

แนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเศรษฐกิจดิจิทัล:
กรณีศึกษาการทำธุรกิจผ่านแพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ ไม่สังกัดภาควิชา/เทียบเท่า
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Preliminary Approaches to Income Taxation in the Digital Economy:
A Case Study on Foreign Platforms not Carrying on Businesses in Thailand



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Laws
Common Course
FACULTY OF LAW
Chulalongkorn University
Academic Year 2020
Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	แนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับ เศรษฐกิจดิจิทัล: กรณีศึกษาการทำธุรกิจผ่านแพลตฟอร์ม ต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย
โดย	น.ส.วรรณช ธีระวัฒน์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

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

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล)

..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร.ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ)

..... กรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษพิภพ วีระพงษ์)

วรรณุช ธีระวัฒน์ : แนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเศรษฐกิจดิจิทัล:
กรณีศึกษาการทำธุรกิจผ่านแพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย.
(The Preliminary Approaches to Income Taxation in the Digital
Economy: A Case Study on Foreign Platforms not Carrying on Businesses in
Thailand) อ.ที่ปรึกษาหลัก : ศ. ดร.ศักดา ธนิตกุล

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาแนวคิดเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล
เนื่องจากในปัจจุบันเทคโนโลยีดิจิทัลพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ปริมาณธุรกิจดิจิทัลและการใช้งาน
แพลตฟอร์มดิจิทัลของผู้ใช้งานหรือลูกค้ามีเพิ่มมากขึ้นทุกวันซึ่งก่อให้เกิดรายได้จำนวนมาก ทว่า
ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจเศรษฐกิจดิจิทัลได้อย่างมีประสิทธิภาพตาม
หลักการปรากฏตัวทางกายภาพของนิติบุคคลในประมวลรัษฎากร จึงทำให้ประเทศไทยขาดรายได้
จากการจัดเก็บภาษีในส่วนดังกล่าว ดังนั้น การพิจารณาแนวคิดในการแก้ไขหรือบรรเทาปัญหาที่
เกิดขึ้นจึงเป็นเรื่องจำเป็นยิ่ง การแก้ไขปัญหานี้สำหรับธุรกิจดิจิทัลนั้น ประเทศไทยต้องมีการ
ปรับปรุงจุดเกี่ยวข้องและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยใช้วิธีการตามข้อเสนอล่าสุดคือ
ข้อเสนอแนวทางร่วมกันซึ่งเกิดจากการบูรณาการข้อเสนอขององค์การเพื่อความร่วมมือทาง
เศรษฐกิจและการพัฒนา แนวทางร่วมกันซึ่งกำหนดจุดเกี่ยวข้องตามข้อเสนอนี้จะทำให้ประเทศไทย
มีเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ส่วนที่เคยจัดเก็บไม่ได้ซึ่งมีจุดเกี่ยวข้องกับประเทศไทย
การกำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจำเป็นต้องพิจารณาทั้งการใช้มาตรการระยะสั้นและ
ระยะยาว โดยจากการศึกษาแนวคิดของต่างประเทศและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการกำหนด
มาตรการดังกล่าว นั้น มาตรการเพื่อจัดเก็บภาษีระยะสั้นไม่เหมาะสมกับประเทศไทยเพราะอาจ
ก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบโดยเฉพาะประเด็นการถูกตอบโต้ทางการค้าระหว่างประเทศจาก
ประเทศคู่ค้า ดังนั้นประเทศไทยควรรอใช้มาตรการตามข้อเสนอแนวทางร่วมกันซึ่งเป็นมาตรการ
ระยะยาว โดยอาศัยความร่วมมือที่ทำให้เกิดเป็นข้อตกลงระดับพหุภาคีหรือเรียกกันว่าเครื่องมือ
ระดับพหุภาคี

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ลายมือชื่อนิสิต

ปีการศึกษา 2563

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก

6186063534 : MAJOR LAWS

KEYWORD: income tax, digital economy, digital platforms, taxation

Voranoot Thirawat : The Preliminary Approaches to Income Taxation in the Digital Economy: A Case Study on Foreign Platforms not Carrying on Businesses in Thailand. Advisor: Prof. SAKDA THANITCUL, Ph.D.

This thesis studies different preliminary approaches to income taxation in the digital economy. Since digital technologies have developed rapidly, digital businesses and platforms, either operated by users or used by customers, have also expanded. These digital activities generate a significant amount of income. However, Thailand cannot efficiently administer such income tax under the physical presence principle of a juristic person in the Thai Revenue Code. To solve this taxation problem of digital businesses, Thailand must improve rules and nexus relating to tax administration in accordance with the latest proposal elaborated by the Organization for Economic Cooperation and Development – OECD on Unified Approach. By this Approach to a new way of determining nexus, Thailand shall be entitled to exercise taxation jurisdiction for revenues having nexus with Thailand that is not taxable previously. To impose tax administration measures in Thailand, the nature of such measures, either interim or long-term measures, should be taken into consideration. From legal foreign experiences and impacts, the interim measure is not recommendable because of adverse effects, especially from international trade countermeasures by trade partners. Consequently, Thailand should undertake various measures underlined by the OECD Unified Approach, especially long-term measures adopted in the form of a Multilateral Instrument.

Field of Study: Laws

Student's Signature

Academic Year: 2020

Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีอาจสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี หากปราศจากความกรุณาจากบรรดา คณาจารย์ผู้ทรงคุณวุฒิ โดยเฉพาะท่านศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา วิทยานิพนธ์ ซึ่งได้สละเวลาทั้งให้คำแนะนำและสนับสนุนผู้เขียนในการพัฒนางานจนสำเร็จลุล่วง ผู้เขียน จึงใคร่ขอถือโอกาสนี้ขอบพระคุณเป็นอย่างยิ่ง ที่สำคัญผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์เป็นอย่างสูง ที่รับเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ และยังให้ความอนุเคราะห์เป็นพิเศษ เพื่อให้ทั้งคำแนะนำ รวมทั้งองค์ความรู้ตลอดจนความคิดเห็นทางวิชาการที่ทรงคุณค่า นอกจากนี้ ผู้เขียน ขอขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์พิเศษพิภพ วีระพงษ์ และท่านอาจารย์ ดร.ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ ซึ่งร่วมเป็น กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ให้ สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ยิ่งกว่านั้น ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ผู้อำนวยการหลักสูตรนิติ ศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ที่สละเวลาในการแนะนำแนวทางการ ศึกษาค้นคว้าตลอดจนการวิเคราะห์ และยังชี้ข้อบกพร่องเพื่อให้นำไปปรับปรุงแก้ไขให้วิทยานิพนธ์ ฉบับนี้มีความสมบูรณ์มากขึ้น นอกจากนี้ ท่านอาจารย์ยังได้ให้คำปรึกษาทั้งในเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ และให้กำลังใจผู้เขียนตลอดมาในการทำวิทยานิพนธ์ให้สำเร็จภายในระยะเวลาที่คาดหวังไว้

ในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดการและประสานงาน ผู้เขียนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตร์ มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร โดยเฉพาะคุณช่อทิพย์ รัตน์นรชัยที่ให้ความ ช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกอย่างเต็มที่ให้กับผู้เขียน รวมถึงขอขอบคุณเพื่อนทั้งหลายและพี่ ๆ ซึ่งเป็นเพื่อนร่วมรุ่นที่คอยถามไถ่และให้กำลังใจในการทำวิทยานิพนธ์อยู่เสมอ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ บิดา มารดา และพี่ที่รักทั้งสองที่คอยเป็นกำลังใจสำคัญ อีกทั้งให้การสนับสนุนในทุกด้านตลอดมาจนสำเร็จการศึกษา สำหรับคุณประโยชน์ทั้งหลายอันพึงและอาจ ได้รับจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบให้กับคุณหญิงสุชาดา ธีระวัฒน์ คุณย่าของผู้เขียน ผู้เป็น ต้นแบบและแรงบันดาลใจของผู้เขียนมาโดยตลอด แต่สำหรับข้อผิดพลาดใด ๆ อันอาจปรากฏใน วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

วรนุช ธีระวัฒน์

สารบัญ

	หน้า
.....	ค
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ฉ
สารบัญรูปภาพ.....	ฐ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิจัย	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	5
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	6
บทที่ 2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัล	8
2.1 ประเภทธุรกิจเศรษฐกิจดิจิทัล.....	8
2.1.1 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Commerce).....	11
2.1.2 การบริการการชำระเงิน (Payment Services).....	12
2.1.3 แพลตฟอร์มที่รวบรวมแอปพลิเคชัน (Application Stores).....	12
2.1.4 การโฆษณาออนไลน์ (Online Advertising).....	13

2.1.5 การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ (Cloud Computing)	13
2.1.6 การส่งคำสั่งซื้อขายหุ้นโดยวิธีการอิเล็กทรอนิกส์ (High Frequency Trading: HFT)	13
2.1.7 แพลตฟอร์มเครือข่ายในการมีส่วนร่วม (Participative Networked Platforms)	13
2.2 รูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล.....	14
2.2.1 รูปแบบการได้รายได้จากการโฆษณา (Advertising Revenue Model)	14
2.2.2 รูปแบบการได้เงินได้จากการสมัครสมาชิก (Subscription Revenue Model)	15
2.2.3 รูปแบบการได้รายได้จากค่าธรรมเนียมชำระเงิน (Transaction Fee Revenue Model)	15
2.2.4 รูปแบบการได้รายได้จากการขาย (Sales Revenue Model).....	15
2.2.5 รูปแบบการได้รายได้จากค่านายหน้า (Affiliate Revenue Model)	15
2.3 หลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศ.....	16
2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศ.....	16
2.3.1.1 อำนาจอรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	16
ก. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศโดยทั่วไป	16
(1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle).....	16
(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Principle).....	17
ข. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย	17
(1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle).....	17
(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Principle).....	20
2.3.1.2 การจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ	21
ก. หลักความสำคัญของหลักสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment).....	23
ข. เงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร.....	24
2.3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศ.....	28

2.3.2.1 ปัญหาหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วไป	28
2.3.2.2 ปัญหาหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย	36
ก. แพลตฟอร์มในประเทศไทย (Domestic Platforms)	38
ข. แพลตฟอร์มต่างประเทศ (Foreign Platforms).....	41
ค. ฐานภาษี (Tax Base) ของธุรกิจดิจิทัล	45
บทที่ 3 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลของต่างประเทศในปัจจุบัน	66
3.1 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล	66
3.1.1 การแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ (New Nexus and Profit Allocation).....	67
3.1.1.1 ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation).....	67
ก. ที่มาและเหตุผล	67
ข. กลไกการบังคับใช้	70
ค. ข้อดีและข้อเสีย.....	72
ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร.....	75
3.1.1.2 ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles).....	76
ก. ที่มาและเหตุผล	76
ข. กลไกการบังคับใช้	80
ค. ข้อดีและข้อเสีย.....	82
ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร.....	84
3.1.1.3 ข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence).....	86
ก. ที่มาและเหตุผล	86
ข. กลไกการบังคับใช้	87
ค. ข้อดีและข้อเสีย.....	95

ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร.....	97
จ. ตัวอย่างในต่างประเทศ.....	98
(1) สหภาพยุโรป.....	98
(2) ประเทศอิสราเอล.....	100
(3) ประเทศอินเดีย.....	102
3.1.1.4 ข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach).....	105
ก. ที่มาและเหตุผล.....	105
ข. กลไกการบังคับใช้.....	105
ค. ข้อดีและข้อเสีย.....	112
ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร.....	114
3.1.2 มาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ.....	115
3.1.2.1 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax).....	117
ก. ที่มาและเหตุผล.....	117
ข. กลไกการบังคับใช้.....	117
ค. ข้อดีและข้อเสีย.....	119
ง. ตัวอย่างในต่างประเทศ.....	120
(1) ประเทศตุรกี.....	120
3.1.2.2 การเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและ ผู้ประกอบการในต่างประเทศ (Equalisation Levy) หรือการเก็บภาษีจาก ยอดการขาย (Turnover Taxes).....	121
ก. ที่มาและเหตุผล.....	121
ข. กลไกการบังคับใช้.....	122
ค. ข้อดีและข้อเสีย.....	123
ง. ตัวอย่างในต่างประเทศ.....	125

