็นต้องศึกษาลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีและธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีก่อน ทั้งนี้ เพื่อนำไปสู่การพิจารณาประกอบกับหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มว่าแท้จริงแล้วธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีสมควรอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ โดยหัวข้อที่ 2 นี้ ผู้เขียนจะสรุปถึงลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ซื้อและผู้ขายได้ (2.1) ลักษณะธุรกรรมซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี (2.2)

2.1 ลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ซื้อและผู้ขายได้

1) การเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัย (Cryptography)

คริปโทเคอร์เรนซีได้นำระบบการเข้ารหัสข้อมูล (Cryptography) มาใช้ในการทำงานของระบบ ได้แก่ ใช้สร้างรหัสผ่านส่วนตัวและเลขบัญชีส่วนตัว³ ใช้ในการทำธุรกรรม หากผู้ใช้งานต้องการทำธุรกรรมการโอนหรือรับคริปโทเคอร์เรนซี จะต้องใช้ทั้งเลขที่บัญชีและรหัสผ่านส่วนตัว เพื่อให้ระบบตรวจสอบยืนยันความถูกต้องด้วยการเข้ารหัสข้อมูล⁴ และใช้ในการรักษาความปลอดภัยในการเก็บข้อมูล โดยระบบจะทำการเก็บข้อมูลด้วยระบบบล็อกเชน (Blockchain) ซึ่งมีลักษณะคล้ายกล่องเก็บข้อมูลที่อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์

2) ไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ (Anonymity)

แม้จะมีการเปิดเผยรายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรมบิตคอยน์ที่เกิดขึ้นทุกธุรกรรมผ่านระบบบัญชีสาธารณะ (Public Ledger) เพื่อกระจายอำนาจการตรวจสอบและยืนยันความถูกต้องของธุรกรรม แต่ระบบบิตคอยน์ที่ถูกรออกแบบไว้ไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ (Anonymity) ซึ่งแตกต่างจากธุรกรรมที่ทำผ่านธนาคารหรือสถาบันการเงินแบบเดิมที่ต้องอาศัยบุคคลที่สามที่น่าเชื่อถือในการทำธุรกรรมทั้งหมด

3) ระบบกุญแจสาธารณะ (Public Key) และกุญแจส่วนตัว (Private Key)

ระบบเหรียญดิจิทัลหรือคริปโทเคอร์เรนซีนั้นเปรียบเสมือนสายมอญที่ร้อยเรียงต่อกันเป็นเส้น (chain) โดยเจ้าของแต่ละรายจะส่งต่อเหรียญดิจิทัลไปยังผู้รับอีกรายหนึ่งผ่านการระบุรหัสแฮช (hash) ของธุรกรรมก่อนหน้าพร้อมกับระบุรหัสกุญแจสาธารณะ (Public Key) ของเจ้าของรายถัดไป โดยดำเนินการเช่นนี้ซ้ำไปเรื่อย ๆ จนสิ้นสุดทอดการซื้อขาย โดยผู้ซื้อเหรียญดิจิทัลหรือคริปโทเคอร์เรนซีสามารถยืนยันการทำรายการเพื่อรับคริปโทเคอร์เรนซีได้โดยการยืนยันสายมอญหรืออิเล็กทรอนิกส์เพื่อยืนยันความเป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีในธุรกรรมนั้น⁵

ปัญหาที่มักเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี คือ ผู้ซื้อไม่สามารถยืนยันได้ว่าเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีทำการจ่ายคริปโทเคอร์เรนซีซ้ำซ้อน (double-spend) หรือไม่ซึ่งปัญหาดังกล่าวนี้สามารถแก้ไขได้โดยการใช้ผู้มีอำนาจควบคุมมาเป็นตัวกลางเพื่อตรวจสอบ

³ เรื่องเดียวกัน

⁴ Satoshi Nakamoto, "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System," [online] Available from : <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> [3 January 2022]

⁵ เรื่องเดียวกัน

ทุกธุรกรรมที่เกิดขึ้นว่ามีการส่งจ่าย คริปโทเคอร์เรนซีซ้ำซ้อน (double-spend) หรือไม่ แต่อย่างไรก็ดี การแก้ไขปัญหาด้วยวิธีดังกล่าวนี้จะส่งผลให้ทุกธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซีต้องดำเนินการผ่านตัวกลางที่เข้ามามีอำนาจควบคุมเช่นเดียวกับธนาคาร⁶

จากปัญหาดังกล่าว ทำให้เกิดกลไกการใช้ตัวกลางที่ทำให้เจ้าของบัญชีสามารถเข้าไปดูข้อมูลและทำธุรกรรมในบัญชีที่จัดเก็บคริปโทเคอร์เรนซีบนบล็อกเชนได้ ซึ่งตัวกลางนั้นเรียกว่า “กระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency Wallet)” ซึ่งเปรียบเสมือนกุญแจที่ทำให้เจ้าของบัญชีสามารถเข้าถึงตู้เงินอิเล็กทรอนิกส์ของตนเองได้ โดยกระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซีจะประกอบไปด้วยกุญแจ 2 ชนิด ได้แก่ กุญแจสาธารณะ (Public Key) และกุญแจส่วนตัว (Private Key) ซึ่งกุญแจแต่ละประเภททำหน้าที่แตกต่างกันเพื่อรักษาความปลอดภัยของบัญชี โดยกุญแจสาธารณะ (Public Key) เปรียบเสมือนเลขบัญชีธนาคารของเจ้าของบัญชี เจ้าของบัญชีสามารถให้กุญแจสาธารณะ (Public Key) แก่บุคคลอื่นเพื่อให้บุคคลอื่นสามารถโอนคริปโทเคอร์เรนซีเข้าสู่บัญชีของตนได้ ส่วนกุญแจส่วนตัว (Private Key) เปรียบเสมือนรหัสผ่านเข้าบัญชีธนาคารของเจ้าของบัญชีซึ่งจะมีเพียงเจ้าของบัญชีผู้เดียวเท่านั้นที่ทราบรหัสผ่านดังกล่าว ซึ่งโดยปกติรหัสผ่านกุญแจส่วนตัว (Private Key) จะมีลักษณะเป็นตัวอักษรปะปนกับตัวเลขและมีความยาวค่อนข้างมาก เช่น 6bc87f0a158de02e32qc8o35 หรือปัจจุบันมีการปรับเปลี่ยนให้สามารถจำได้ง่ายขึ้นโดยใช้คำศัพท์ภาษาอังกฤษเรียงกัน 12 คำ เช่น dog apple egg rain smile big eye friend you king boy love เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี หากมีบุคคลอื่นนอกจากเจ้าของบัญชีทราบรหัสกุญแจส่วนตัว (Private Key) ย่อมส่งผลให้บุคคลอื่นนั้นสามารถเข้าทำธุรกรรมบนบัญชีนั้น ๆ ได้ และนอกจากนี้ หากเจ้าของบัญชีลืมรหัสกุญแจส่วนตัวเสียเอง ก็จะทำให้คริปโทเคอร์เรนซีที่เก็บไว้ในกระเป๋าเงินอิเล็กทรอนิกส์นั้นหายไปในระบบตลอดเวลา ไม่สามารถกู้รหัสผ่านคืนได้อย่างบัญชีธนาคาร ดังนั้น การรักษารหัสกุญแจส่วนตัว (Private Key) จึงมีความสำคัญกับความปลอดภัยของบัญชีคริปโทเคอร์เรนซีอย่างมาก⁷

จากปัญหาการความยุ่งยากในการรักษารหัสกุญแจส่วนตัว (Private Key) ที่กล่าวไปข้างต้น ทำให้เกิดการใช้งานกระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซีรูปแบบใหม่ ได้แก่ Hot Wallet และ Cold Wallet โดย Hot Wallet คือ Wallet ที่เชื่อมต่อกับเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเกือบตลอดเวลา โดยมีข้อดี คือ สะดวกต่อการใช้งาน เหมาะกับกลุ่มนักลงทุนที่ต้องซื้อขายหรือโอนคริปโทเคอร์เรนซีบ่อยครั้ง โดย

⁶ เรื่องเดียวกัน

⁷ ลงทุนแมน, “สรุป Crypto Wallet ทุกรูปแบบที่นักลงทุนคริปโทควรรู้จัก” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <https://www.longtunman.com/32455> [2 กรกฎาคม 2565]

การใช้งาน Hot Wallet ที่นักลงทุนนิยมใช้ คือ Web Wallet หรือกระเป๋าเงินบนเว็บไซต์ซึ่งมักพบได้ในการทำธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) เช่น Bitkub, Binance, Zipmex และ Upbit เป็นต้น โดยการใช้งาน Web Wallet นี้ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) จะเป็นผู้รักษาสัญญาส่วนตัว (Private Key) ของผู้ใช้งาน โดยผู้ใช้งานจะมีเพียงหน้าที่ในการจดจำรหัสผู้ใช้ (username) และรหัสผ่านของเว็บไซต์นั้น ๆ เท่านั้น นอกจากนี้ Hot Wallet อีกประเภทหนึ่งที่มีความนิยมจากนักลงทุน คือ Mobile Wallet ซึ่งเป็นกระเป๋าเงิน Hot Wallet ในรูปแบบแอปพลิเคชัน (application) ที่ทำหน้าที่เก็บรักษาสัญญาส่วนตัว (Private Key) บนโทรศัพท์ของนักลงทุน ทำให้สะดวกต่อการใช้งาน และสามารถสำรองข้อมูล (back up) ข้อมูลได้