(1) ประเทศอินเดีย	125
(2) ประเทศอิตาลี	127
(3) ประเทศฝรั่งเศส	128
(4) สหราชอาณาจักร	130
3.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี	132
3.2.1 การสร้างกฎเกณฑ์สำหรับใช้ภายในรัฐอันเป็นมาตรการฝ่ายเดียว (Unilateral Measure).....	132
3.2.2 การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีระหว่างรัฐสองรัฐ (Bilateral Measure).....	133
3.2.3 การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีระหว่างรัฐต่าง ๆ (Multilateral Measure).....	135
บทที่ 4 บทวิเคราะห์แนวคิดที่เหมาะสมกับประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีกับ นิติบุคคลต่างประเทศ สำหรับเศรษฐกิจดิจิทัล	139
4.1 มาตรการระยะสั้น	140
4.1.1 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล	140
4.1.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี	148
4.2 มาตรการระยะยาว	153
4.2.1 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล	153
4.2.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี	161
4.3 ผลกระทบกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี	165
4.3.1 มาตรการระยะสั้น	165
4.3.2 มาตรการระยะยาว.....	165
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	173
5.1 บทสรุป	173
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	181
อภิธานศัพท์.....	183

บรรณานุกรม..... 185

ประวัติผู้เขียน..... 192



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 การแบ่งประเภทธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทย	37
ตารางที่ 2 เปรียบเทียบแนวคิดและข้อเสนอแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่	104
ตารางที่ 3 ตารางสรุปการคำนวณกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (deemed non-routine profits)	106
ตารางที่ 4 การปันส่วนกำไรตามหลักเกณฑ์ประเภทธุรกิจ (allocation keys).....	111
ตารางที่ 5 เปรียบเทียบมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ	131
ตารางที่ 6 ตัวอย่างรายได้ของบริษัทดิจิทัลปี ค.ศ. 2019 (พันล้านดอลลาร์).....	145



สารบัญรูปภาพ

หน้า

ภาพที่ 1 ร้อยละของผู้ใช้อินเทอร์เน็ตเปรียบเทียบตามกิจกรรมการใช้งานผ่านอินเทอร์เน็ต	3
ภาพที่ 2 กรณีแพลตฟอร์มไทยที่มีการตั้งบริษัทหรือสาขา	38
ภาพที่ 3 กรณีแพลตฟอร์มไทยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ	40
ภาพที่ 4 กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย.....	42
ภาพที่ 5 กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศมีบริษัทลูกในประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่	43
ภาพที่ 6 ตัวอย่างรายได้จากการโฆษณา	46
ภาพที่ 7 ฐานรายได้จากการโฆษณา.....	47
ภาพที่ 8 ตัวอย่างรายได้จากค่าสมัครสมาชิก	49
ภาพที่ 9 ฐานรายได้จากค่าสมัครสมาชิก.....	50
ภาพที่ 10 ตัวอย่างรายได้จากการขายสินค้า	53
ภาพที่ 11 ฐานรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ	54
ภาพที่ 12 ตัวอย่างรายได้จากค่านายหน้า.....	60
ภาพที่ 13 ฐานรายได้จากค่านายหน้า	61
ภาพที่ 14 การแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน	71
ภาพที่ 15 ตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน.....	75
ภาพที่ 16 ตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด	85
ภาพที่ 17 การปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach)	105
ภาพที่ 18 ตัวอย่างของการปันส่วนกำไรตามข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach)	107
ภาพที่ 19 การปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย	109

ภาพที่ 20 การปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศมีบริษัทใน ประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่	109
ภาพที่ 21 ตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน	114
ภาพที่ 22 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากการโฆษณา	167
ภาพที่ 23 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากค่าสมัครสมาชิก .	168
ภาพที่ 24 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากการขายสินค้าหรือ บริการ	168
ภาพที่ 25 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากค่านายหน้า	170



บทที่ 1 บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันโลกเป็นสังคมที่เต็มไปด้วยเทคโนโลยีดิจิทัลซึ่งสามารถเห็นได้ในการใช้ชีวิตประจำวันทั่วไปโดยเป็นยุคแห่งการพัฒนาและความอิสระของเทคโนโลยีซึ่งเรียกว่า “การเปลี่ยนแปลงสภาพสู่ระบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (digitalization)” จึงส่งผลถึงเศรษฐกิจระหว่างประเทศ และย่อมเกิดผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น จึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่าการพัฒนาของเทคโนโลยีก่อให้เกิดปัญหาด้านการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ กฎหมายที่บังคับใช้อยู่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ เนื่องจากมีความไม่เหมาะสมกับลักษณะการประกอบธุรกิจดิจิทัลในปัจจุบัน¹ ทำให้เกิดช่องว่างแห่งกฎหมายและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล การค้าระหว่างประเทศอยู่ในรูปแบบของบริการมากขึ้น (trade in services) บริษัทต่างประเทศเข้ามาลงทุนในต่างประเทศรวมถึงในประเทศไทยมากขึ้น ซึ่งเป็นการเข้าไปให้บริการ โดยที่ไม่ใช่การดำเนินธุรกิจแบบดั้งเดิม (brick-and-mortar) ที่ต้องเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศในลักษณะการเข้ามาตั้งบริษัทหรือมีหน้าร้านในประเทศผู้รับบริการ จึงทำให้การเข้ามาลงทุนในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลไม่มีลักษณะที่เป็นสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) ซึ่งเป็นจุดเกี่ยวโยง (nexus) ที่จำเป็นต้องมีสำหรับการปรับใช้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลสามารถใช้เทคโนโลยีหรือช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ จึงทำให้ประเทศของผู้รับบริการนั้นไม่สามารถจัดเก็บภาษีกับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนที่ไม่มีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรได้²

ในปี ค.ศ. 2013 องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) ได้เริ่มโครงการการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (Base Erosion and Profit Shifting Project: BEPS Project) โดยกำหนดการดำเนินการ (actions) ไว้ทั้งหมด 15 ประการ ซึ่งใน Action 1 กล่าวถึงความยากลำบากในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัล เนื่องจากตามหลักเกณฑ์ของภาษีระหว่างประเทศ หากนิติบุคคลไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ

¹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, ed. OECD Publishing (Paris 2018).

² สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์, "เมื่อ WTO รีฟอร์มรองรับ E-commerce," [Online] Accessed: 2 มกราคม. Available from: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/646610>

(physical presence) ในประเทศใดประเทศหนึ่ง ก็จะไม่สามารถถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากประเทศนั้นได้เลย³ ซึ่งโดยลักษณะของธุรกิจดิจิทัลที่สำคัญคือไม่จำเป็นต้องมีลักษณะทางกายภาพเพื่อที่จะประกอบธุรกิจในประเทศใดประเทศหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ในรายงานล่าสุดของ OECD ในปี ค.ศ. 2015 และค.ศ. 2018 ซึ่งได้ออกเป็นรายงานชั่วคราว (Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018) ได้ระบุไว้เพียงว่าจะต้องใช้หลักการเรื่องจุดเกี่ยวโยง (nexus) และหลักการเรื่องการปันส่วนกำไร (profit allocation) ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีของประเทศนั้น อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ที่จะใช้เป็นข้อยุติต้องอยู่บนพื้นฐานของฉันทามติ (consensus-based solutions) และได้กำหนดว่าในปี ค.ศ. 2020 จะมีการออกรายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) เพื่อแจ้งผลสรุป⁴ โดยจนถึงปัจจุบัน OECD ก็ยังไม่สามารถออกหลักเกณฑ์ที่แก้ปัญหาเรื่องจุดเกี่ยวโยงที่อิงจากการปรากฏตัวทางกายภาพ (physical presence) ซึ่งยังอยู่ในระหว่างขั้นตอนศึกษาและหาแนวทางร่วมกัน⁵ ซึ่งจะอธิบายในรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3 เรื่องแนวคิดและข้อเสนอการ จัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลของต่างประเทศในปัจจุบัน

ทั้งนี้ คณะกรรมาธิการแห่งสหภาพยุโรป (European Commission) เห็นว่าควรริบกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากรัฐสมาชิกในสหภาพยุโรปไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทเทคโนโลยีขนาดใหญ่ของสหรัฐอเมริกาได้หรือแทบจะไม่สามารถจัดเก็บเลย ในทางตรงกันข้าม บริษัทเทคโนโลยีของตนกลับถูกจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่⁶ จึงออกเป็นสาส์น (communications) เกี่ยวกับระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมและประสิทธิภาพของสหภาพยุโรปสำหรับตลาดดิจิทัลเดี่ยว (A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market)⁷ และได้เสนอแนวทางเพื่อออกเป็นคำสั่ง (directives) ในการจัดเก็บภาษีโดยออกเป็น มาตรการชั่วคราวหรือระยะสั้น (interim measure or short-term measure) กับมาตรการระยะยาว (long-term stand-alone measure)

³ Monica Gianni, "OECD BEPS (in) Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy," *Tax Lawyer* 72 (2018).

⁴ OECD, *Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018* (Paris 2018).

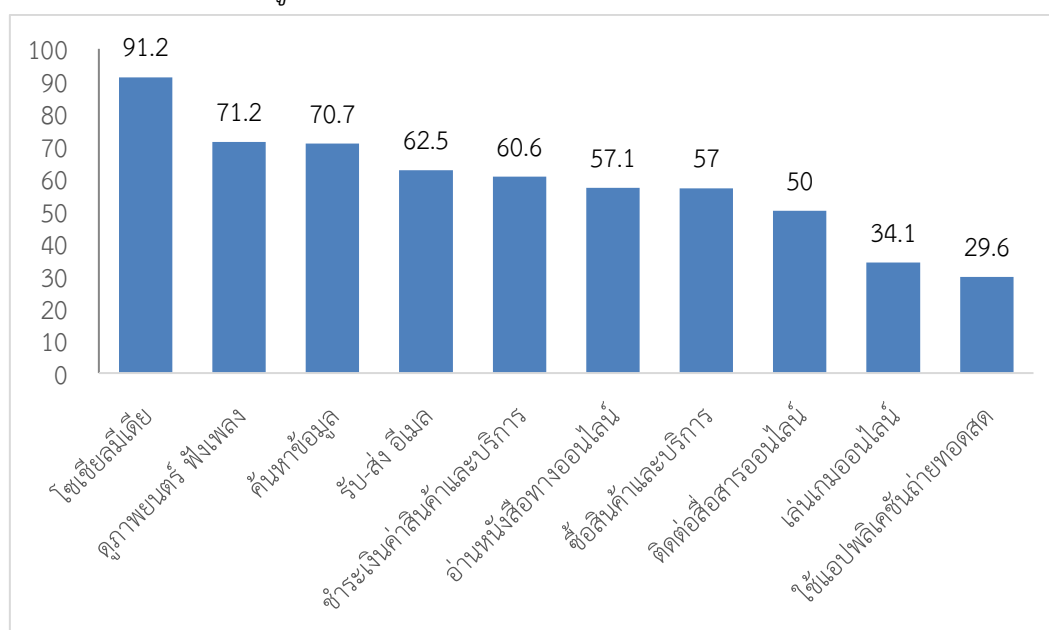
⁵ Ibid.

⁶ Lara Coelho Nogueira, "European Commission's Proposal to Implement a New Permanent Establishment Nexus Based on Significant Digital Presence" (Master's Programme, School of Economics and Management Department of Business Law, Lund University, 2018).

⁷ European Commission, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, ed. European Commission (2017).