ดังนั้น เมื่อนักลงทุนใช้บริการศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) นักลงทุนไม่จำเป็นต้องใช้รหัสสัญญาส่วนตัว (Private Key) ในการเข้าถึงสินทรัพย์ที่ถูกโอนมาบัญชีของตน เนื่องจากกุญแจสาธารณะ (Public key) หรือที่อยู่ของแต่ละเหรียญบนบัญชีของนักลงทุนจะถูกผูกกับรหัสสัญญาส่วนตัว (Private key) ของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) โดยอัตโนมัติ ดังนั้น เมื่อผู้อื่นทำการโอนคริปโทเคอร์เรนซีมาซึ่งที่อยู่ที่ต้องการของนักลงทุน คริปโทเคอร์เรนซีนั้นจะถูกส่งเข้าสู่กระเป๋าคริปโทเคอร์เรนซีหรือบัญชีของนักลงทุนทันที โดยที่นักลงทุนไม่ต้องทำการใส่ข้อมูลหรือรหัสใด ๆ เพื่อเข้าถึงสินทรัพย์ที่ถูกโอนมาอีก⁸

จากการศึกษาระบบกุญแจสาธารณะ (Public Key) และกุญแจส่วนตัว (Private Key) ข้างต้น แสดงให้เห็นว่า แม้ลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีในระบบบล็อกเชนจะเป็นความลับไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ (Anonymity) เนื่องจากดำเนินธุรกรรมผ่านระบบการเข้ารหัสข้อมูล (Cryptography) ซึ่งส่งผลให้ผู้โอนและผู้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซีไม่ทราบตัวตนที่แท้จริงของอีกฝ่ายหนึ่ง แต่หากเป็นกรณีนักลงทุนเลือกดำเนินธุรกรรมซื้อขายหรือโอนคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) จะเข้ามาทำหน้าที่เป็นตัวกลางจับคู่ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งนักลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยรหัสกุญแจสาธารณะ (Public Key) ที่เปรียบเสมือนเลขบัญชีธนาคารของเจ้าของบัญชีให้แก่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) และต้องผูกหัสสัญญาส่วนตัว (Private Key) ไว้กับศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) ด้วย การดำเนินการผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเช่นนี้จึงส่งผลให้ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลทราบข้อมูลของนักลงทุน

⁸ Bitkub Support, “Public และ Private Key คืออะไร” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <https://support.bitkub.com/hc/th/articles/360032564912-Public-และ-Private-Key-คืออะไร> [2 กรกฎาคม 2565]

ทั้งหมดว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นแต่ละธุรกรรมนั้นเจ้าของกุญแจสาธารณะ (Public Key) ไคโอนคริปโทเคอร์เรนซี และเจ้าของกุญแจสาธารณะ (Public Key) รับโอนคริปโทเคอร์เรนซี

เพราะฉะนั้น หากพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซี ผู้โอนและผู้รับโอนยังคงไม่ทราบว่าคู่สัญญาของตนคือผู้ใดเนื่องจากทั้งสองฝ่ายไม่ได้ทำธุรกรรมกันเอง แต่ผู้ทำหน้าที่จับคู่ให้เกิดการซื้อขาย คือ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) ดังนี้ ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ตัวตนของทั้งสองฝ่ายจึงยังคงเป็นความลับระหว่างกัน แต่หากพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนหรือผู้รับโอนและศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) กรณีนี้ ตัวตนของผู้โอนหรือผู้รับโอนจะไม่เป็นความลับแต่อย่างใด ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) สามารถทราบการเคลื่อนไหวทางธุรกรรมและข้อมูลส่วนตัวของผู้โอนหรือผู้รับโอนได้ทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี

2.2 ลักษณะธุรกรรมซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี

ในประเทศไทย การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยผ่านตัวกลางอยู่ภายใต้พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 โดยธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ได้แก่ การกระทำผ่าน 1) ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล 2) นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล 3) ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล 4) กิจกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการ ก.ล.ต

1) การซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange)

หากเป็นกรณีซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange)⁹ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางที่จัดให้มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัล โดยการจับคู่หรือหาคู่สัญญาให้ หรือการจัดระบบหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทำความตกลงหรือจับคู่กันได้¹⁰ โดยทำธุรกรรมผ่านทางช่องทาง (Platform) ต่าง ๆ ที่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกำหนด เช่น แอปพลิเคชัน Bitkub ของบริษัท บิทคับ ออนไลน์ จำกัด เป็นต้น

⁹ มาตรา 3 พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 “ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า ศูนย์กลางหรือเครือข่ายใด ๆ ที่จัดให้มีขึ้นเพื่อการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัล โดยการจับคู่หรือหาคู่สัญญาให้ หรือการจัดระบบหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทำความตกลงหรือจับคู่กันได้ โดยกระทำเป็นทางคำปกติ แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงศูนย์กลางหรือเครือข่ายในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

¹⁰ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, “ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <https://www.sec.or.th/TH/pages/lawandregulations/digitalassetbusiness.aspx#Daforms> [28 กุมภาพันธ์ 2565]

ส่วนการชำระราคานั้น เมื่อการจับคู่สำเร็จระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย กล่าวคือ ราคาที่ตั้งขายกับราคาที่ตั้งซื้อไว้ตรงกัน จำนวนเงินที่ผู้ซื้อตั้งไว้นั้นก็จะถูกโอนไปยังผู้ขายที่ระบบของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจับคู่ให้ การทำธุรกรรมซื้อขายก็จะเป็นอันเสร็จสมบูรณ์ ผู้ขายจะได้เงินจำนวนเดียวกันกับที่ตนตั้งขายไว้เข้ามาอยู่ในกระเป๋าเงิน (Wallet)

2) การซื้อขายผ่านนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Broker)

นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล¹¹ นั้น หมายถึง ผู้ให้บริการทางการเงินออนไลน์สำหรับผู้ใช้ที่ต้องการซื้อหรือขายคริปโตเคอร์เรนซี นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ซื้อและผู้ขายที่เข้ามาใช้บริการ โดยข้อแตกต่างของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกับนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล คือ การซื้อขายคริปโตเคอร์เรนซีผ่านนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องพิจารณาราคาที่นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้กำหนด ซึ่งแตกต่างจากการซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่พิจารณาจากราคาตลาดในขณะที่ทำการซื้อขาย¹²

3) การซื้อขายผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Dealer)

กรณีซื้อขายผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล¹³ (Digital Asset Dealer) วิธีการซื้อขายประเภทนี้เป็นการกระทำนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล โดยผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้ให้บริการรับซื้อและขายคริปโตเคอร์เรนซีโดยหากำไรจากส่วนต่างของราคาซื้อและราคาขายในลักษณะเดียวกับผู้ค้าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งผู้ซื้อและผู้ขายไม่ได้ทำธุรกรรมกันโดยตรง แต่จะทำธุรกรรมผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล

จากการพิจารณาลักษณะเฉพาะของคริปโตเคอร์เรนซีในหัวข้อที่ 2.1 ผู้เขียนได้อธิบายถึงการเป็นธุรกรรมที่มีลักษณะเฉพาะ คือ การเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัยและการแสดงผลผ่านรหัสธุรกรรมซึ่งลักษณะเฉพาะดังกล่าวส่งผลให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโตเคอร์เรนซีนั้นเป็นธุรกรรม

¹¹ มาตรา 3 พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 “นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า บุคคลซึ่งให้บริการหรือแสดงต่อบุคคลทั่วไปว่าพร้อมจะให้บริการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลให้แก่บุคคลอื่น โดยกระทำเป็นทางค้าปกติและได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น แต่ไม่รวมถึงการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

¹² 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/> [2 มีนาคม 2565]

¹³ มาตรา 3 พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 “ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า บุคคลซึ่งให้บริการหรือแสดงต่อบุคคลทั่วไปว่า พร้อมจะให้บริการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลในนามของตนเองเป็นทางค้าปกติ โดยกระทำนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล แต่ไม่รวมถึงการให้บริการในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

ที่ไม่สามารถระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขายได้ (anonymity) แต่อย่างไรก็ดี การไม่สามารถระบุตัวตนนั้นจะเกิดขึ้นเฉพาะกรณีที่เป็นการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านระบบเบรเซอร์ที่ผู้ซื้อและผู้ขายดำเนินการแก่กันเองโดยไม่ผ่านตัวกลางหรือเป็นการซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคลเท่านั้น (Peer-to-Peer) แต่ไม่เกิดขึ้นกับกรณีซื้อขายผ่านตัวกลาง เนื่องจากผู้ใช้งานหรือนักลงทุนส่วนใหญ่ มักเปิดเผยรหัสกุญแจสาธารณะ (public key) ซึ่งการกระทำเช่นนี้ถือเป็นการที่เจ้าของบัญชียินยอมให้ข้อมูลความเป็นส่วนตัวของตนเองตกอยู่ในความรับรู้ของตัวกลางเพื่อให้เจ้าของบัญชีสามารถใช้บริการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเงินตราหรือเงินตราเป็นคริปโทเคอร์เรนซีได้ ดังนั้น ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจึงเป็นผู้รักษาหัสกุญแจส่วนตัว (Private Key) ของผู้ซื้อหรือผู้ขายจึงสามารถทราบได้ว่าบัญชีต้นทางคือบัญชีของผู้ใด มีรายละเอียดข้อมูลส่วนตัวอย่างไร และเมื่อมีการรับโอนคริปโทเคอร์เรนซี ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) สามารถทราบได้ว่าบัญชีที่รับโอนคือบัญชีของผู้ใด มีรายละเอียดและข้อมูลส่วนตัวอย่างไร แต่ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายด้วยกันเองยังคงไม่ทราบตัวตนที่แท้จริงของอีกฝ่ายหนึ่งอันส่งผลให้เกิดปัญหาในการออกเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มดังจะกล่าวต่อไป

3. หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

ปัจจุบัน ประเด็นทางภาษีอากรสำหรับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีหลากหลายประเด็น และหลากหลายประเภทภาษี ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีการบริโภค และภาษีการรับมรดก แต่บทความนี้ ผู้เขียนมุ่งศึกษาภาษีการบริโภคในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรม การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนจึงต้องการศึกษาหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม (3.1) และภาษีธุรกิจเฉพาะ (3.2) เพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์ภาษีการบริโภคที่เหมาะสมกับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีต่อไป

3.1 หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ และแม้จะมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกทอดการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาระภาษี เนื่องจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการสามารถนำภาษีซื้อที่ตนเสียไปมาหักออกจากภาษีขายที่ตนได้รับมาได้ ทำให้ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (End User)

3.1.1 วิธีการจัดเก็บและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁴ ในประเทศไทย

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีเครดิต (Credit Method) เป็นวิธีคำนวณภาษีโดยไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน กล่าวคือ คำนวณโดยนำภาษีขาย (Output Tax) หักด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) ซึ่งหลายประเทศส่วนใหญ่ใช้วิธีเครดิตนี้เนื่องจากสามารถคำนวณได้ง่ายที่สุด รวมถึงประเทศไทยด้วย และสิ่งที่ต้องใช้ควบคู่กันกับการคำนวณวิธีเครดิต คือ “การออกใบกำกับภาษี (Invoice Based Method)” เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ ติดตาม และกำกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพ

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ หากผลการคำนวณออกมาเป็นบวก (+) กล่าวคือ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องนำจำนวนส่วนต่างนั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น และหากผลการคำนวณออกมาเป็นลบ (-) กล่าวคือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนก็ไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น และจำนวนส่วนต่างนั้นก็ถือเป็นเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนเป็นเงินหรือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้

3.1.2 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปีมีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ทั้งนี้ ตามมาตรา 85/1(1) (ก)¹⁵ และหากไม่ปฏิบัติตาม ผู้ประกอบการจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงิน 1,000 บาทต่อเดือนภาษีแล้ว แต่อย่างไรก็ตามจะมากกว่า ทั้งนี้ ตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁴ วิธีการจัดเก็บและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมี 3 วิธี ได้แก่ วิธีบวก (Addition Method) 2) วิธีลบ (Subtraction Method) และวิธีเครดิต (Credit Method) ซึ่งประเทศไทยใช้วิธีเครดิต (Credit Method)

¹⁵ มาตรา 85/1 ประมวลรัษฎากร “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) สำหรับผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่

(ก) วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม สำหรับกรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้แล้ว หรือ

2) ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกรายไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อแสดงผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มให้เจ้าพนักงานประเมินรับทราบตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁶ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปพร้อมชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี)

แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คือ แบบภ.พ.30 โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแจ้งยอดขายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้น รวมถึงจะต้องแจ้งยอดซื้อให้แสดงมูลค่าของสินค้าที่ซื้อหรือรับบริการรวมทั้งการซื้อทรัพย์สินหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีสิทธินำมาหักเป็นภาษีซื้อได้เฉพาะยอดซื้อที่มีหลักฐานใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร

3) การจัดทำใบกำกับภาษี

ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) คือ เอกสารที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และจะต้องจัดทำทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น มิเช่นนั้นจะมีความผิดต่อกระทรวงมหาดไทยหรือจำคุก รวมถึงต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(5) แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อจัดทำใบกำกับภาษีแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการด้วย

ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปต้องมีรายการ 8 รายการตามที่มาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนด ซึ่งส่วนสำคัญของใบกำกับภาษี คือ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทั้งนี้ เพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการระบุตัวตนของผู้ประกอบการและผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และพิจารณาภาษีซื้อและภาษีขายซึ่งส่งผลถึงหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสิทธิในการได้รับภาษีคืนต่อไป

¹⁶ มาตรา 83 ประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้เป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้ยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดสถานที่เป็นอย่างอื่น”

รวมถึง การมีชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบุคคลโดยอยู่ในใบกำกับภาษีนั้นจะส่งผลให้บุคคลเหล่านั้นสามารถถูกตรวจสอบความถูกต้องรวมถึงความบกพร่องผิดพลาดในการจัดทำเอกสารทางภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรได้

จะเห็นได้ว่ารายการสำคัญที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องระบุในใบกำกับภาษี คือ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ดังนี้ หากนำไปพิจารณาร่วมกับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ซื้อและผู้ขายได้ ย่อมส่งผลให้ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถออกใบกำกับภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมายได้เนื่องจากผู้ขายไม่ทราบข้อมูลและตัวตนของผู้ซื้อ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ

3.2 หลักการภาษีธุรกิจเฉพาะ

3.2.1 วิธีการจัดเก็บและการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะถูกแยกออกมาจากรูกรมที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุผลว่าธุรกรรมบางประเภทคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ยาก¹⁷ ไม่สามารถคำนวณภาษีซื้อและภาษีขายได้ จึงมีการกำหนดฐานภาษีโดยให้เสียภาษีรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (Gross Revenue)

ภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากรูกรมที่เกี่ยวข้องกับการเงิน การธนาคาร โรงรับจำนำ และประกันชีวิต ตลาดจนการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือการหากำไร รวมถึงการให้กู้ยืมเงิน ค่าประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตัวเงิน และรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ ซึ่งภาษีธุรกิจเฉพาะมีลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีมูลค่าเพิ่มและมีฐานะเป็นภาษีการบริโภคอย่างหนึ่ง แต่ความแตกต่างคือภาษีธุรกิจเฉพาะเรียกเก็บจากการบริโภคเฉพาะอย่าง ซึ่งฐานภาษีของภาษีธุรกิจเฉพาะจะคำนวณจากกำไร รายรับ ดอกเบี้ย หรือค่าธรรมเนียมแล้ว แต่ประเภทของธุรกรรม แตกต่างจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากรายได้ที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต จึงกล่าวได้ว่า ภาษีธุรกิจเฉพาะจึงคำนวณในลักษณะเดียวกับภาษีการค้า¹⁸

ประเภทของธุรกรรมหรือกิจการที่อยู่ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

¹⁷ อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม Advanced VAT Accounting, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขอนิมพ์ 50 จำกัด, 2553), หน้า 12-1.

¹⁸ ศศิประภา ศิสติ วรรณการ, ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีบริโภค (VAT, SBT, SD), (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2564), หน้า 128.

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเกี่ยวธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เช็ค หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์
- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
 - (8.1) การประกอบกิจการซื้อหรือขายคืนหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน (Repurchase Agreement หรือ Repo)¹⁹
 - (8.2) ธุรกิจแฟกเตอร์ริง (Factoring)²⁰

3.2.2 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้²¹ ดังต่อไปนี้

- 1) เสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยคำนวณภาษีจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากรในเดือนภาษี ตามอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6 แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามแบบ ภ.ศ.40 โดยยื่นเป็นรายเดือน ภาษีซึ่งต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป พร้อมชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ (ถ้ามี) ไม่ว่าผู้มีหน้าที่

¹⁹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ, **ภาษีสรรพากร เล่ม 2**, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 5-020.

²⁰ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 358) พ.ศ. 2542

²¹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ, **ภาษีสรรพากร เล่ม 2**, หน้า 5-038.

เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

3) จัดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/12 โดยยื่นขอจดทะเบียนภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มประกอบกิจการ

4) จัดทำรายงานแสดงรายรับ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษีและรายรับที่ไม่ต้องคำนวณเพื่อเสียภาษี และให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/14 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ในปัจจุบัน อธิบดีกรมสรรพากรยังไม่ได้กำหนดแบบรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายให้ผู้ประกอบการปฏิบัติแต่อย่างใด

การเก็บภาษีธุรกรรมการเงิน (Financial Transaction Tax)

ในประเทศไทยไม่มีกฎหมายภาษีการบริโภคที่ใช้ชื่อโดยเฉพาะเจาะจงว่า “ภาษีธุรกรรมทางการเงิน” แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรนั้นมีการจัดเก็บภาษีบริโภคเป็นรายธุรกรรม โดยอยู่ในรูปแบบของภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax: SBT)²² ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บในธุรกิจบริการทางการเงินบางประเภทที่มีความยุ่งยากในการกำหนดมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ได้รวมอยู่ในฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่นำมาบัญญัติในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะแทน

ลักษณะภาษีธุรกรรมการเงิน (Financial Transaction Tax: FTT)

การจัดเก็บภาษีภายใต้ภาษีธุรกรรมการเงิน (FTT) คือ เมื่อมีการทำธุรกรรมซื้อขายสินทรัพย์ทางการเงิน จะมีการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมทุกธุรกรรม ตัวอย่างเช่น หากนักลงทุนขายสินทรัพย์มูลค่า 1,000 ดอลลาร์ นักลงทุนรายนั้นจะถูกเรียกเก็บเงิน 1 ดอลลาร์ในการทำธุรกรรม (สมมติ FTT อัตราร้อยละ 0.1) โดยภาษีธุรกรรมการเงินนี้อาจเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินทรัพย์ ผู้ขาย หรือคนกลาง (เช่น ตลาดหลักทรัพย์)

การเก็บภาษีจากธุรกรรมทางการเงิน (FTT) เช่น ธุรกรรมเกี่ยวกับหุ้น พันธบัตรและอนุพันธ์ทางการเงิน ซึ่งนอกจากจะสามารถสร้างรายได้ภาษีให้แก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศในการรองรับการเจริญเติบโตและการแข่งขันในระยะยาวแล้ว ยังเป็นการส่งเสริมความสามารถในการทำหน้าที่ของตลาดการเงินอีกด้วย จึงเป็นความท้าทายสำหรับผู้วางนโยบายด้านภาษีในการออกแบบการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาคการเงินให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ประเทศไทยอยู่ในสถานะที่สามารถแข่งขันกับประเทศอื่น ๆ ในภูมิภาคได้

²² เรื่องเดียวกัน

ฐานภาษีธุรกรรมการเงิน (FTT) เป็นอย่างไรนั้น ขึ้นอยู่กับสถานที่และทรัพย์สินที่กฎหมายภาษีมียผลบังคับใช้ และการกำหนดนิยามและขอบเขตของภาษีชนิดนี้มีความจำเป็นอย่างมากเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ตัวอย่างเช่น ประเทศสวีเดนใช้ภาษีธุรกรรมการเงิน (FTT) ในระหว่างปี ค.ศ. 1984 ถึง 1991 โดยมีฐานที่แคบ โดยเก็บภาษีเฉพาะการซื้อขายที่นายหน้าของสวีเดนเป็นตัวกลางเท่านั้น ส่งผลให้ตลาดส่วนใหญ่ย้ายไปกรุงลอนดอน แต่ในสหรัฐอเมริกามีฐานที่ค่อนข้างกว้างซึ่งจะเก็บภาษีจากการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการแลกเปลี่ยนของสหรัฐอเมริกาหรือที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็น United รัฐบุคคลหรือธุรกิจ²³

ในประเทศไทย ภาษีธุรกรรมการเงิน (FTT) ที่เด่นชัด คือ ภาษีขายหุ้น เป็นการเก็บภาษีจากการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งในกฎหมายกำหนดไว้ว่าการขายหุ้นในตลาดฯ 1 ล้านบาทขึ้นไปจะต้องเสียภาษีในอัตรา 0.1% ของมูลค่าขาย แต่ภาษีดังกล่าวได้รับการยกเว้นมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2534 โดยผลของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

จากการศึกษาหลักการภาษีธุรกิจเฉพาะที่จัดเก็บจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (Gross Revenue) อีกทั้ง ลักษณะของภาษีธุรกรรมการเงินที่ในปัจจุบันประเทศไทยใช้จัดเก็บในธุรกรรมการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ แสดงให้เห็นว่าความมีลักษณะเฉพาะของธุรกรรมบางประเภทที่หามูลค่าเพิ่ม (value added) ได้ยากสมควรถูกพิจารณาให้อยู่ภายใต้ภาษีการบริโภคอื่นที่ไม่ใช่ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งประเทศไทยพิจารณาให้อยู่ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะ ในบทต่อไปผู้เขียนจะมุ่งวิเคราะห์ถึงปัญหาการพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และการพิจารณาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ พร้อมทั้งวิเคราะห์ร่วมกับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีของต่างประเทศว่ามีแนวทางและหลักการจัดเก็บอย่างไรเพื่อนำมาศึกษาและเสนอแนะให้เป็นประโยชน์กับประเทศไทยต่อไป

4. ปัญหาการพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม และการพิจารณาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ

ในหัวข้อนี้ ผู้เขียนมุ่งวิเคราะห์ถึงปัญหาและความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 ประการ คือ ปัญหาเรื่องสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซี และปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากความ

²³ Congressional Research Service, "Financial Transaction Taxes: In Brief," [online] Available from : <https://sgp.fas.org/crs/misc/R42078.pdf>. [7 January 2022]

ไม่เหมาะสมของการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มกับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี และวิเคราะห์ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะในธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี

4.1 ปัญหาเรื่องสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซี

หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมาย พบว่าในประเทศไทยมีกฎหมายเพียงฉบับเดียวที่บัญญัติถึงนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะ คือ พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 ซึ่งได้จัดประเภทของคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็นสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset) ประเภทหนึ่ง²⁴ และให้คำนิยามคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) ว่า “คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูล อิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด”²⁵ ซึ่งหมายความว่า พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 พิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีนั้นถูกสร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้า บริการ หรือสินทรัพย์ดิจิทัลอื่น ๆ (mean of payment) โดยไม่ได้บัญญัติถึงลักษณะธุรกรรมการใช้คริปโทเคอร์เรนซีลักษณะอื่น เช่น การใช้คริปโทเคอร์เรนซีเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุน เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัตินิยามของคริปโทเคอร์เรนซีเช่นว่านั้นยังไม่ครอบคลุมถึงลักษณะที่แท้จริงของคริปโทเคอร์เรนซี เป็นนิยามที่ไม่ชัดเจน และไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นอันจะกล่าวต่อไป

นอกจากพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 กฎหมายที่สำคัญอีกฉบับหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี คือ ประมวลรัษฎากร และเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยมีการแก้ไขนิยามในบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมีนัยสำคัญ

ก่อนจะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 นั้น กฎหมายภาษีอากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร 77/1(9) ได้ให้นิยามคำว่าสินค้าไว้ว่า “สินค้า หมายความว่า ถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่รูปร่าง ที่อาจมีราคาและถือเอาได้” ซึ่งหากพิจารณาตามนิยามเดิมนี้นี้ร่วมกับลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซี

²⁴ มาตรา 3 พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล “สินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า คริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล

²⁵ เรื่องเดียวกัน

ที่เป็นสินทรัพย์ดิจิทัลและไม่มีรูปร่างย่อมตีความได้ว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “สินค้า” ชนิดหนึ่งตาม มาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรเนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่อาจมี ราคาและถือเอาได้ซึ่งตรงกับนิยามคำว่าสินค้า(เดิม)

เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มีการบัญญัติแก้ไขนิยามคำว่า “สินค้า”²⁶ ในมาตรา 77/1(9) โดยบัญญัติให้ (9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด แสดงให้เห็นว่า มีการแก้ไขนิยามคำว่าสินค้าโดยเพิ่มข้อความในส่วนท้ายโดยบัญญัติให้ชัดเจน ว่า “ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทาง อิเล็กทรอนิกส์อื่นใด” และเมื่อพิจารณานิยามที่แก้ไขใหม่นี้ร่วมกับลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซี ที่เป็นสินทรัพย์ไม่มีรูปร่างและการส่งมอบคริปโทเคอร์เรนซีนั้นไม่อาจกระทำได้ทางกายภาพแต่ ต้องส่งมอบผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด จึงมีผลเท่ากับ คริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออกจากนิยามคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออกจากนิยามคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากร จึงต้อง พิจารณาต่อไปว่าสถานะในปัจจุบันของคริปโทเคอร์เรนซีตามประมวลรัษฎากรนั้นถูกบัญญัติอยู่ใน บทบัญญัติมาตราใด เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ดังกล่าว พบว่าในมาตรา 5²⁷ ได้บัญญัติเพิ่มนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ใน มาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่าย

²⁶ มาตรา 4 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 “ให้ยกเลิกความใน (9) ของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 และให้ใช้ ความต่อไปนี้แทน

(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อ ใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทาง เครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

²⁷ มาตรา 5 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 “ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (10/1) ของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