มาตรการระยะชั่วคราว คือ การกำหนดจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัล (Digital Services Tax) เพื่อจัดเก็บจากธุรกิจประเภท โซเชียลมีเดีย (social media platforms) ตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) และเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) ก่อนหน้านั้น เนื่องจากยังไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์กลางที่ใช้ได้กับธุรกิจดิจิทัลทั้งหมด โดยจะจัดเก็บจาก ยอดรายรับ (Gross Revenue) ของธุรกิจดิจิทัลข้างต้นในอัตราร้อยละ 3

ภาพที่ 1 ร้อยละของผู้ใช้อินเทอร์เน็ตเปรียบเทียบตามกิจกรรมการใช้งานผ่านอินเทอร์เน็ต



ทั้งนี้ธุรกิจโซเชียลมีเดีย (social media platforms) ตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) และเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) เป็นธุรกิจที่ปัจจุบันได้รับความสนใจเป็นอย่างสูงในประเทศไทย เนื่องจากสถิติในปี พ.ศ. 2562 คนไทยโดยเฉลี่ยใช้อินเทอร์เน็ตถึงวันละ 10 ชั่วโมง 22 นาที โดยที่มีการใช้งานโซเชียลมีเดียถึงร้อยละ 91.2 เป็นอันดับที่ 1 อันดับที่ 2 คือ การดูโทรทัศน์หรือฟังเพลงร้อยละ 71.2 อันดับที่ 3 เป็นการค้นหาข้อมูลร้อยละ 70.7 อันดับที่ 4 การรับ-ส่งอีเมลร้อยละ 62.5 อันดับที่ 5 คือการชำระเงินค่าสินค้าและบริการร้อยละ 60.6 นอกจากนี้ มีการใช้อินเทอร์เน็ตเพื่ออ่านหนังสือทางออนไลน์ ซื้อสินค้าและบริการ การติดต่อสื่อสารออนไลน์ เล่นเกมออนไลน์ และใช้แอปพลิเคชันถ่ายทอดสด ไล่ลดหลั่นกันไป⁸ จึงเห็นได้ว่าธุรกิจทั้งสามอย่างที่คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บนั้นเป็นธุรกิจที่มีผู้ใช้งานเข้าถึงการให้บริการดิจิทัลดังกล่าวเป็นอย่างมากติด 10 อันดับแรก เพราะมีทั้งโซเชียลมีเดีย

⁸ สถิติการใช้งานอินเทอร์เน็ตปี พ.ศ. 2562 โดยสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) (สพธอ.) หรือ ETDA (เอ็ตด้า) กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม (ดีอี)

ตลาดสินค้าออนไลน์คือการซื้อสินค้าและใช้บริการ และการค้นหาข้อมูลก็คือการใช้เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ จึงเห็นได้ว่าธุรกิจทั้งสามอย่างข้างต้นนั้นเป็นธุรกิจที่ได้รับความสนใจจากคนไทยเป็นอย่างมาก อันทำให้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีการทำธุรกิจดังกล่าวได้รับเงินได้และกำไรอย่างมากตามไปด้วยจากการให้บริการดิจิทัลดังกล่าว ผ่านโซเชียลมีเดีย ตลาดสินค้าออนไลน์และเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ โดยการนำข้อมูลของผู้ใช้งานในประเทศไทยมาใช้ประโยชน์ในธุรกิจของตนไม่ว่าจะเป็นการนำข้อมูลของผู้ใช้งานมาวิเคราะห์กลุ่มเป้าหมายของสินค้าหรือบริการ และวางแผนการโฆษณาให้ตรงกับกลุ่มเป้าหมาย หรืออาจจะเป็นการจับคู่ผู้ใช้งานผู้ซื้อและผู้ขายซึ่งมีความต้องการในการซื้อหรือขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องตรงกัน รวมทั้ง การนำข้อมูลพฤติกรรมการใช้งานของผู้ใช้งาน เช่น การค้นหาต่าง ๆ ไปวิเคราะห์เพื่อที่จะทำการโฆษณาประชาสัมพันธ์ให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งาน

อย่างไรก็ดี มาตรการในการจัดเก็บภาษีดิจิทัลไม่ได้ครอบคลุมแค่มาตรการชั่วคราวและระยะยาว โดยคณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปหรือแนวทางของ OECD เท่านั้น ในปัจจุบันหลายประเทศเล็งเห็นว่าจากกรณีปัญหาดังกล่าวที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข ทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายในการเข้ามาทำธุรกิจหรือลงทุน แต่ละประเทศจึงมีการกำหนดมาตรการชั่วคราวซึ่งเป็นมาตรการฝ่ายเดียวของแต่ละประเทศ (unilateral measures) เพื่อจัดเก็บภาษีกับบริษัทขนาดใหญ่ซึ่งอาศัยช่องว่างดังกล่าวในการทำธุรกิจดิจิทัล

ประเทศไทยเช่นเดียวกับประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกซึ่งต่างก็ประสบปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจดิจิทัลตามที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้ประเทศไทยนั้นขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัล ในขณะที่ในอนาคตแนวโน้มการประกอบธุรกิจดิจิทัลก็มีมากขึ้น และขยายตัวอย่างรวดเร็ว ยิ่งไปกว่านั้น ในปัจจุบันธุรกิจก็เริ่มหันตัวมาใช้เทคโนโลยีในเศรษฐกิจดิจิทัล ฉะนั้นจึงจำเป็นต้องศึกษาการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัล ทั้งนี้ แต่ละแนวคิดของข้อเสนอที่ไม่ว่าจะกำหนดเป็นมาตรการระยะยาวหรือมาตรการชั่วคราว ต่างก็มีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกัน โดยจะนำมาพิจารณาตามบริบทและความเหมาะสมว่าประเทศไทยควรที่จะใช้มาตรการใดและระดับของการออกมาตรการควรอยู่ในรูปแบบใด เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับประเทศไทย และไม่ส่งผลกระทบต่อทางลบกับการลงทุนสำหรับนักลงทุนต่างชาติ นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงความเหมาะสมและเป็นไปได้ในทางปฏิบัติหรือความยากง่ายในการจัดเก็บอีกด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิจัย

- 1.2.1 เพื่อศึกษาการทำธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศ
- 1.2.2 เพื่อศึกษาปัญหาและมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากการทำธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศไทย
- 1.2.3 เพื่อศึกษาปัญหามาตรการถาวรและชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศในต่างประเทศ
- 1.2.4 เพื่อวิเคราะห์มาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้ และแนวคิดการออกมาตรการภาษีเงินได้ดิจิทัลที่เหมาะสมและสอดคล้องกับปัญหาของประเทศไทยในปัจจุบัน

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ในปัจจุบันมาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลยังมีความไม่เหมาะสม ทำให้เกิดช่องว่างแห่งกฎหมายและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีประเทศไทยจึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกรณีดังกล่าวได้ โดยเฉพาะในกรณีที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งดำเนินธุรกิจผ่านแพลตฟอร์มต่างประเทศโดยมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ฉะนั้น จึงควรพิจารณาแนวคิดในการกำหนดมาตรการชั่วคราวและมาตรการระยะยาว เพื่อจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวกับนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งได้รับผลประโยชน์จากการมีลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทย

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีและมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีดิจิทัลจากการประกอบธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศ รวมถึงแนวคิดในการกำหนดมาตรการดังกล่าวเพื่อปรับใช้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งหมายถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และมีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งให้บริการแก่ผู้ใช้งานที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่พิจารณาถึงกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเข้าลักษณะเป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทย ซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม อาจมีการวางแผนภาษีที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับนิติบุคคลเหล่านั้นได้

ทั้งนี้ภาษีเงินได้ดิจิทัลเป็นภาษีที่ถูกกำหนดโดยใช้หลักเกณฑ์ใหม่ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะพิจารณาเฉพาะในเชิงภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะไม่พิจารณาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีประเภทอื่นใด เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

การศึกษาเน้นพิจารณาหลักการทางกฎหมาย บทบัญญัติของกฎหมายไทยและต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง รวมถึงทางปฏิบัติในการกำหนดมาตรการการจัดเก็บสำหรับธุรกิจดังกล่าวของนิติบุคคลต่างประเทศในต่างประเทศ เพื่อพิจารณาเสนอแนะว่าสมควรนำแนวคิดหรือมาตรการ มาปรับใช้ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับบริบทของประเทศไทย

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้วิธีการศึกษาวิจัยเอกสาร (documentary research) ที่เกี่ยวข้อง โดยการค้นคว้ารวบรวมเอกสารและกฎหมายต่าง ๆ จากประมวลรัษฎากร กฎหมายของต่างประเทศ ที่ให้บทเรียนและประสบการณ์เกี่ยวกับระบบและแนวคิดต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษี เช่น ประเทศฝรั่งเศส รวมทั้งแนวคิดและมาตรการจากรายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) ตลอดจนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์จากเว็บไซต์ต่าง ๆ ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ นอกจากนี้ยังพิจารณาการทำธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศที่ให้บริการแก่บุคคลในประเทศไทย จากข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ (interview) หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และใช้วิธีการพรรณนาและวิเคราะห์ (descriptive and analytical method) เพื่อการศึกษาปัญหาและทำข้อเสนอแนะเรื่องแนวคิดในการแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย สำหรับธุรกิจดังกล่าวต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

- 1.6.1 ทำให้เข้าใจปัญหาในการจัดเก็บทั้งภาษีเงินได้จากธุรกรรมที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศ
- 1.6.2 ทำให้ทราบถึงแนวคิดเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลของต่างประเทศจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลของนิติบุคคลต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นในลักษณะของแนวคิดและข้อเสนอในการจัดเก็บหรือระดับในการกำหนดมาตรการตามแนวคิดและข้อเสนอดังกล่าว รวมถึงข้อดีและข้อเสียของแต่ละแนวคิดหรือมาตรการของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทยได้อย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับบริบทของประเทศไทย

1.6.3 ทำให้สามารถวิเคราะห์แนวคิดหรือมาตรการที่เหมาะสมในการแก้ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศได้

ดังนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีแนวทางในการนำเสนอ โดยเริ่มจากสภาพปัญหาในบทที่สอง ก่อนที่จะศึกษาทางปฏิบัติของต่างประเทศซึ่งใช้แนวคิดต่าง ๆ ในการแก้ไขปัญหามบทต่อมา แล้วจึงพิจารณาการนำแนวคิดที่เหมาะสมที่ได้รับบทเรียนจากต่างประเทศมาใช้ประกอบบทวิเคราะห์ในการนำมาปรับใช้สำหรับประเทศไทยในบทที่สาม ก่อนที่จะสรุปและทำข้อเสนอแนะในบทสุดท้ายต่อไปตามลำดับ



บทที่ 2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัล

ในการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลจะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 3 ส่วนได้แก่ ประเภทธุรกิจ เศรษฐกิจดิจิทัล รูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล และหลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศ โดยจะพิจารณาในรายละเอียดดังต่อไปนี้

ส่วนแรกประเภทธุรกิจดิจิทัล โดยเพื่อที่จะได้ทราบถึงลักษณะของเศรษฐกิจดิจิทัลที่ต้องการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เข้าใจว่ามีประเภทธุรกิจใดบ้าง ซึ่งมีความแตกต่างจากการทำธุรกิจแบบดั้งเดิมที่มีการปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบการกับลูกค้าซึ่งหน้าหรือโดยตรงจะไม่ค่อยมีความยุ่งยากมากนัก แต่ในขณะที่เศรษฐกิจดิจิทัลจะมีความซับซ้อนมากขึ้นเนื่องจากอาศัยเทคโนโลยีดิจิทัลในการพัฒนาขึ้นเป็นแพลตฟอร์มเพื่อตอบสนองการใช้งานของผู้ใช้งานหรือลูกค้า

จากนั้นในส่วนที่สองจึงจะพิจารณารูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล เนื่องจากธุรกิจดิจิทัลนั้นรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกัน จึงทำให้รูปแบบการกระจายสินค้าและให้บริการที่แตกต่างจากกรณีในอดีตไปด้วย ดังนั้น รูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้ที่เปลี่ยนแปลงไปย่อมส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในปัจจุบันตามไปด้วย

สำหรับส่วนที่สามจะเน้นพิจารณาหลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศ โดยจะแยกวิเคราะห์หรือออกเป็นประเด็นเรื่องหลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลซึ่งจะเน้นกรณีสถานการณ์ธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยในปัจจุบันด้วยว่ามีรูปแบบใดบ้าง และก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามกฎหมายไทยอย่างไร

2.1 ประเภทธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัล

ก่อนจะศึกษาประเภทของธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัล จำต้องพิจารณาความหมายของเศรษฐกิจดิจิทัลเองเสียก่อนดังนี้

การนิยามของ “เศรษฐกิจดิจิทัล” (digital economy) ยังไม่สามารถกระทำได้ในลักษณะซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าอะไรคือเศรษฐกิจดิจิทัล อย่างไรก็ตามที่ประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development: UNCTAD) มีความเห็นว่า สืบเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยี หากกำหนดนิยามที่เคร่งครัดจนเกินไปอาจจะทำให้ปิดกั้นการพัฒนาทางเทคโนโลยีและความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิด แต่ก็ควรมีการกำหนดหลักการโดยทั่วไปว่าเศรษฐกิจดิจิทัลคืออะไรเพื่อการวิเคราะห์ปัญหาและการกำหนด

นโยบายต่อไป⁹ โดยตามรายงานของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund: IMF) เศรษฐกิจดิจิทัลมีความหมายอย่างแคบก็คือ แพลตฟอร์มออนไลน์ (online platform) และกิจกรรมที่เกิดขึ้นโดยอาศัยแพลตฟอร์มดังกล่าว แต่ความหมายอย่างกว้างหมายรวมถึงกิจกรรมที่อาศัยข้อมูลดิจิทัลทั้งหมดเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัล¹⁰

ทั้งนี้ความเห็นของการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development: UNCTAD) ระบุว่าโดยหลักการแล้วเศรษฐกิจดิจิทัลจะประกอบไปด้วย 3 ส่วน ได้แก่ หลักพื้นฐาน (core aspects) ภาคส่วนของดิจิทัลและเทคโนโลยีสารสนเทศ (digital and information technology sectors) และชุดที่กว้างกว่าของภาคส่วนดิจิทัล (a wider set of digitalizing sectors)¹¹

หลักพื้นฐานประกอบด้วยนวัตกรรมขั้นพื้นฐาน (fundamental innovations) ได้แก่ หน่วยประมวลผลหรือสื่อนำสัญญาณ เป็นต้น และเทคโนโลยีขั้นพื้นฐาน (core technologies) เช่น คอมพิวเตอร์ เครื่องมือสื่อสาร รวมถึงโครงข่ายอินเทอร์เน็ตและโครงข่ายการสื่อสาร เป็นต้น