“(10/1) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทาง เครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญโดยบริการ ดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

ทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญโดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ” เมื่อพิจารณาแล้วแปลความได้ว่า ปัจจุบันคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนึ่งตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดี การตีความว่า คริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์นี้เป็นการตีความจากถ้อยคำของกฎหมายที่แก้ไขใหม่เข้ากับลักษณะโดยทั่วไปของคริปโทเคอร์เรนซีที่เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด แต่แท้จริงแล้วเจตนารมณ์ของการบัญญัตินิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” นี้ ไม่ได้บัญญัติขึ้นเพื่อบังคับใช้กับธุรกรรมการส่งมอบคริปโทเคอร์เรนซีแต่อย่างใด เนื่องจาก พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 นี้บัญญัติขึ้นเพื่อบังคับใช้กับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทยหรือที่เรียกว่า “พ.ร.บ. e-Service” โดยวัตถุประสงค์ของการแก้ไขกฎหมายฉบับนี้เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทยได้ เช่น การให้บริการดาวน์โหลดเกม เพลง ภาพยนตร์ออนไลน์ การให้บริการพื้นที่โฆษณาบนเว็บไซต์ หรือสื่อสังคมออนไลน์ เป็นต้น จึงมีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยออกพ.ร.บ. e-Service ดังกล่าวมาเพื่อให้รัฐสามารถใช้อำนาจจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการในต่างประเทศได้

แสดงให้เห็นว่า การออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 หรือ พ.ร.บ. e-service นั้น ไม่ได้บัญญัติเพื่อบังคับใช้กับธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี อีกทั้ง ลักษณะธุรกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยน หรือโอนคริปโทเคอร์เรนซินั้นไม่ใช่การบริการโดยบุคคลใด แต่เป็นการที่ผู้ซื้อและผู้ขายเข้าทำการซื้อขายกันโดยอาจดำเนินการผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล หรือดำเนินการโดยตรงระหว่างบุคคล (Peer-to-Peer) ก็ได้ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรถูกพิจารณาเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรดังเช่นในปัจจุบัน

เมื่อพิจารณานิยามตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ทั้งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 และประมวลรัษฎากร พบว่า การพิจารณาความหมายและสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีไม่เหมาะสม เนื่องจากการบัญญัตินิยามตามมาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 นั้นเป็นการบัญญัติให้คริปโทเคอร์เรนซีเป็นเพียงลักษณะของหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งต่อกันโดยมีความประสงค์จะใช้เป็นสื่อกลาง

ในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งเป็นค่านิยมที่ยังไม่ครอบคลุมและมุ่งเน้นเฉพาะวัตถุประสงค์ในการใช้คริปโทเคอร์เรนซีเพื่อเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน (mean of payment) ซึ่งตามความเป็นจริงธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีมีหลากหลายประเภท ทั้งการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีโดยไม่ผ่านแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การใช้ชำระค่าสินค้าหรือบริการ การให้โดยไม่มีค่าตอบแทน การรับมรดก การได้รับจากการทำงาน การชดเชยหนี้ และการฝากเหรียญเพื่อรับดอกเบี้ย และในขณะเดียวกัน กฎหมายฉบับอื่น เช่น พ.ร.บ.เงินตรา พ.ศ.2501 ยังไม่ได้บัญญัติยอมรับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสื่อกลางที่ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย (Legal Tender) ผู้เขียนจึงเห็นว่า ค่านิยมตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 ขัดกับพ.ร.บ.เงินตรา พ.ศ.2501

นอกจากนี้ เมื่อเปรียบเทียบพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 กับประมวลรัษฎากรที่ในปัจจุบันพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) เห็นว่า กฎหมายทั้งสองฉบับไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากประมวลรัษฎากรพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการบริการ แต่พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 ไม่ได้พิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการแต่พิจารณาถึงความประสงค์ว่าคริปโทเคอร์เรนซีใช้เพื่อเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน ด้วยเหตุผลที่กล่าวมานี้ ผู้เขียนเห็นว่าสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีตามกฎหมายแต่ละฉบับมีความแตกต่างกันและไม่เหมาะสมกับสภาพและลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี จึงสมควรมีการแก้ไขสถานะทางกฎหมายดังจะกล่าวต่อไป

4.2 ปัญหาความไม่เหมาะสมในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 อันอยู่ภายใต้บทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้เกิดปัญหาและข้อจำกัดในการปฏิบัติตามหน้าที่ทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม 4 ประการ ดังต่อไปนี้

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่สอดคล้องกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ กล่าวคือ มีการเพิ่มมูลค่าของสินค้าหรือบริการตลอด

กระบวนการผลิต (Value Added) โดยมีผู้ประกอบการในระบบการขายสินค้าหรือให้บริการทำหน้าที่เป็นตัวกลางในกระบวนการจัดเก็บภาษีและนำส่งกรมสรรพากร และผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย (End User) โดยวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นใช้วิธีเครดิต (Credit Method) ซึ่งเป็นวิธีคำนวณโดยนำภาษีขาย (Output Tax) หักด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) และการซื้อขายแต่ละครั้งนั้นจะต้องมีการออก “ใบกำกับภาษี” ที่แสดงให้เห็นว่าการซื้อขายที่เกิดขึ้นนั้นมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระเท่าใด แสดงให้เห็นว่าลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การมีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและส่งต่อสินค้าหรือให้บริการ (Value Added) อันจะนำไปสู่การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อ และภาษีขายต่อไป และเมื่อนำลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มมาพิจารณาเข้ากับลักษณะธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีพบว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่มีการเพิ่มมูลค่าในแต่ละขั้นตอนการผลิตแต่มีลักษณะเป็นการลงทุนโดยนักลงทุนที่เข้ามาซื้อขายในระบบหรือผ่านผู้ประกอบการสินทรัพย์ดิจิทัล อีกทั้ง เมื่อมีลักษณะเป็นการลงทุนย่อมไม่มีผู้บริโภคคนสุดท้ายที่จะเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงเห็นว่าลักษณะเฉพาะของธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่เหมาะสมที่จะอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่การซื้อขายกันอย่างสินค้า หรือบริการ แต่มีลักษณะเป็น “การลงทุน” เนื่องจาก ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละธุรกรรมไม่สะท้อนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนเหมือนการซื้อขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออาจกล่าวได้ว่าการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ก่อให้เกิด Value Added เนื่องจาก หากเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปเมื่อผู้ผลิตผลิตสินค้าและส่งให้ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลาง ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลางนั้นย่อมนำสินค้านั้นมาทำกำไรหรือแปรรูปเพื่อให้ได้ราคาขายที่สูงขึ้นแล้วจึงนำสินค้าหรือสินค้าแปรรูปนั้นไปจำหน่ายให้ผู้บริโภค การทำธุรกรรมเป็นทอด ๆ เช่นนี้ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ขั้นตอนการผลิต ขั้นตอนการส่งให้ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลาง และขั้นตอนการจำหน่ายให้ผู้บริโภค โดยแต่ละขั้นนั้นจะมีกำไรหรือมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น (Value Added) ซึ่งลักษณะการเพิ่มขึ้นของราคาหรือกำไรของสินค้าเช่นนี้ไม่เกิดขึ้นกับธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเนื่องจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงของคริปโทเคอร์เรนซีนั้นเป็นไปตามความพอใจของนักลงทุนในตลาด ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งซึ่งราคามีความผันผวนอย่างมาก นักลงทุนผู้เป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจกำหนดอย่างแน่ชัดได้ว่าตนต้องการขายโดยมีกำไรเท่าไรนั้น อีกทั้ง เมื่อมีการขายคริปโทเคอร์เรนซีให้แก่บุคคลอื่น ผู้เป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีรายต่อไปไม่อยู่ในฐานะผู้บริโภคแต่เป็นเพียงนักลงทุนที่เป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีนั้น ๆ ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หากนักลงทุนรายนั้นต้องการขายเพื่อ

ทำกำไรหรือขายเพื่อตัดการขาดทุน (Cut Loss) คริปโทเคอร์เรนซีนั้นยอมเปลี่ยนมือไปยังผู้ซื้อ อีกรายหนึ่ง หมุนเวียนเช่นนี้โดยไม่มีจุดสิ้นสุดในตลาดคริปโทเคอร์เรนซี แสดงให้เห็นว่า ไม่มี ผู้บริโภคคนสุดท้าย (End User) ในตลาดการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งแตกต่างจากธุรกรรม การซื้อขายสินค้าหรือให้บริการภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผู้บริโภคคนสุดท้ายที่เป็นผู้รับภาระภาษี มูลค่าเพิ่ม อีกทั้ง ในปัจจุบัน นักลงทุนเข้าทำการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการ กิจการสินทรัพย์ดิจิทัล ทั้งศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ค้าสินทรัพย์ ดิจิทัล หรือทำธุรกรรมซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคล (peer-to-peer) โดยวัตถุประสงค์หลักของ การเข้าทำการซื้อขาย คือ การลงทุนเพื่อเก็งกำไรจากคริปโทเคอร์เรนซีทั้งระยะสั้นและระยะยาว

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าลักษณะของธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ไม่สอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งด้านการหามูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นการผลิต และซื้อขาย รวมถึงธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีลักษณะเป็นการลงทุนซึ่งทำให้ไม่อาจหาต้นทุนที่แท้ จริงของคริปโทเคอร์เรนซีได้

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย

จากลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้กล่าวไปในหัวข้อที่ 2 ในประเด็นการระบุตัวตนของ เจ้าของบัญชีคริปโทเคอร์เรนซี หากพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอนคริปโท เคอร์เรนซี ผู้โอนและผู้รับโอนยังคงไม่ทราบว่าคู่สัญญาของตนคือผู้ใดเนื่องจากทั้งสองฝ่ายไม่ได้ ทำธุรกรรมกันเอง แต่ผู้ทำหน้าที่จับคู่ให้เกิดการซื้อขาย คือ ผู้ประกอบการกิจการสินทรัพย์ดิจิทัล ดังนี้ ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ตัวตนของทั้งสองฝ่ายจึงยังคงเป็นความลับระหว่างกัน แต่หากพิจารณา ความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนหรือผู้รับโอนและศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) กรณีนี้ ตัวตนของผู้โอนหรือผู้รับโอนจะไม่ใช่ความลับแต่อย่างใด ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) สามารถทราบการเคลื่อนไหวทางธุรกรรมและข้อมูลส่วนตัวของผู้โอน หรือผู้รับโอนได้ทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี

อย่างไรก็ดี เมื่อผู้ซื้อและผู้ขายไม่สามารถทราบได้ว่าอีกฝ่ายหนึ่งที่ตนกำลังทำนิติกรรม สัญญาด้วยคือผู้ใด ย่อมส่งผลให้เกิดปัญหาในหัวข้อที่ 4.2.3 ถึง 4.2.4

4.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ภายใต้บทบัญญัติ ของภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผู้ประกอบการหรือผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีมีหน้าที่ตามมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากรในการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยผลของมาตรา 85/1(ก) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548²⁸ ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1,800,000 บาทต่อปี มีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1,800,000 บาทต่อปี และหากผู้ประกอบการรายใดไม่ปฏิบัติตาม ผู้ประกอบการรายนั้นจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษีตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงิน 1,000 บาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้ ตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเกิดปัญหาว่า ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือนักลงทุนที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถทำได้จริงในทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือนักลงทุนมีจำนวนมากและเมื่อธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นธุรกรรมที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ขายได้ย่อมส่งผลให้กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าบุคคลใดมีรายได้จากธุรกรรมการขายคริปโทเคอร์เรนซีเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี อันมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากปัญหานี้สะท้อนให้เห็นถึงข้อจำกัดประการสำคัญหากพิจารณาธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีให้อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากหน้าที่ในการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการนั้นเป็นสาระสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นขั้นตอนสำคัญที่จะทำให้กรมสรรพากรทราบถึงการมีตัวตนและการประกอบกิจการของผู้ประกอบการต่าง ๆ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบและติดตามการเสียภาษีของผู้ประกอบการ ดังนี้ เมื่อเกิดปัญหาการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบซึ่งจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ

4.2.4 ปัญหาเกี่ยวกับการออกเอกสารภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีอากรที่ให้ความสำคัญกับระบบเอกสารหลักฐานและเป็นภาษีอากรประเมินตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อเป็นภาษีอากรประเมิน ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเองโดยมีหน้าที่เรียกเก็บเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการของตนและเป็นผู้นำส่งเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแก่นักสรรพากร ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของกลไกในการจัดเก็บภาษีของรัฐจึงทำให้เกิดหน้าที่ตาม

²⁸ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

กฎหมายในการต้องจัดทำเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยเอกสารหลักฐานที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำและเก็บรักษาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ใบลดหนี้ (Credit Note) ใบเพิ่มหนี้ (Debit Note) รายงานภาษีขาย (Output Tax Report) รายงานภาษีซื้อ (Input Tax Report) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ (Inventory & Raw Material Report)

เหตุผลสำคัญที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีจะต้องจัดทำเอกสารหลักฐานทางภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากหากเจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องมีความสงสัยหรือเล็งเห็นความบกพร่องผิดพลาด เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐย่อมมีอำนาจตามกฎหมายในการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ซึ่งการตรวจสอบความถูกต้องนั้น เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐจำเป็นต้องพิจารณาตรวจสอบจากหลักฐานเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จัดทำขึ้นว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยใช้วิธีเครดิต (Credit Method) ซึ่งสิ่งที่ต้องใช้ควบคู่กันกับการคำนวณวิธีเครดิต คือ “การออกใบกำกับภาษี” เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ ติดตาม และกำกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และจะต้องจัดทำทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยสาระสำคัญของใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการต้องจัดทำให้มี คือ รายการตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อให้ทราบข้อมูล รายละเอียดของผู้ประกอบกิจการและผู้บริโภคหรือผู้รับบริการ โดยส่วนสำคัญของใบกำกับภาษี คือ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทั้งนี้ เพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการระบุตัวตนของผู้ประกอบกิจการและผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และพิจารณาภาษีซื้อและภาษีขายซึ่งส่งผลถึงหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสิทธิในการได้รับภาษีคืนต่อไป รวมถึงการมีชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบุคคลใดอยู่ในใบกำกับภาษีนั้นจะส่งผลให้บุคคลเหล่านั้นสามารถถูกตรวจสอบความถูกต้องรวมถึงความบกพร่องผิดพลาดในการจัดทำเอกสารทางภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรได้ ดังนั้น เมื่อปรากฏว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีมีลักษณะที่ไม่สามารถทราบตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย (Anonymity) หรือไม่สามรถระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของคู่สัญญาได้ ย่อมไม่อาจออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรได้ อันจะส่งผลให้ไม่สามารถจัดทำรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขายได้ อีกทั้ง กรมสรรพากรย่อมไม่มีข้อมูลชื่อ

ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบุคคลเหล่านั้นเพื่อนำไปตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกด้วย

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถระบุตัวตนคู่สัญญาทำให้ไม่อาจออกเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มได้ดังที่กล่าวไปข้างต้น การตีความว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่เหมาะสม เนื่องจากตามมาตรา 86/4(1)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดโทษสำหรับผู้ประกอบกิจการที่ออกไปกำกับภาษีไม่ครบถ้วนตามรายการที่กฎหมายกำหนดมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาทตามมาตรา 90(12) และภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีภาษีดังกล่าวจะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5(2) แห่งประมวลรัษฎากรตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ซึ่งหมายความว่า ด้วยลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจจะระบุชื่อ ที่อยู่ผู้ขายได้ แต่กฎหมายกำหนดให้กระทำและหากไม่กระทำทำให้ครบถ้วนจะมีโทษ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการสร้างภาระเกินสมควรแก่ประชาชนเนื่องจากผู้ประกอบการหรือผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีอาจต้องรับโทษอันเกิดจากการที่กฎหมายบัญญัติไม่เหมาะสม

ในปัจจุบัน จากปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีทำให้เกิดการเคลื่อนไหวของนักลงทุน ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล สมาคมสินทรัพย์ดิจิทัลและผู้เกี่ยวข้องอื่น ๆ โดยเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2565²⁹ มีการหารือระหว่างฝ่ายเอกชน สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) และกรมสรรพากรเพื่อหาทางออกสำหรับปัญหาภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี และในวันที่ 31 มีนาคม 2565 กรมสรรพากรได้เผยแพร่คู่มือการชำระภาษีของผู้มีเงินได้จากการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ส่วนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรมสรรพากรได้มีแนวทางในการดำเนินการผ่อนปรนหลายประการ **ภายใต้กฎหมายปัจจุบัน** และยังคงอยู่ในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรที่สามารถดำเนินการได้ โดยนายเอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากรให้ข้อมูลว่า

“ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรมสรรพากรจะเสนอพระราชกฤษฎีกาให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่กระทำผ่านผู้ประกอบธุรกิจ หรือ Exchange ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) และสินทรัพย์ดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทย ส่วนประเด็นที่จะเกิดขึ้นในอนาคตนั้น กรมสรรพากรจะพิจารณาหารือร่วมกับชุมชนสินทรัพย์ดิจิทัล และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาความเป็นไปได้เชิงนโยบาย

²⁹ The Standard, “2 สมาคมคริปโทฯ พุ่งนี้ตามนัด ถก ก.ล.ต.-สรรพากร ‘เก็บภาษี-เปิดเสียรั้ง’” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <https://www.bangkokbiznews.com/business/983552>. [11 พฤษภาคม 2565]

ในอนาคต เพื่อแก้ไขกฎหมายที่จำเป็นและเหมาะสม อาทิ การแก้ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 ที่เกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยให้ผ่าน ผู้ประกอบธุรกิจ หรือ Exchange เป็นผู้หัก และนำส่งกรมสรรพากร การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ (Financial Transaction Tax) สำหรับสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ เป็นต้น ทั้งนี้ต้องดูความเหมาะสมและบริบทต่างๆ โดยรอบอีกครั้ง”³⁰