ส่วนที่สองคือภาคส่วนดิจิทัลและเทคโนโลยีสารสนเทศคือผลิตภัณฑ์หรือบริการที่ขึ้นอยู่กับส่วนหลักพื้นฐานรวมถึง แพลตฟอร์มดิจิทัล แอปพลิเคชันในโทรศัพท์เคลื่อนที่ และบริการช่องทางการจ่ายเงิน โดยนวัตกรรมการให้บริการในส่วนนี้ส่งผลต่อเศรษฐกิจดิจิทัลทำให้เกิดการพัฒนาและเจริญเติบโตของเศรษฐกิจและส่วนอื่น ๆ เป็นอย่างมาก

ส่วนสุดท้ายคือชุดที่กว้างกว่าของภาคส่วนดิจิทัลซึ่งหมายถึงการนำส่วนที่สองคือดิจิทัลและเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ เช่น ในธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยภาคส่วนของธุรกิจส่วนมากจะมีการนำส่วนนี้ไปใช้ในการประกอบธุรกิจ ทั้งนี้ หมายความว่ารวมถึงกิจกรรมทางธุรกิจหรือโครงสร้างของธุรกิจที่มีการปรับสภาพไปเพราะนวัตกรรมดิจิทัล เช่น มีการนำไปใช้ในทางการเงิน การสื่อสาร การท่องเที่ยว และการคมนาคม เป็นต้น

ส่วน OECD ได้นิยาม “เศรษฐกิจดิจิทัล” อย่างกว้างไว้ว่าเป็นผลลัพธ์ของกระบวนการเปลี่ยนแปลงของ เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (information and communication technology : ICT) ที่เกิดขึ้นในทุกภาคส่วน ไม่ว่าจะเป็นส่วนของขายปลีก (retail) บริการด้านการเงิน (financial services) การศึกษา (education) รวมถึงเผยแพร่ภาพ (broadcasting) และ

⁹ United Nations, Digital Economy Report 2019 Value Creation and Capture Implications for Developing Countries (New York 2019), pp. 3-4.

¹⁰ International Monetary Fund, Measuring the Digital Economy, ed. International Monetary Fund (Washington, D.C. 2018), p. 7.

¹¹ United Nations, Digital Economy Report 2019 Value Creation and Capture Implications for Developing Countries, pp. 4-5.

สื่อ (media) ด้วย จนทำให้เศรษฐกิจดิจิทัลกลายเป็นเศรษฐกิจในตัวของมันเอง ดังนั้น จึงยากที่จะแยกเศรษฐกิจดิจิทัลออกจากเศรษฐกิจอื่น ๆ สำหรับประเด็นทางภาษี¹²

ทั้งนี้ นิยามเศรษฐกิจดิจิทัลตามแนวคิดของการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศไทยหมายถึง การผลักดันเศรษฐกิจโดยการนำเอาเทคโนโลยีสารสนเทศหรือเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามาใช้ เพื่อเพิ่มศักยภาพทางการแข่งขัน โดยการเพิ่มผลผลิตรวมถึงผลงาน โดยใช้เวลาน้อยลงและสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้าและบริการต่าง ๆ เพื่อให้สามารถแข่งขันกับชาติต่าง ๆ ได้ เป็นกลไกในการขับเคลื่อนให้เกิดการพัฒนานวัตกรรมและปฏิรูปกระบวนการทำงานของทั้งภาครัฐภาคเอกชน¹³

นอกจากนั้น เทคโนโลยีที่นำมาใช้มีหลากหลายรูปแบบได้แก่ เทคโนโลยีในการสื่อสาร เทคโนโลยีการขนส่ง เทคโนโลยีในการผลิต โดยเฉพาะอย่างยิ่งยุคปัจจุบันที่การใช้สมาร์ตดีไวซ์ต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสมาร์ทโฟนและแท็บเล็ต ติดต่อสื่อสารกันผ่านเครือข่ายไร้สายความเร็วสูง (Wireless Broadband) เช่น 3G, 4G ซึ่งใช้งานได้ง่ายกว่าคอมพิวเตอร์ส่วนตัว (Personal Computer: PC) ทำให้เกิดการใช้งานในวงกว้างมากขึ้น ทำให้เกิดโอกาสทางธุรกิจใหม่ ๆ มากมายในแทบทุกสาขาเศรษฐกิจ¹⁴

ธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัลในปัจจุบันมีหลากหลายรูปแบบเนื่องจากธุรกิจดิจิทัลคือการออกแบบธุรกิจใหม่ ๆ โดยการทำให้โลกดิจิทัลและโลกทางกายภาพนั้นผสานเข้าด้วยกัน¹⁵ ซึ่งเป็นการใช้เทคโนโลยีเพื่อที่จะสร้างสรรค์คุณค่าให้กับรูปแบบธุรกิจและประสบการณ์ของลูกค้าซึ่งหมายถึง การปฏิสัมพันธ์ระหว่างลูกค้าและองค์กรตลอดจนความสัมพันธ์ทางธุรกิจ โดยการปฏิสัมพันธ์อาจรวมถึงการสร้างการรับรู้ การค้นพบการอบรม การสนับสนุน การซื้อ และการบริการ¹⁶ และความสามารถภายในองค์กรซึ่งจะสนับสนุนการดำเนินการของธุรกิจ¹⁷ โดยไม่ว่าธุรกิจดังกล่าวจะเป็น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹² OECD, "Bitesize BEPS," [Online] Accessed: 18 May. Available from:

<https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/>

¹³ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ(สวทช.), "เศรษฐกิจดิจิทัล Digital Economy คืออะไร?," [Online]. Available from: <https://www.nstda.or.th/th/nstda-r-and-d/595-digital-economy>

¹⁴ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (สพธอ.), "เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)," (2019).

¹⁵ Jorge Lopez, "Digital Business is Everyone's Business," [Online] Accessed: 20 May. Available from: <https://www.forbes.com/sites/gartnergroup/2014/05/07/digital-business-is-everyones-business/#38f7deef7f82>

¹⁶ "Customer Experience คืออะไร? ทำไมธุรกิจจึงควรใส่ใจ," [Online] Accessed: 21 May. Available from: https://www.aconnect.co.th/news_c/th/37

¹⁷ "Defining Digital: Concepts What is Digital Business?," [Online] Accessed: 21 May. Available from: <https://www.liferay.com/resources/v/digital-business>

ธุรกิจดิจิทัลทั้งหมด หรือธุรกิจดั้งเดิมที่พยายามจะมีการนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้ก็ตามก็ถือเป็นธุรกิจดิจิทัลทั้งสิ้น

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้แบ่งประเภทของธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัล ตามแนวคิดของ OECD ซึ่งจะปรากฏอยู่ใน Action 1 ทั้งนี้ รูปแบบธุรกิจบางประเทศอาจจะมีลักษณะที่ส่งเสริมกันหรือมีการทับซ้อนกันในบางส่วน เช่น กรณีการบริการการชำระเงินอาจมีความเกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ เป็นต้น อันเนื่องมาจากเปลี่ยนแปลงและการพัฒนาทางเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว จึงไม่สามารถที่จะกำหนดรูปแบบธุรกิจที่แยกกันอย่างชัดเจนและเป็นเอกเทศจากกันได้¹⁸ ซึ่งการประกอบธุรกิจที่จะกล่าวต่อไปนี้ แม้บริษัทเหล่านี้จะมีรายได้มากและได้รับกำไรสูง แต่กลับไม่ถูกจัดเก็บภาษีจากประเทศที่มีผู้ใช้งานอยู่ และบริษัทดังกล่าวคงได้ประโยชน์จากการใช้งานของผู้ใช้งานในอีกประเทศหนึ่ง แต่ประเทศนั้นไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ การที่ไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้เกิดจากการวางแผนภาษีเพียงอย่างเดียว แต่เกิดจากลักษณะของธุรกิจดิจิทัลในตัวเองและที่มาของรายได้จากการทำธุรกิจดังกล่าว ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักเกณฑ์หรือกฎหมายที่มีอยู่ได้

2.1.1 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Commerce)

นิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (electronic commerce) ตามความหมายอย่างกว้างของ OECD หมายถึง “การซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นการทำอยู่บนพื้นฐานของเครือข่ายคอมพิวเตอร์ โดยวิธีการเฉพาะที่ถูกกำหนดไว้สำหรับการรับและการส่งสินค้าหรือบริการ แต่อย่างไรก็ตาม การชำระเงินและการส่งสินค้าหรือบริการอาจไม่ได้กระทำในเครือข่ายออนไลน์ ซึ่งธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นอาจเกิดขึ้นระหว่างบริษัทหรือบุคคลธรรมดาหรือรัฐบาลหรือองค์กรอื่น ๆ ก็ได้” ทั้งนี้ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถใช้เพื่อการอำนวยความสะดวกในการส่งสินค้าหรือบริการและการส่งในช่องทางที่ไม่ออนไลน์ก็ได้ (indirect or offline e-commerce) หรือจะเป็นกรณีที่ผ่านระบบออนไลน์ทั้งหมดก็ได้ (direct or online e-commerce) ดังนั้น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงครอบคลุมถึงธุรกิจในหลายรูปแบบ¹⁹

¹⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (Paris 2015), pp. 54-62.

¹⁹ Ibid, p. 55.

2.1.2 การบริการการชำระเงิน (Payment Services)

การจ่ายเงินในธุรกรรมออนไลน์จำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการเงิน เช่น เลขบัญชีธนาคาร หรือ ข้อมูลของบัตรเครดิตส่งให้กับผู้ขาย ซึ่งต้องอาศัยความเชื่อใจอย่างมาก โดยผู้ให้บริการจะต้องหาวิธีที่ปลอดภัยสำหรับการชำระเงินออนไลน์ โดยที่ไม่ต้องให้คู่ค้านั้นต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินระหว่างกัน โดยผู้ให้บริการนั้นจะทำหน้าที่เป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายออนไลน์ โดยการชำระเงินของผู้ซื้อมีหลายช่องทาง เช่น การชำระเงินด้วยบัตรเครดิตหรือทำธุรกรรมผ่านธนาคาร โดยการโอนเงิน เป็นต้น ทั้งนี้ ระบบการชำระเงินออนไลน์มีข้อดีอยู่หลายประการ อาทิ เป็นการป้องกันการโกงเนื่องจากผู้ซื้อและผู้ขายออนไลน์ไม่ต้องแลกเปลี่ยนข้อมูลส่วนตัวระหว่างกัน นอกจากนี้ทำให้การจัดส่งทำได้เร็วกว่าการซื้อขายแบบปกติที่ไม่ผ่านระบบออนไลน์ อีกทั้งยังทำให้ง่ายกรณีที่ต้องมีอัตราแลกเปลี่ยนทางการเงินเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย โดยผู้ให้บริการการชำระเงินนั้นจะเก็บค่าธรรมเนียมจากธุรกรรมที่เกิดขึ้น²⁰

2.1.3 แพลตฟอร์มที่รวบรวมแอปพลิเคชัน (Application Stores)

เมื่อการเข้าถึงอินเทอร์เน็ตทำได้ง่ายขึ้นผ่านสมาร์ทโฟนหรือแท็บเล็ต จึงทำให้การใช้บริการออนไลน์เพิ่มมากขึ้น เช่นเดียวกับการพัฒนาของแพลตฟอร์มที่รวบรวมแอปพลิเคชันซึ่งเป็นแพลตฟอร์มสำหรับซอฟต์แวร์ (software) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบปฏิบัติการ แพลตฟอร์มที่รวบรวมแอปพลิเคชันนั้นจะอยู่ในรูปแบบของศูนย์รวมการขาย ทั้งนี้ ลูกค้าสามารถใช้บริการผ่านเครื่องมือถือของลูกค้านั้นโดยการค้นหาข้อมูลของโปรแกรม และซื้อได้โดยจะดาวน์โหลดจากนั้นติดตั้งโดยอัตโนมัติลงบนเครื่องมือของลูกค้านั้น เนื่องจากแพลตฟอร์มที่รวบรวมแอปพลิเคชันมีผู้ให้บริการหลายแพลตฟอร์ม จึงทำให้การเข้าถึงอาจจะถูกจำกัดได้โดยแล้วแต่ระบบปฏิบัติการของเครื่องนั้น ๆ นอกจากนั้นแพลตฟอร์มที่รวบรวมแอปพลิเคชันจะมีแอปพลิเคชันทั้งจากผู้พัฒนาที่ทำเป็นธุรกิจโดยเฉพาะหรืออาจจะเป็นโปรแกรมที่เกิดจากผู้พัฒนาอื่น ๆ อีกทั้ง อาจจะเป็นโปรแกรมฟรีหรือต้องเสียค่าธรรมเนียมก็ได้ โดยส่วนใหญ่โปรแกรมฟรีจะได้รับเงินจากการโฆษณา นอกจากนั้น อาจจะจำกัดการเข้าถึงและได้เงินจากการที่ผู้ใช้บริการต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้นเพื่อที่จะเข้าถึงเนื้อหาหรือฟีเจอร์ (features) ให้ได้มากขึ้น²¹

²⁰ Ibid, p. 57.