ต่อมา เมื่อวันที่ 8 มีนาคม 2565 นายอาคม เติมพิทยาไพสิฐ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เปิดเผยว่า ที่ประชุมคณะรัฐมนตรี (ครม.) เห็นชอบหลักการมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล โดยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโตเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (Exchange) และการโอนสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) รวมทั้งอนุญาตให้หักผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ดิจิทัลใน Exchange ออกจากกำไรจากการขายสินทรัพย์ดิจิทัลใน Exchange ได้ และในวันที่ 24 พฤษภาคม 2565 มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) พ.ศ. 2565 ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโตเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2566” ซึ่งการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 744 ดังกล่าว ผู้เขียนมีข้อพิจารณา 2 ประการ ดังต่อไปนี้

1) การออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 744 เป็นการออกเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโตเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเท่านั้น โดยไม่ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโตเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำผ่านนายหน้าซื้อขายสินค้าดิจิทัลและผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลทั้งที่นายหน้าซื้อขายสินค้าดิจิทัลและผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 เช่นเดียวกับกับศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล

2) การออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 744 นี้เป็นเพียงการออกเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ใช่การพิจารณาว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโตเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือพิจารณาว่าสมควรอยู่ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีอื่นหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้ให้

³⁰ กรุงเทพธุรกิจ, “สรรพากรเดินหน้าเก็บภาษีคริปโท พร้อมเปิดเงื่อนไขผ่อนปรน” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <https://www.bangkokbiznews.com/business/985303>. [11 พฤษภาคม 2565]

ข้อมูลไว้ว่าในอนาคตอาจจะมี “การเปลี่ยนแปลงการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีธุรกิจ เฉพาะ (Financial Transaction Tax) สำหรับสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีลักษณะเป็นหลักทรัพย์” แต่ ทั้งนี้ อยู่นอกขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรที่สามารถดำเนินการได้ในทันที จึงจำเป็นต้องดำเนินการในรูปแบบของพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโท เคอร์เรนซี หรือโทเคนดิจิทัลในเบื้องต้นเสียก่อน

จากปัญหาการพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้กล่าวไปนั้น ผู้เขียนได้ศึกษาแนวทางการพิจารณาของต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศ นิวซีแลนด์ ประเทศอิตาลี และประเทศแอฟริกาใต้ ซึ่งจะเห็นได้ว่า สำหรับประเทศออสเตรเลียที่แต่ เดิม ก่อนวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ.2557 ธุรกิจการค้าขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษี สินค้าและบริการ (GST) ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บและนำส่งภาษี GST แก่กรมสรรพากร ต่อ มาเมื่อวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ.2557 กรมสรรพากรได้ประกาศยกเลิกแนวทางดังกล่าวและประกาศ ให้ธุรกรรมการค้าขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการ (GST) อีกต่อไป³¹ ทำให้เห็นแนวทางของประเทศออสเตรเลียว่าเป็นไปในแนวทางเดียวกับข้อเสนอของผู้เขียน คือ ธุรกิจคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือภาษีสินค้าหรือบริการ (GST)

ส่วนประเทศนิวซีแลนด์นั้น มีความชัดเจนอย่างมาก กล่าวคือ ตามพระราชบัญญัติภาษี สินค้าและบริการ ค.ศ.1985 (แก้ไขเพิ่มเติมเมื่อวันที่ เมื่อวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ.2565) ได้ความ ว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่ถือเป็นสินค้าและบริการ ซึ่งส่งผลให้ธุรกรรมการค้าขายคริปโทเคอร์เรนซี ไม่ใช่ธุรกรรมการค้าขายสินค้าหรือการให้บริการอันอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 อีกต่อไป และยังมีบทบัญญัติใหม่ คือ มาตรา 3(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและ บริการ ค.ศ. 1985 ที่บัญญัติความหมายของ “บริการทางการเงิน” ว่าให้รวมถึงกิจกรรมที่เป็นการ โอนกรรมสิทธิ์เหนือสกุลเงินดิจิทัลด้วย นอกจากนี้ ในเอกสาร GST Policy Issues กรมสรรพากร ประเทศนิวซีแลนด์ได้ให้เหตุผลในการตัดธุรกรรมการค้าขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีออกจาก ระบบ GST ไว้ว่าหากใช้ระบบ GST นักลงทุนที่ซื้อขายสินทรัพย์มากกว่า 60,000 ดอลลาร์ในระยะเวลา 12 เดือนต้องจดทะเบียน GST และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการยื่น แบบแสดงรายการภาษี GST และการขอคืนภาษี GST รวมถึงลักษณะของตลาดสินทรัพย์ดิจิทัล นั้น นักลงทุนที่ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลมีทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศและไม่อยู่ในประเทศ จึงเป็นไปได้

³¹ Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020), p.99.

ได้ที่จะระบุว่า การขายนั้นขายให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ รวมถึงเหตุผลด้านการสนับสนุนของรัฐ คือ รัฐบาลประเทศนิวซีแลนด์ต้องการอำนวยความสะดวกให้นักลงทุนในการขายคริปโทเคอร์เรนซี และต้องการช่วยลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย อีกทั้ง กรมสรรพากรประเทศนิวซีแลนด์ให้ความเห็นว่า การกำหนดให้การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ GST เป็นการสอดคล้องกับลักษณะของตลาดคริปโทเคอร์เรนซีในปัจจุบันอีกด้วย

ทั้งนี้ ผู้เขียนต้องการแสดงให้เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศนิวซีแลนด์มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยการบัญญัติให้ชัดเจนว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ “สินค้า” และไม่ใช่ “บริการ” อีกทั้ง การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นบริการทางการเงิน (Financial Service) ซึ่งเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับข้อเสนอแนะของผู้เขียน แม้ว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศนิวซีแลนด์ในมาตรา 14(1)(a) จะบัญญัติเป็นเพียง “การยกเว้น (exempt)” ออกจากการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ ไม่ใช่การยกเลิกการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาเรื่องคำนิยามเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับข้อเสนอแนะของผู้เขียน ส่วนการยกเว้นหรือการยกเลิกภาษีสินค้าและบริการนั้นขึ้นอยู่กับกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศว่ามีนโยบายการจัดเก็บภาษีวิโรคสำหรับบริการทางการเงิน (Financial Service) อย่างไร

สำหรับประเทศอิตาลี มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ตัดสินอย่างชัดเจนว่า การเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันอยู่ภายใต้มาตรา 1 วรรคหนึ่ง(u) แห่งพระราชบัญญัติการเงิน³² และอยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ เช่น CONSOB (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) ในประเทศอิตาลี จึงการวินิจฉัยเช่นนี้สามารถแปลความได้ว่าศาลฎีกาประเทศอิตาลีไม่ได้พิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าหรือบริการ อันจะอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่พิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งที่อยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์โดยในคำอธิบายคำพิพากษาของศาลฎีกาประเทศอิตาลี (the Supreme Court of Cassation) ในคดีดังกล่าวนี้ ศาลฎีกาไม่ได้ตัดสินว่าบิทคอยน์ควรมีคุณสมบัติเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product)” หรือ “เครื่องมือทางการเงิน (Financial Instruments)” แต่ศาลฎีกาได้วางหลักการที่แตกต่างออกไป โดยศาลฎีกาประเทศอิตาลีได้วางหลักว่า การซื้อขายบิทคอยน์ที่จะถือได้ว่าบิทคอยน์นั้นเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินจะต้องเป็นการซื้อขายอย่างการลงทุนโดยคาดหวังผลกำไร ซึ่งแนวทางการวินิจฉัยเช่นนี้สอดคล้อง

³² Raffaele Lener, Salvatore L Furnari, Niccolò Lorenzotti, Antonio Di Ciommo and Roberto A Lener, “The Virtual Currency Regulation Review: Italy” [online] Available from <https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/italy>. [28 กุมภาพันธ์ 2565]

กับแนวทางของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ (Commissione Nazionale per le Societae la Borsa : CONSOB) กล่าวคือ การลงทุนทางการเงินใด ๆ ที่จะเข้าข่ายเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” นั้นจะต้องเป็นการลงทุนที่คาดหวังผลกำไรที่เพิ่มขึ้นโดยไม่ได้รับเงินสมทบจากผู้ลงทุนอื่นนอกเหนือจากการเงินที่ลงทุนนั้น และสามารถยอมรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินลงทุนได้³³ และเมื่อลักษณะของการลงทุนในบิทคอยน์มีลักษณะเช่นนั้น จึงทำให้ลักษณะการลงทุนในบิทคอยน์ได้รับการยอมรับเป็นการลงทุนใน “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product)” อย่างหนึ่งตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาประเทศอิตาลีในคดีหมายเลขคดีที่ 26807 ปีพ.ศ.2564 แต่อย่างไรก็ดีคำพิพากษาของศาลฎีกาไม่ได้วินิจฉัยว่าจะต้องอยู่ภายใต้ระบบธุรกิจเฉพาะหรือภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร เนื่องจากประเด็นแห่งคดีมีว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันจะอยู่ภายใต้การควบคุมและการอนุญาตของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ CONSOB (Commissione Nazionale per le Societae la Borsa) หรือไม่เท่านั้น

อีกหนึ่งประเทศที่ผู้เขียนนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบ คือ ประเทศแอฟริกาใต้ที่ปรากฏว่าหน่วยงานด้านการกำกับดูแลตลาดในแอฟริกาใต้ (Financial Sector Conduct Authority: FSCA) ได้กำหนดว่าสินทรัพย์ดิจิทัล เป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 1 ของพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37 ปีค.ศ. 2002 (the Financial Advisory and Intermediary Service Act 37 of 2002: FAIS Act)³⁴ และได้ชี้แจงว่าสินทรัพย์ดิจิทัล เป็นบริการการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับสกุลเงินดิจิทัล และถูกกำหนดให้เป็น “การแสดงผลค่าทางดิจิทัลใด ๆ ที่สามารถซื้อขายหรือโอนทางดิจิทัลและสามารถใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการชำระเงินหรือการลงทุน แต่ไม่รวมถึงการแสดงผลเงินหรือหลักทรัพย์แบบดิจิทัลที่อยู่ในคำจำกัดความของผลิตภัณฑ์ทางการเงินอยู่แล้ว”

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับแนวทางของต่างประเทศ จะเห็นได้ว่าทั้ง 4 ประเภทที่ผู้เขียนได้พิจารณา ล้วนไม่ได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี แม้ว่าแต่ละประเภทจะมีแนวทางการพิจารณาที่แตกต่างกันอยู่บ้าง แต่ในภาพรวมนั้นค่อนข้างเห็นไปในแนวทางเดียวกัน คือ คริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่สินค้าหรือบริการ และซึ่งเป็นแนวทางเดียวกับข้อเสนอและความเห็นของผู้เขียน และเมื่อไม่ใช่สินค้าหรือบริการแล้ว ย่อมไม่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งบางประเทศยังพิจารณาต่อไปอีกว่า คริปโทเคอร์เรนซินั้นเป็นผลิตภัณฑ์ทาง

³³ CONSOB Communication no. DTC/1038246 ของ 6-5-2013

³⁴ DRAFT DECLARATION OF CRYPTO ASSETS AS A FINANCIAL PRODUCT, FINANCIAL ADVISORY AND INTERMEDIARY SERVICES ACT 2002

การเงินประเภทหนึ่งซึ่งหากเป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรของไทยจะอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งมีหลักการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรม (Transaction Tax)

จากการศึกษา ผู้เขียนเห็นว่าสมควรนำระบบการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้กับธุรกรรม การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

1. คริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product)

จากการศึกษา ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product) หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทางกายภาพ ต่าง ๆ ที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจและสามารถซื้อขายต่อสาธารณะหรือเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ ซึ่งรวมถึงสกุลเงิน ทองคำ การแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และหลักทรัพย์ โดยผลิตภัณฑ์ทางการเงินสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) เงินตรา (2) สินค้าที่จับต้องได้ และ (3) สินค้าที่จับต้องไม่ได้ ซึ่งหากพิจารณาลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่มีรูปร่างแล้ว ย่อมเข้าลักษณะเป็นสินค้าที่จับต้องไม่ได้

ลักษณะสำคัญของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน คือ มีความเสี่ยง มีความเป็นไปได้ที่จะสูญเสียรายได้ที่คาดหวังเนื่องจากความไม่แน่นอนของอนาคต โดยความเสี่ยงและผลตอบแทนในตลาดทางการเงินมี 4 ประเภท ได้แก่ (1) ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนต่ำ (2) ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนสูง (3) ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนสูง และ (4) ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนต่ำ และนอกจากความเสี่ยงแล้ว ผลิตภัณฑ์ทางการเงินต้องมีสภาพคล่อง กล่าวคือ ต้องมีความสามารถในการแปลงสินทรัพย์นั้นเป็นสกุลเงิน โดยสินทรัพย์บางอย่างสามารถแปลงเป็นสกุลเงินได้ทันทีที่ต้องการ

เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีมูลค่า สามารถซื้อขายต่อสาธารณชน มีสภาพคล่อง สามารถเปลี่ยนแปลงเป็นเงินสดได้ อีกทั้ง ยังเป็นสินทรัพย์ที่มีความเสี่ยงเนื่องจากราคาของคริปโทเคอร์เรนซีนั้นไม่แน่นอน มีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่ง

เมื่อพิจารณาจากลักษณะตามหลักการของการเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน รวมถึงแนวทางของต่างประเทศแล้ว เห็นว่า คริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product) และเมื่อพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน การจัดเก็บภาษีย่อมต้องจัดเก็บอย่างผลิตภัณฑ์ทางการเงิน ซึ่งไม่ได้อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จัดเก็บเป็นรายธุรกรรม (Transaction Tax) เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในภาคการเงินมีปัญหาด้านการกำหนดมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น ไม่มีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าในแต่ละขั้นตอนการผลิต การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกไปกำกับภาษีซึ่งแตกต่างจากรัฐกรรมการซื้อขายสินค้าและบริการโดยทั่วไป

แม้ในประเทศไทยไม่มีกฎหมายภาษีการบริโภคที่ใช้ชื่อโดยเฉพาะเจาะจงว่า “ภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Financial Transaction Tax)” แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรนั้นมีการจัดเก็บภาษีบริโภคเป็นรายธุรกรรม โดยอยู่ในรูปแบบของภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax: SBT) ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บในธุรกิจบริการทางการเงินบางประเภทที่มีความยุ่งยากในการกำหนดมูลค่าเพิ่ม จึงนำมาบัญญัติในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะ แทน ดังนั้น เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีสมควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product) จึงสมควรถูกพิจารณาเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมในรูปแบบของภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Financial Transaction Tax) ซึ่งประเทศไทยบัญญัติให้อยู่ในภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax: SBT) ด้วย เช่นเดียวกับภาษีการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์หรือภาษีขายหุ้นตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษีเป็นไปตามมาตรา 91/5(7) คือ รายรับจากการประกอบกิจการ ซึ่งหมายถึงรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ โดยบุคคลที่มีหน้าที่หักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย (โบรกเกอร์) แทนผู้ขายในนามของตนเองโดยผู้ขายหลักทรัพย์ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีก และให้ถือว่าสมาชิก (โบรกเกอร์) เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ³⁵ แต่อย่างไรก็ดี ภาษีการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นตั้งแต่ปีพ.ศ. 2534 โดยผลของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ทั้งนี้ ในด้านธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพิจารณาให้อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว หากภาครัฐมีนโยบายต้องการสนับสนุนธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ย่อมสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีดังเช่นการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์หรือภาษีขายหุ้นตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากรได้

³⁵ มาตรา 91/9 ประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (7) ให้สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก และให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีนี้ด้วย”

5. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการตีความธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

1) สมควรปรับปรุงสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีที่มีความชัดเจนตามที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรถูกพิจารณาเป็นสินค้า บริการ และบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ แต่ด้วยลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีที่มีเพื่อการลงทุนและเก็งกำไร สมควรถูกพิจารณาให้เป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (Financial Product)” ประเภทหนึ่ง จึงเห็นว่าสมควรบัญญัตินิยามและสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” ไว้อย่างชัดเจนในประมวลรัษฎากรเพื่อทำให้เกิดการตีความที่สอดคล้องกับคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากร

2) สมควรบัญญัติเพิ่มธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านผู้ประกอบการสินทรัพย์ดิจิทัลเข้าเป็นหนึ่งในกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้จัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมจากรายรับก่อนหักรายจ่าย (Gross Income) และกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการสินทรัพย์ดิจิทัล อันได้แก่ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล เป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและนำส่งกรมสรรพากร ดังเช่นมาตรา 91/9 ที่ในกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (7) สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขาย (โบรกเกอร์) มีหน้าที่หักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก

3) เมื่อพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินและอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเนื่องด้วยลักษณะของธุรกิจการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำโดยศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งเป็นบุคคลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) สามารถเทียบเคียงได้กับธุรกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ดังนั้น เมื่อการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากร การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จึงสมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเช่นกันเพื่อไม่ให้เกิดการปฏิบัติที่แตกต่างกันต่อสินทรัพย์ที่มีลักษณะเดียวกัน

ทั้งนี้ รัฐจะพิจารณาเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีในอัตราร้อยละเท่าใด หรือจะพิจารณายกเว้นเช่นเดียวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 เพื่อส่งเสริมตลาดการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีหรือไม่นั้น เป็นเรื่องที่สามารถกระทำได้ผ่านกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา ซึ่งต้องพิจารณานโยบายและแนวทางการส่งเสริมการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีในแต่ละช่วงเวลาต่อไป