²¹ Ibid, p. 58.

2.1.4 การโฆษณาออนไลน์ (Online Advertising)

การโฆษณาออนไลน์ต้องอาศัยอินเทอร์เน็ต เพื่อให้ส่งสารไปถึงลูกค้าที่เป็นเป้าหมายได้ซึ่งเป็นจุดเด่นที่ทำให้ได้เปรียบการโฆษณาแบบธรรมดา โดยนักโฆษณาออนไลน์สามารถพัฒนาการโฆษณาให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นโดยการสังเกตการณ์ และติดตามพฤติกรรมของผู้ใช้งาน (user) ว่ามีปฏิสัมพันธ์กับสินค้าหรือบริการอย่างไร รวมถึงความสนใจของลูกค้าอีกด้วย ทั้งนี้ รูปแบบของการโฆษณาออนไลน์มีอยู่หลายรูปแบบ แต่โดยหลักจะกระฉับที่ต้อจจ่ายเงินเพื่อที่จะแสดงโฆษณาตามลักษณะพฤติกรรมของผู้ใช้ นอกจากนั้น การโฆษณานบนโปรแกรมค้นหา (search engine) จะแสดงโฆษณาออนไลน์ตามพฤติกรรมการค้นหาของผู้ใช้

2.1.5 การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ (Cloud Computing)

การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นการให้บริการออนไลน์ ซึ่งสามารถรวมการเก็บรักษา (storage) ซอฟต์แวร์ (software) บริหารจัดการข้อมูล และแบ่งปันการใช้ข้อมูล การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นอาศัยฮาร์ดแวร์ของผู้ให้บริการ โดยผู้ใช้สามารถใช้บริการได้ไม่ว่าผู้ใช้จะอยู่ที่ใดต่อเมื่อผู้ใช้สามารถเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตได้ อย่งไรก็ดี เพื่อที่จะได้รับบริการที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นลูกค้าอาจต้องจ่ายเงินเพื่อได้การบริการที่ดีขึ้น²² เช่น เพื่อเพิ่มพื้นที่ในการจัดเก็บข้อมูล เป็นต้น

2.1.6 การส่งคำสั่งซื้อขายหุ้นโดยวิธีการอิเล็กทรอนิกส์ (High Frequency Trading: HFT)

กรณีจะใช้เทคโนโลยีซึ่งมีความซับซ้อนโดยการใช้อัลกอริทึม (algorithm) ในการซื้อขายหุ้นด้วยความเร็วสูง โดยคำสั่งซื้อจำนวนมากจะถูกส่งไปยังตลาดหลักทรัพย์อย่างรวดเร็ว เนื่องจากการซื้อขายหุ้นจะอาศัยเทคโนโลยีเกือบทั้งหมด จึงทำให้ไม่จำเป็นต้องมีตัวตนอยู่ในประเทศที่ต้องการซื้อขายหุ้นนั้นก็ได้ โดยการส่งคำสั่งซื้อขายหุ้นโดยวิธีการอิเล็กทรอนิกส์จะแข่งขันกันที่ความเร็ว จึงทำให้การตั้งอยู่ของเซิร์ฟเวอร์ (server) เป็นส่วนสำคัญของธุรกิจ โดยหากเซิร์ฟเวอร์ใดที่ตั้งอยู่ใกล้ตลาดที่มีการแลกเปลี่ยนกันมากที่สุดย่อมได้เปรียบ²³

2.1.7 แพลตฟอร์มเครือข่ายในการมีส่วนร่วม (Participative Networked Platforms)

แพลตฟอร์มเครือข่ายในการมีส่วนร่วมเป็นตัวกลางเพื่อที่จะให้ผู้ใช้งาน (users) สามารถร่วมกันพัฒนาแสดงความคิดเห็นและกระจายเนื้อหาที่ผู้ใช้ได้สร้างขึ้น โดยผู้สร้างสรรค์เนื้อหา (user created content : UCC) สามารถสร้างเนื้อหาได้หลายรูปแบบในลักษณะมีเดีย (media) หรือ

²² Ibid, pp. 59-60.

²³ Ibid, p. 62.

ผลงานสร้างสรรค์จำพวกงานเขียน เสียง ภาพ หรือประกอบรวมกันก็ได้ โดยในแต่ละรูปแบบก็จะอาศัยความร่วมมือของผู้ใช้ต่างกัน เช่น บล็อก (blog) สื่อสังคมหรือโซเชียลเน็ตเวิร์ก (social network) พอดแคสต์ (podcast) ซึ่งผู้สร้างสรรค์เนื้อหาจะมีช่องทางในการหารายได้ได้หลายทางจากการที่ผู้เข้าชมซื้อสินค้าหรือให้บริการหรือจากการสมัครสมาชิกหรือโฆษณา นอกจากนี้ยังสามารถได้เงินจากการให้ใช้สิทธิ (licensing) สำหรับลิขสิทธิ์ในงานที่ผู้สร้างสรรค์ได้สร้างขึ้น อีกทั้ง สามารถขายข้อมูลทางการตลาดของผู้ใช้งานได้อีกด้วย²⁴

2.2 รูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล

รูปแบบธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัลนั้นมีหลายรูปแบบ เนื่องจากเทคโนโลยีที่พัฒนาอยู่เสมอ จึงทำให้เกิดรูปแบบที่มีความหลากหลายมากขึ้น หากพิจารณาจากการรูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้หรือกำไรจากการประกอบธุรกิจดิจิทัลนั้นอาจแบ่งออกได้ 5 รูปแบบหลัก ดังต่อไปนี้²⁵

2.2.1 รูปแบบการได้รายได้จากการโฆษณา (Advertising Revenue Model)

รูปแบบการได้รายได้จากการโฆษณานั้น จะมีการหักค่าคอมมิชชั่นจากการที่ต้องวางโฆษณาลงบนแพลตฟอร์ม ซึ่งเป็นรูปแบบธุรกิจแบบพื้นฐานที่ส่วนใหญ่ธุรกิจดิจิทัลได้รับเงินได้จากการให้วางโฆษณา โดยการเลือกจากแพลตฟอร์มที่มีผู้ใช้บริการจำนวนมาก ซึ่งจะมีการเข้ามาที่หน้าต่างแพลตฟอร์มนั้นอาจจะเพื่อซื้อสินค้าหรือใช้บริการอื่น ๆ และเห็นโฆษณาที่มีการนำมาวางลงบนแพลตฟอร์มนั้น ๆ อาจจะเป็นรูปแบบของแบนเนอร์ (banner) หรือพื้นหลัง (wallpaper) เป็นต้น นอกจากนี้ยังสามารถกดเพื่อที่จะลิงค์ไปยังเว็บไซต์ของสินค้าหรือบริการนั้นได้โดยตรง

ทั้งนี้ การจ่ายเงินจะจ่ายให้กับเจ้าของแพลตฟอร์ม (hosting platform) ด้วยค่าคอมมิชชั่นที่คงที่หรืออาจจะขึ้นอยู่กับจำนวนคนที่เข้ามาในเว็บไซต์ จึงเป็นกรณีที่เป็นธุรกิจที่ได้รับเงินทางอ้อมจากดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยทั่วไปแล้วโครงสร้างของเงินได้จะได้จาก Cost per Click (CPC) หรือ Cost per Action (CPA) คือ การเข้าถึงสินค้าหรือบริการผ่านโฆษณาตัวนั้น โดยการคลิกตัวโฆษณาดังกล่าว ตัวอย่างเช่น Google Adwords, Google Adsense ส่วนถ้าเป็น Facebook จะได้รับรายได้จาก Cost per 1,000 Impressions (CPM) คือจะได้รับการที่พบเห็นตัวโฆษณานั้น²⁶

²⁴ Ibid, p. 66.

²⁵ iThink Logistics, "A Detailed Guide on E-commerce Revenue Model 2019," [Online] Accessed: 20 February. Available from: <https://ithinklogistics.com/blog/a-detailed-guide-on-e-commerce-revenue-model-2019/>

2.2.2 รูปแบบการได้เงินได้จากการสมัครสมาชิก (Subscription Revenue Model)

รูปแบบการได้เงินได้จากการสมัครสมาชิก เป็นกรณีที่แพลตฟอร์มให้ผู้ใช้บริการได้ใช้บริการได้โดยที่จะต้องสมัครสมาชิกอาจจะเป็นรายวัน รายเดือนหรือรายปีก็ได้ขึ้นอยู่กับผู้ใช้บริการจะเลือก โดยส่วนมากจะเป็นการสมัครสมาชิกเพื่อใช้บริการบันเทิง เช่น ฟังเพลง ชมภาพยนตร์หรือรายการโทรทัศน์ ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดได้แก่ Netflix, Amazon Prime, YouTube Premium เป็นต้น

2.2.3 รูปแบบการได้เงินได้จากการค่าธรรมเนียมชำระเงิน (Transaction Fee Revenue Model)

ค่าธรรมเนียมการชำระเงิน (transaction fee) คือ ค่าบริการที่เรียกเก็บจากผู้ขายจากทุกธุรกรรมที่ทำผ่านแพลตฟอร์ม ซึ่งส่วนใหญ่จะเกิดหลังจากการซื้อสินค้าผ่านแพลตฟอร์มนั้นเสร็จสิ้นแล้ว เนื่องจากธุรกิจนี้มีความเกี่ยวข้องกับกิจการการชำระราคา ที่จะให้บริการช่องทางการชำระเงิน (payment gateway services) กับตัวแพลตฟอร์มนั้น ๆ ยกตัวอย่าง เช่น PayPal เป็นต้น

2.2.4 รูปแบบการได้เงินได้จากการขาย (Sales Revenue Model)

รูปแบบรายได้ที่ได้จากการขายนั้นเป็นรูปแบบทั่วไปของธุรกิจดิจิทัลที่ผู้ซื้อและผู้ขายทำการซื้อขายสินค้ากันในอินเทอร์เน็ต เพื่อที่จะเข้าถึงตัวผู้บริโภคได้มากขึ้นกว่าการซื้อขายของแบบดั้งเดิม (brick-and-mortar) นอกจากนั้น ยังเป็นช่วยประหยัดเวลาให้กับผู้ซื้อในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการ แทนที่จะต้องเดินทางไปที่ร้านค้าที่ซื้อขายสินค้าหรือให้บริการนั้น ซึ่งทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายมากขึ้นด้วย โดยราคาที่ตั้งนั้นมักจะเป็นราคาที่ต้องแข่งขันกับร้านค้าแบบดั้งเดิม ตัวอย่างของแพลตฟอร์มที่ได้อายได้จากการขายสินค้า เช่น Amazon

2.2.5 รูปแบบการได้เงินได้จากการค่านายหน้า (Affiliate Revenue Model)

การทำธุรกิจลักษณะนี้เป็นการนำสินค้าไปทำการส่งเสริมการขายผ่านช่องทางออนไลน์โดยที่ไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของสินค้า โดยการส่งเสริมการขายดังกล่าวทำให้สามารถขายสินค้าหรือบริการนั้นได้ ผ่านลิงค์ช่องทางที่ส่งเสริมจะได้รับรายได้มาในลักษณะเป็นค่าคอมมิชชั่น เช่น Amazon โดยอาจจะได้ประโยชน์มาในรูปแบบ Pay-per-click หรืออาจจะได้รับการแลกเปลี่ยนพื้นที่แบนเนอร์หรือการที่สลับกันโฆษณาในแพลตฟอร์มของอีกฝ่ายก็ได้

²⁶ Facebook Business Help Centre, "CPM (cost per 1,000 impressions)," [Online] Accessed: 10 September. Available from: https://www.facebook.com/business/help/753932008002620?helpref=faq_content

2.3 หลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศ

ก่อนที่จะวิเคราะห์ถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศในข้อ 2.3.2 โดยปัญหานี้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีดิจิทัลที่ทำให้ธุรกิจดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเข้ามาประกอบกิจการในลักษณะที่ก่อให้เกิดจุดเกี่ยวโยง จึงทำให้รัฐนั้นไม่มีสิทธิและอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศภายใต้หลักการและกฎหมายในปัจจุบัน ซึ่งประเทศไทยก็ประสบปัญหาดังกล่าวเช่นกัน ซึ่งจะอธิบายในรายละเอียดของปัญหาต่อไป

ดังนั้น จำต้องศึกษาหลักการของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ใช้อยู่ก่อนในข้อ 2.3.1 เพื่อจะเข้าใจว่าเหตุใดหลักการดังกล่าวไม่อาจปรับใช้กับธุรกิจดิจิทัลได้ ดังต่อไปนี้

2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศ

2.3.1.1 อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศต้องพิจารณาถึงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdiction) โดยรัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้ก็ต่อเมื่อมีความเชื่อมโยงกับนิติบุคคลนั้น โดยหลักที่สำคัญจะมีอยู่สองประการคือ หลักแหล่งเงินได้ (source principle) และหลักถิ่นที่อยู่ (resident principle) โดยจะพิจารณาแยกออกเป็นหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศโดยทั่วไปและภายใต้กฎหมายไทย

ก. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศโดยทั่วไป

(1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle)

หลักแหล่งเงินได้จะพิจารณาว่าเงินได้เกิดขึ้นที่ใด หรือมีแหล่งกำเนิดของเงินได้นั้นขึ้นที่รัฐใด รัฐนั้นย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้างต้นอาจทำให้คิดได้ว่า หากบริษัทที่ทำธุรกิจดิจิทัลนั้น แม้มีไม่ถิ่นที่อยู่แต่เมื่อได้รับเงินได้จากการที่มีผู้ใช้งานอยู่ในประเทศอื่น ก็สามารถจัดเก็บภาษีได้นั้น แต่เป็นกรณีที่ไม่ต้องตามหลักการของหลักแหล่งเงินได้ เนื่องจากหลักแหล่งเงินได้นั้นจะมีภาระภาษีที่จำกัด (limited tax liability) ซึ่งจะทำให้ประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้นั้น สามารถจัดเก็บภาษีได้เฉพาะกรณีที่เงินได้เกิดขึ้นตามหลักแหล่งเงินได้ในรัฐนั้นเท่านั้น โดยที่ไม่สามารถใช้อำนาจรัฐไปนอกอาณาเขตของตนได้เพราะอยู่ในเหนืออำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี²⁷

²⁷ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 4.

(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Principle)

หลักถิ่นที่อยู่จะพิจารณาจากผู้มีถิ่นที่อยู่ว่ามีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด รัฐนั้นย่อมมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นที่ใดก็ตาม การมีถิ่นที่อยู่จะใช้กับกรณีสำหรับบุคคลธรรมดา แต่สำหรับนิติบุคคลจะสามารถจัดเก็บภาษีได้ต่อเมื่อเป็นนิติบุคคลซึ่งเข้าข่ายในการจัดเก็บภาษี ซึ่งใช้หลักการเรื่องการปรากฏตัวทางกายภาพ (physical presence) ไม่ว่าจะมีการตั้งสถานประกอบการถาวร หรือการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อนั้นเข้ามา เป็นต้น ในทางตรงกันข้ามกับหลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่มีภาระภาษีอันไม่จำกัด (unlimited tax liability) หากเข้าตามหลักเกณฑ์ว่ามีถิ่นที่อยู่ก็จะถูกจัดเก็บภาษีโดยรัฐนั้น ๆ โดยไม่ต้องพิจารณาถึงแหล่งเงินได้ว่ามีหลักแหล่งเงินได้เกิดขึ้นที่ใด²⁸

ข. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย

(1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle)

ตามกฎหมายไทยมีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องอยู่ 5 กรณี โดย 4 กรณีแรกคือจะมีลักษณะว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย มีการปรากฏตัวทางกายภาพหรือถือว่าการมีการปรากฏตัวทางกายภาพ ส่วนกรณีสุดท้ายนั้นจะเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยเลย แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อจัดเก็บโดยเฉพาะ²⁹ ได้แก่

- มาตรา 66 วรรคสอง กรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย (การเปิดสาขาในประเทศไทย)
- มาตรา 67 กรณีบริษัทต่างประเทศเปิดสาขา และทำธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศ
- มาตรา 76 ทวิ กรณีบริษัทต่างประเทศ มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทย และก่อให้เกิดเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย
- มาตรา 70 ทวิ กรณีบริษัทในประเทศไทยจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย
- มาตรา 70 กรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากในประเทศไทย คือเงินได้ตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5)(6) โดยที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย

²⁸ Ibid. หน้า 10-11.

²⁹ Ibid. หน้า 5.

โดยเนื่องจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาในส่วนของธุรกิจดิจิทัล จึงพิจารณาตามมาตราที่เกี่ยวข้อง 3 กรณีได้แก่ มาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรตามลำดับ

- หลักการของ**มาตรา 66 วรรคสอง**³⁰ เป็นการใช้หลักแหล่งเงินได้โดยต้องเป็นกรณีที่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและการทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งประเทศไทยซึ่งเป็นที่เข้าใจกันว่าเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ต่อเนื่องหรือถาวร ซึ่งหมายถึงกรณีของบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทยเมื่อสาขาในประเทศไทยมีรายได้เกิดขึ้น สาขาที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศไทย³¹

ดังนั้น จึงเป็นกรณีที่ประเทศไทยอ้างสิทธิตามหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากสาขาซึ่งมีผลให้บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการผ่านสาขาในประเทศไทย ไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ หรือเงินที่เกิดขึ้นที่สำนักงานใหญ่ของตนมารวมเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด

ฉะนั้น กรณีแรกหากบริษัทซึ่งประกอบธุรกิจดิจิทัลได้มีการเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยจะเป็นกรณีที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในประเทศไทยโดยการตั้งสาขาในประเทศไทยทำให้ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เหมือนกับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยโดยจะเสียจากฐานรายได้หักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นแล้วจึงนำไปคำนวณภาษี

- หลักการของ**มาตรา 76 ทวิ**³² เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรใน

³⁰ มาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร “...บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

³¹ สมุธร์ ศรีคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์ อธิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภิรต์น เจียรนัย., ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2563 (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563). หน้า 167-168

³² มาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร “มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดา หรือนิติ

ประเทศไทย จึงเป็นกรณีของบริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสาขาในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งบุคคลเหล่านี้เป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นในประเทศไทย³³

ส่วนกรณีที่สอง หากบริษัทซึ่งประกอบธุรกิจดิจิทัลไม่ได้มีการเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย แต่มีการส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทย และก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย บุคคลเช่นว่านั้นจะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ รวมถึงต้องเสียภาษีแทนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่ได้เข้ามาในประเทศไทย โดยประเทศไทยไม่มีอำนาจไปเรียกเก็บกับนิติบุคคลต่างประเทศ และในทางปฏิบัติเป็นไปได้ยากมากที่จะเรียกเก็บนิติบุคคลดังกล่าวโดยตรง แต่อย่างไรก็ตาม ถือว่านิติบุคคลนั้นได้เข้ามาในประเทศไทยแล้วจึงให้เป็นหน้าที่ของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อต้องมีหน้าที่รับผิดชอบ ซึ่งจะเสียภาษีจากการคำนวณหากำไร เช่นเดียวกับกรณีมาตั้งสาขาในประเทศไทย

- หลักการของ**มาตรา 70**³⁴ เป็นตามตัวบทบัญญัติ สำหรับกรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5)(6) ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศ โดยผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยหักภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 15 เว้นแต่กรณีเงินปันผลที่จะหักร้อยละ 10³⁵ โดยในทางปฏิบัติการตีความของสรรพากรเรื่องการ “จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย” นั้นจะตีความค่อนข้างกว้างทำให้แทบจะเข้าทุกกรณี ถ้าเข้าตามหลักเกณฑ์เรื่องเงินได้ 5 ประเภทแล้วมีการจ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยก็จะเข้าตามมาตรา 70

บุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

³³ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 8-9

³⁴ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร “มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตรากำหนด สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภothองที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

³⁵ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 10.

กรณีที่สาม หากผ่านจากกรณีทั้งสองกรณีแรกมาแล้วคือ บริษัทซึ่งประกอบธุรกิจอย่างใดอย่างหนึ่ง ใน 3 ประเภทไม่ได้เข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย และไม่ได้มีการส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทย หมายความว่าไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยเลยและไม่ถือว่าได้เข้ามาในประเทศไทยเลย แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5)(6) คือเงินได้จากการจ้างทำของ ค่าแห่งสิทธิ ดอกเบี้ย ค่าเช่า หรือเงินได้จากการทำวิชาชีพอิสระ โดยที่มีการจ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยออกไปจึงต้องถูกเก็บภาษีโดยการหัก ณ ที่จ่ายถ้าเป็นกรณีดอกเบี้ยจะอยู่ในอัตราร้อยละ 15 ส่วนกรณีเงินได้ประเภทอื่นจะถูกภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 10

ทั้งนี้ทั้งสามกรณีที่กล่าวมาข้างต้นในมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิและมาตรา 70 ตามลำดับนั้น จะต้องอาศัยข้อมูลการทำธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยเพื่อจะวิเคราะห์ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับธุรกิจดิจิทัลที่เกิดขึ้นในประเทศไทย และจะอธิบายการจะนำหลักการของทั้งสามมาตราข้างต้นมาปรับใช้กับการเข้ามาดำเนินธุรกิจดิจิทัลในประเทศต่อไปในรายละเอียดในหัวข้อ 3.2.2.2

(2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Principle)

ตามกฎหมายไทยไม่ได้มีการกำหนดถิ่นที่อยู่ไว้อย่างชัดเจน แต่ต้องอาศัยการตีความจากมาตรา 66³⁶ โดยมาตรา 66 วรรคหนึ่งวางหลักไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้...” แสดงให้เห็นว่าตามหลักถิ่นที่อยู่ตามกฎหมายไทยจะพิจารณาว่ามีการจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือไม่ ซึ่งหมายความว่าต้องมีการจดทะเบียน (incorporate rule) ในประเทศไทย รัฐจึงจะสามารถจัดเก็บภาษีได้โดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่

ส่วนในมาตรา 66 วรรคสองวางหลักไว้ว่าให้บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในที่ต่าง ๆ รวมทั้งในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น

³⁶ มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ดังนั้นหากธุรกิจดิจิทัลมีบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จึงถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) ทำให้บริษัทต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากการทำกิจการ ไม่ว่าจะจากเป็นกิจการที่ได้ทำในประเทศไทยหรือต่างประเทศ³⁷

2.3.1.2 การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

การประกอบธุรกิจการค้าระหว่างประเทศทำให้ต้องตกอยู่ภายใต้อำนาจในการจัดเก็บภาษีมามากกว่าหนึ่งประเทศ ส่งผลให้ผู้ประกอบธุรกิจต้องเสียภาษีจากเงินจำนวนเดียวกันซ้ำซ้อน

การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ (international double taxation) สามารถเกิดขึ้นได้ 3 กรณีคือ กรณีแรก การซ้ำซ้อนระหว่างหลักแหล่งเงินได้กับหลักถิ่นที่อยู่ กรณีที่สอง ระหว่างหลักแหล่งเงินได้ด้วยตนเอง หรือกรณีที่สาม ระหว่างหลักถิ่นที่อยู่ด้วยตนเองก็ได้ แต่ทั้งนี้ความซ้ำซ้อนที่สำคัญคือความสำคัญระหว่างหลักแหล่งเงินได้กับหลักถิ่นที่อยู่ ดังนั้น จึงต้องมีมาตรการแก้ไขในการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยรัฐหลักแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว (unilateral relief) หรือการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย (bilateral relief) ก็ได้ โดยการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวจะอาศัยการออกกฎหมายภายใน โดยที่ไม่ต้องไปเจรจาความตกลงกับประเทศอื่น แต่อย่างไรก็ตาม การขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียวส่งผลให้ประเทศที่ทำการขจัดความซ้ำซ้อนนั้นเสียประโยชน์ จึงจำเป็นต้องใช้การขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่ายเข้ามาช่วย³⁸

ส่วนการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่ายซึ่งคือการเข้าทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (double tax agreement : DTA) หรือเรียกสั้น ๆ ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน³⁹ จะสามารถกำหนดขอบเขตด้านด้านภาษี (taxed covered) ว่าครอบคลุมถึงภาษีทางตรง (direct tax) คือภาษีเงินได้ และภาษีทรัพย์สิน จะไม่รวมไปถึงภาษีทางอ้อม (indirect tax) จำพวกภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁰ และขอบเขตด้านบุคคล (personal scope) หมายถึง บุคคลที่ต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายของรัฐเพราะการมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา

ทั้งนี้ การมีถิ่นที่อยู่ต้องพิจารณาถึงกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา โดยสำหรับประเทศไทย กรณีบุคคลธรรมดาอยู่ในประเทศไทยครบ 180 วันในปีภาษีนั้นถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีอากรในประเทศไทย⁴¹ ส่วนกรณีของนิติบุคคล แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะไม่ได้กำหนดชัดเจน แต่หากพิจารณา

³⁷ พล ศิริคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 11-12.

³⁸ Ibid. หน้า 15.

³⁹ Ibid. หน้า 18.

⁴⁰ Ibid. หน้า 18.

⁴¹ มาตรา 41 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย”

และตีความจากมาตรา 66 แห่งประมวลระชฎากร จากที่กล่าวไปแล้วในเบื้องต้นว่าจะอาศัยหลักจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล (incorporate rule) ซึ่งบางประเทศอาจพิจารณาจากสถานที่บริหารจัดการแท้จริง (effective management) ซึ่งหากมีความขัดแย้งกันอาจทำให้บุคคลมีถิ่นที่อยู่ซ้อนกันในทั้งประเทศคู่สัญญาสองฝ่าย ต้องใช้วิธีการแก้ไขปัญหโดยใชักฎในการตัดสินว่าให้ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาใด (tie-breaker rules) เพื่อพิจารณาว่าความสัมพันธ์ของบุคคลนั้นกับประเทศใดมีความผูกพันมากกว่ากัน แต่หากตัดสินไม่ได้ต้องมีการตกลงระหว่างกัน⁴²

ผลกระทบของอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อประเทศหลักแหล่งเงินได้คือ ประเทศหลักแหล่งเงินได้สามารถตกลงได้ 3 กรณีคือ กรณีแรก ประเทศแหล่งเงินได้ขอสงวนสิทธิเก็บภาษีเต็มทีตามทีกฎหมายภายในของตนกำหนดสำหรับเงินได้บางประเภท กรณีที่สอง สามารถตกลงลดภาษีให้สำหรับเงินได้บางประเภท และกรณีสุดท้าย อาจยอมยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้บางประเภท โดยขึ้นอยู่กับการเจรจา ระหว่างประเทศคู่สัญญา และความสัมพันธ์ของผู้เงินได้และประเทศหลักแหล่งเงินได้⁴³

ดังนั้น ประเทศแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิเก็บภาษีเต็มทีเป็นกรณีที่ผู้เงินได้มีความสัมพันธ์กับประเทศแหล่งเงินได้ในระดับสูง โดยเมื่อพิจารณาจากประเภทเงินได้ ซึ่งโดยทั่วไปอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยจะมีเงินได้อยู่ 16 ประเภท ได้แก่

- เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์
- กำไรจากธุรกิจ
- ขนส่งระหว่างประเทศ
- เงินปันผล
- ดอกเบี้ย
- ค่าสิทธิ
- ผลได้จากทุน (กำไรจากการขายทรัพย์สิน)
- บริการส่วนบุคคลอิสระ เช่น ทนายความ แพทย์
- บริการส่วนบุคคลไม่อิสระ เช่น ลูกจ้าง
- ค่าป่วยการกรรมการหรือเบี้ยประชุมกรรมการของบริษัท
- เงินได้ของนักแสดงนักร้องกีฬา

⁴² พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 21-22.

⁴³ Ibid. หน้า 22.

ก. หลักความสำคัญของหลักสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)

โดยประเด็นที่สำคัญสำหรับธุรกิจดิจิทัลนั้น คือการกำหนดเรื่องกำไรธุรกิจเพื่อที่จะแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ (allocation taxing rights) ภาษีระหว่างระหว่างรัฐที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน เงินได้ประเภท “กำไรธุรกิจ”⁴⁴ ซึ่งหมายถึง เงินได้ที่ได้จากการประกอบธุรกิจการค้าทุกประการที่นอกเหนือไปจากเงินได้ประเภทที่กำหนดไว้ในข้ออื่น ๆ (special articles) ของอนุสัญญาภาษีซ้อน⁴⁵ จึงคล้าย ๆ กับการกำหนดประเภทเงินได้ในมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรที่จะหมายถึงเงินได้อื่นนอกเหนือจากรายได้ที่กำหนดไว้เฉพาะ จำพวกเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน ฯลฯ⁴⁶

ทั้งนี้หากเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจนั้นแล้วก็ยังมีสิ่งที่จะต้องพิจารณาเป็นสำคัญต่อไปคือ ประเทศแหล่งเงินได้จะสามารถจัดเก็บภาษีเต็มที่ได้หากผู้มีเงินได้ผูกพันกับประเทศแหล่งเงินได้ในระดับที่ ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ (permanent establishment: PE)⁴⁷ โดยสถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานประกอบธุรกิจประจำที่ผู้มีเงินได้หรือบริษัทใช้ในการประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน⁴⁸ และอีกประการที่สำคัญคือ เงินได้ที่สามารถจัดเก็บได้จะต้องเป็นเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

⁴⁴ มาตรา 7(1) แห่งต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Convention) และต้นแบบของสหประชาชาติ (UN Model Convention)

⁴⁵ ตัวอย่างการกำหนดเรื่องกำไรธุรกิจในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ “ข้อ 7 กำไรธุรกิจ 1. กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเว้นไว้แต่ว่า วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น...”

⁴⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, ed. OECD Publishing (2017), p. 173.

⁴⁷ มาตรา 5(1) แห่งต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model Convention) และต้นแบบของสหประชาชาติ (UN Model Convention)

⁴⁸ ตัวอย่างการนิยามสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ทั้งนี้ สถานประกอบการถาวรต้องมียอดประกอบ 3 ประการคือ ประการแรกผู้ประกอบการต้องมีสถานธุรกิจ (place of business) หมายถึง สถานที่ที่ใช้ประกอบธุรกิจและครอบคลุมถึงอาคารและอาณาบริเวณ (premise) สิ่งอำนวยความสะดวก หรือสิ่งติดตั้ง (installations) ที่ใช้ในการประกอบกิจการ⁴⁹ ประการที่สองสถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (fixed) ซึ่งหมายความถึงความประจำซึ่งมุ่งถึงความถาวรของสถานธุรกิจ ทั้งนี้โดยทั่วไปลักษณะประจำหรือถาวร ต้องเป็นกรณีที่สามารถระบุที่ตั้งทางกายภาพ (physical presence) ของสถานธุรกิจที่ผู้มีเงินได้ใช้ประกอบกิจการ รวมถึงประการสุดท้ายผู้ประกอบการต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น

ข. เงินได้ที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวร

การที่ผู้มีเงินได้ประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ทำให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้นั้นจากเงินได้ที่พึงถือว่าเป็น (attributable) เป็นของสถานประกอบการเท่านั้น จึงต้องมีการกำหนดจำนวนเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรก่อให้เกิดขึ้น การก่อให้เกิดของรายได้รายจ่าย อาจจำแนกได้ออกเป็น 2 ส่วน โดยส่วนแรก คือกรณีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมภายในของรัฐบริษัท ซึ่งเป็นธุรกรรมระหว่างสาขาหรือสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศของตนเอง ส่วนที่สอง คือธุรกรรมที่บริษัททำกับบุคคลภายนอก เช่น ลูกค้าซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคล⁵⁰

“ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญาฯ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน
2. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" โดยเฉพาะให้รวมถึง

(ก) สถานจัดการ

(ข) สาขา

(ค) สำนักงาน

(ง) โรงงาน

(จ) โรงช่าง

(ฉ) คลังสินค้า ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น

(ช) เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เหมืองหิน หรือสถานที่ที่มีการขุดทรัพยากรธรรมชาติอื่นใด

(ซ) ที่ตั้งอาคารหรือการก่อสร้าง หรือโครงการประกอบ ที่ดำรงอยู่นานกว่า 6 เดือน...”

⁴⁹ OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (2017).

⁵⁰ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 50-51.

ส่วนแรก ธุรกิจภายในบริษัทเดียวกันซึ่งเป็นกรณีที่ธุรกิจระหว่างสถานประกอบการถาวรกับสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศหรือสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ เนื่องจากสถานประกอบการถาวรเป็นส่วนหนึ่งของบริษัท จึงทำให้สถานะสถานประกอบการถาวรมีใช้นิติบุคคลแยกออกจากสาขาหรือสำนักงานใหญ่นั้น โดย ก่อนปี ค.ศ. 2010 OECD ได้กำหนด 2 หลักการที่สำคัญคือ

- หลักการถือเสมือนหนึ่งสถานประกอบการถาวรเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก (distinct and separate enterprise)
- หลักการหักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวร

แต่อย่างไรก็ตามในภายหลังได้มีการพัฒนาหลักเกณฑ์ต่าง ๆ โดยการตัดหลักเกณฑ์ดังกล่าวออกไป โดยพัฒนาแนวความคิดในการกำหนดปริมาณเงินได้ตามหลัก หลักการปันส่วน (attribution rules) ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดในหัวข้อต่อไป⁵¹

ส่วนที่สอง ธุรกิจที่ทำกับบุคคลภายนอก ซึ่งเป็นกรณีที่สถานประกอบการถาวรได้เข้าทำธุรกรรมกับบุคคลภายนอกด้วยตนเองย่อมไม่เกิดปัญหาการตีความ แต่ในทางปฏิบัติเงินได้ที่เกี่ยวข้องนั้นนอกจากจำนวนที่ต้องนำมาถือเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามปกติแล้วนั้น ย่อมมีบางกรณีที่สถานประกอบการถาวรได้มีความเกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นการให้ความร่วมมือหรือการช่วยเหลือสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่น โดยแบ่งงานกันทำเป็นส่วน ๆ ทำให้งานบางส่วนได้กระทำในประเทศไทยและบางส่วนได้กระทำในต่างประเทศ จึงทำให้เกิดความไม่ชัดเจนว่าจะต้องคำนวณจำนวนเงินอย่างไร สามารถทำเงินทั้งหมดมารวมคำนวณว่าเป็นเงินได้ของสถานประกอบการในประเทศไทย หรือจะต้องส่วนกันอย่างไร จึงทำให้เกิดหลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (force of attraction) และหลักการปันส่วน (attribution rule) รวมถึงหลักการปันส่วนกำไร (attribution profits rules) ของ OECD⁵²

- หลักแหล่งดึงดูดความสนใจ (force of attraction)

หลักแหล่งดึงดูดความสนใจ วางหลักว่าผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยแล้ว และมีสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทย โดยไม่ได้รับความช่วยเหลืออำนวยความสะดวกและไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่เนื่องจากสำนักงานใหญ่กับสถานประกอบการถาวรมีสถานะเป็นนิติบุคคลเดียวกันและประกอบกิจการเยี่ยงเดียวกัน ดังนั้น จึงทำให้เงินได้ซึ่งสำนักงานใหญ่ได้รับ ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ที่

⁵¹ Ibid. หน้า 52-53.

⁵² OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention.

สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้ก่อให้เกิดขึ้น สถานประกอบการถาวรจึงต้องนำมารวมคำนวณในการเสียภาษีด้วย⁵³

แต่อย่างไรก็ดี การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนและทางปฏิบัติในการทำสนธิสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศ (international tax treaty practice) ของ OECD ไม่ใช่หลักแหล่งดึงดูดความสนใจ โดยหลักการที่นำมาปรับใช้สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนจะพิจารณาว่าเงินได้เข้าประเภทเงินได้ประเภทใด และถ้าเข้าว่าเป็นกำไรธุรกิจจึงพิจารณาว่าเข้าเงื่อนไขสถานประกอบการถาวรต่อ⁵⁴ ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยก็ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนภายใต้หลักการนี้

- หลักการปันส่วน (attribution rule)

สำหรับหลักการปันส่วนนั้นขึ้นอยู่กับว่าสถานประกอบการนั้น มีส่วนร่วมในการประกอบกิจการดังกล่าวมากน้อยเพียงใด หากสถานประกอบการมีส่วนที่ก่อให้เกิดเงินได้จำนวนมาก ก็จะต้องนำเงินได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศเป็นจำนวนที่มาก โดยนำเพียงส่วนที่ตนก่อให้เกิดเป็นเงินได้เท่านั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่หากสถานประกอบการถาวรมีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดเงินได้เพียงเล็กน้อย สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศเป็นผู้กระทำการที่ก่อให้เกิดเงินได้นั่นเอง โดยการปันส่วนรายได้มีหลายวิธีโดยอาจคำนึงจากปริมาณธุรกรรมที่ได้กระทำในประเทศและนอกประเทศประกอบกัน และอาจคำนึงถึงปริมาณรายจ่ายของโครงการที่เกิดขึ้นทั้งในประเทศและต่างประเทศ⁵⁵

ทั้งนี้ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา⁵⁶ ได้ตัดสินไปในแนวทางเดียวกันโดยมิได้นำหลักการปันส่วน (attribution rule) มาปรับใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อวิเคราะห์ว่าเงินได้ใดควรที่จะพึงถือว่าเป็นเงินได้ของสถานประกอบการถาวรในประเทศที่จำต้องนำมาคำนวณภาษี แต่กลับพิจารณาว่าเงินได้ส่วนสัญญาซื้อขายนั้นไม่ได้เกิดจะสถานประกอบการถาวรเพราะขณะที่ทำสัญญานั้นยังไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยไป

⁵³ พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 56.

⁵⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, p. 176.

⁵⁵ พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 57-58.

⁵⁶ แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544 พิจารณาในประเด็นรูปแบบของสัญญาซึ่งเป็นที่มาของเงินได้นั้นเลยว่า สัญญาที่ทำขึ้นในฉบับเดียวกันแยกออกเป็นสัญญาซื้อขายหรือเป็นสัญญาจ้างทำของตามเจตนาของคู่สัญญาโดยที่สัญญาลฉบับนี้ทำขึ้นในขณะที่บริษัทนั้นยังไม่มีสถานประกอบการถาวรทำให้เงินได้ในส่วนสัญญาซื้อขายไม่ต้องนำมารวมคำนวณในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และยังตัดสินว่าไม่มีหลักฐานที่บริษัทจำหน่ายกำไรในเงินได้ในส่วนของสัญญาจ้างทำของที่ทำบริษัทนั้นให้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ทวิ

- หลักการปันส่วนกำไร (attribution profits rules) ของ OECD⁵⁷

มาตรา 7(2) ต้นแบบของ OECD (OECD Model Convention)⁵⁸ ได้แนะนำวิธีการในการคำนวณปริมาณรายได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวร เพื่อแก้ไขปัญหากรณีที่มีสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของธุรกิจ ที่ดำเนินธุรกิจในลักษณะที่เหมือนหรือคล้ายกันและอยู่ในเงื่อนไขเดียวกัน ก็จะใช้หลักการถือเสมือนหนึ่งสถานประกอบการถาวรเป็นนิติบุคคลต่างหากอย่างเต็มที่ (separate an independent enterprise) โดยจะพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจหลักหรือธุรกิจที่ดำเนินกิจการอยู่หรือไม่ โดยจะต้องนำปัจจัยด้านหน้าที่งาน (functions) ทรัพย์สิน (asset) และความเสี่ยง (risks) ของผู้มีเงินได้เข้ามาใช้ในการวิเคราะห์แทนหลักการปันส่วนหรือปันส่วนรายได้เดิมออกไป⁵⁹

โดยหลักการเรื่องการปันส่วนกำไรของสถานประกอบการถาวรนี้ จะอาศัยการคำนวณกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมทั้งหมดของสถานประกอบการนั้นไม่ว่าธุรกรรมทั้งจะเป็นธุรกรรมกับนิติบุคคลทั่วไปหรือนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน (associated enterprises) หรือเป็นกรณีที่ทำกับส่วนอื่นของธุรกิจหรือบริษัท โดยจะมีขั้นตอนการพิจารณาแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน

ในขั้นตอนแรกจะวิเคราะห์หน้าที่งานและสัดส่วน (functional and factual analysis) ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงเรื่องแบ่งสัดส่วนเรื่องสิทธิและหน้าที่ ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมระหว่างกับส่วนที่เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจหรือบริษัทกับนิติบุคคลอื่น และยังคงพิจารณาถึงบุคคลที่มีความสำคัญที่เกี่ยวข้องเพื่อที่จะแบ่งสัดส่วนความเป็นเจ้าของในเชิงเศรษฐกิจในทรัพย์สินซึ่งมีการปันส่วนไปยังสถานประกอบการเท่าใด อีกทั้ง ต้องจะพิจารณาเรื่องถึงการทำธุรกรรมระหว่างสถานประกอบการถาวร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

⁵⁷ OECD, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7 (2018).

⁵⁸ Article 7(2) of OECD Model Convention “For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.”

⁵⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, p. 177.

และส่วนอื่นของบริษัท รวมถึงการปันส่วนเรื่องผลกำไรส่วนต่าง (capital) โดยพิจารณาจากทรัพย์สินและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวร⁶⁰

ส่วนในขั้นตอนที่สอง เนื่องจากจะต้องพิจารณาเกี่ยวกับมูลค่าของธุรกรรมธุรกิจกับบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกันกับสถานประกอบการถาวร จะต้องนำหลักการปรับปรุงแนวทางวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing guidance)⁶¹ โดยนำมาปรับใช้กับธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างสถานประกอบการถาวรกับส่วนอื่นของธุรกิจหรือบริษัทนั้นด้วย ซึ่งจะมีการนำเรื่องหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle)⁶² มาปรับใช้ด้วย

2.3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลจากนิติบุคคลต่างประเทศ

การศึกษาในเรื่องนี้จะเริ่มจากปัญหาหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วไปในหัวข้อที่ 2.3.2.1 ก่อนจะวิเคราะห์ปัญหาหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยในหัวข้อที่ 2.3.2.2 เป็นการเฉพาะตามลำดับ

2.3.2.1 ปัญหาหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วไป

เนื่องด้วยการพัฒนาของรูปแบบธุรกิจและการเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัลทำให้มีดำเนินธุรกิจ ในลักษณะที่ไม่มีสถานประกอบการในเขตอำนาจรัฐของตลาดหรือในต่างประเทศ ซึ่งไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศในปัจจุบัน ที่ต้องทำให้บริษัทเหล่านั้นต้องมีหน้าที่เสียภาษีกับรัฐหลักแหล่งเงินได้ ตัวอย่าง กรณีการที่บริษัทไม่มีสถานประกอบการแต่กลับสามารถที่จะขายสินค้าหรือให้บริการในเขตอำนาจรัฐอื่นได้ อีกทั้ง เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (information and communication technology : ICT) มีการพัฒนาทำให้กิจกรรมในเศรษฐกิจดิจิทัลขยายตัวอย่างรวดเร็ว ทั้งนี้ เป็นการเพิ่มโอกาสในการประกอบธุรกิจในเขตอำนาจรัฐของตลาดหรือในประเทศอื่น ซึ่งโดยปกติจะอาศัยการมีสถานประกอบการ สาขา หรือลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในตลาดหรือประเทศนั้น ๆ ในการผลิต ทำการตลาด กระจายสินค้า โดยการทำงานดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับ

⁶⁰ Ibid, p. 178.

⁶¹ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, ed. OECD Publishing (Paris 2017).

⁶² หลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle) เป็นหลักมาตรฐานในปัจจุบัน ในการกำหนดราคาโอนสำหรับประโยชน์ทางภาษี โดยหลักการนี้เป็นพื้นฐานในการปรับปรุงราคาโอนภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ เพื่อหาราคาที่เหมาะสมและเป็นที่ยอมรับ

การจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารสินค้าคงคลัง การตลาดท้องถิ่นในพื้นที่ การทำแบรนด์ และกิจกรรมอื่น ๆ ซึ่งจะได้รับรายได้จากตลาดหรือพื้นที่ที่เข้าไปทำกิจกรรมต่าง ๆ เหล่านี้โดยรายได้จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น แต่อย่างไรก็ตาม วิธีการดำเนินงานธุรกิจ (business practices) รวมถึงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (ICT) และนโยบายทางการค้าเสรี ไม่ได้ปิดกั้นธุรกิจและเปิดโอกาสให้ธุรกิจสามารถบริหารจัดการกิจกรรมต่าง ๆ ในต่างประเทศได้ซึ่งในอดีตต้องมีสถานประกอบการในพื้นที่ ส่งผลให้รูปแบบธุรกิจดั้งเดิมที่ยังไม่เปลี่ยนแปลงล้ำหลังและเสียเปรียบในการแข่งขัน⁶³

นอกจากนี้ ปัจจุบันการขายสินค้าหรือบริการในเขตอำนาจรัฐซึ่งเป็นตลาดนั้นจะไม่ดำเนินธุรกิจในลักษณะที่ก่อให้เกิดการปรากฏตัวทางกายภาพในพื้นที่ (local physical presence) หรือในต่างประเทศนั้น ส่งผลให้ประเทศนั้นซึ่งเป็นประเทศหลักแหล่งเงินได้ (source country) ไม่สามารถจัดเก็บภาษีกับบริษัทที่ไม่ได้มีสถานประกอบการหรือจุดเกี่ยวข้องอื่นในประเทศนั้นได้ เพราะปัจจุบันรูปแบบธุรกิจในตลาดดิจิทัลไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์ทางกายภาพ โดยเฉพาะธุรกิจประเภทที่เป็นเรื่องเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (ICT) ดังนั้น จึงเกิดความท้าทายให้กับการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศทั่วโลก

นอกจากนี้ ยังมีปัจจัยอื่นในเศรษฐกิจดิจิทัลที่สร้างความท้าทายให้กับผู้ออกนโยบาย นอกจากนี้ ประเด็นที่กล่าวมาแล้ว ประเด็นที่สำคัญเนื่องจากรูปแบบของธุรกิจแบบใหม่เกี่ยวกับข้อมูล (data) จะสร้างความท้าทายทั้งในการอธิบายลักษณะรูปแบบของมูลค่าข้อมูล และการปันส่วนมูลค่าของข้อมูล เนื่องจากผู้ใช้งาน (users) และลูกค้า (customers) เปลี่ยนวิธีการติดต่อปฏิสัมพันธ์หรือมีส่วนร่วมกับธุรกิจผ่านเทคโนโลยีมากขึ้น ยิ่งไปกว่านั้น รูปแบบการได้มาซึ่งรายได้โดยเฉพาะกรณีของรูปแบบธุรกิจหลายด้าน (multi-sided business model)⁶⁴ ที่เกิดขึ้นมาขึ้น หรือกรณีประสิทธิภาพที่สูงขึ้นของคอมพิวเตอร์ และเครือข่ายบรอดแบนด์ (broadband) ทำให้ต้องพิจารณาลักษณะธุรกรรมหรือการจ่ายเงินสำหรับการจัดเก็บภาษี⁶⁵

⁶³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, p. 98.

⁶⁴ รูปแบบธุรกิจหลายด้าน (multi-sided business model) คือกรณีที่เป็นแพลตฟอร์มที่เชื่อมให้กลุ่มผู้ใช้งานหรือลูกค้าสองกลุ่มหรือมากกว่าสองกลุ่มซึ่งต้องอาศัยพึ่งพากันได้เจอกัน ซึ่งต้องอาศัยข้อมูล เครือข่ายและเทคโนโลยีในการจัดการ

⁶⁵ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, p. 98.

ความท้าทายที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลกับผู้กำหนดนโยบายสำหรับในเชิงภาษีเงินได้แบ่งได้เป็น 3 ประเด็นหลัก ดังต่อไปนี้

ประเด็นแรก จุดเกี่ยวโยง (nexus) เนื่องจากจุดเกี่ยวโยงเดิมคือ เรื่องสถานประกอบการถาวร ที่มีอยู่นั้นพิจารณาเพียงเฉพาะเรื่องการปรากฏตัวทางกายภาพเท่านั้น ว่าจะจะเป็นสถานประกอบการธุรกิจ ประกอบแน่นอนและเงินได้มาจากสถานประกอบการถาวรนั้น ประเทศหลักแหล่งเงินได้นั้นจึงมีสิทธิที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจของสถานประกอบการนั้น แต่ปัจจุบันประสิทธิภาพของเทคโนโลยีดิจิทัลที่เพิ่มมากขึ้น และความต้องการในการขยายธุรกิจในรูปแบบทางกายภาพในลดลง อีกทั้ง เทคโนโลยีดิจิทัลนั้นทำให้เกิดเครือข่าย (network) ที่เกิดจากการเชื่อมต่อของลูกค้าเพิ่มขึ้นจึงทำให้เข้าถึงผู้ใช้งานหรือลูกค้าได้ง่ายมากขึ้น จึงทำให้ธุรกิจเศรษฐกิจดิจิทัลนั้นเลือกที่จะไม่ลงทุนในลักษณะที่เข้าไปประกอบกิจการในทุกประเทศที่มีผู้ใช้งานหรือลูกค้า เพื่อที่จะไม่สร้างจุดเกี่ยวโยงตามกฎหมายภาษีปัจจุบันที่ทำให้บริษัทของตนต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศนั้น เช่น การเข้าไปตั้งบริษัทหรือสาขา หรือการมีตัวแทนในประเทศของผู้ใช้งานหรือลูกค้า เป็นต้น แต่จะเลือกประกอบกิจการในประเทศที่มีอัตราภาษีที่ต่ำหรือไม่ต้องเสียภาษีแทน เกิดคำถามว่ากฎเกณฑ์ในปัจจุบันเรื่องสถานประกอบการถาวรควรได้รับการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพธุรกิจดิจิทัล เพื่อสร้างจุดเกี่ยวโยงกับเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม และมีประสิทธิภาพ

ประเด็นที่สอง ข้อมูล (data) จากการเติบโตของเทคโนโลยีเกี่ยวกับข้อมูลทำให้เกิดความยุ่งยากมากขึ้น ทำให้บริษัทในเศรษฐกิจดิจิทัลรวมตัวและใช้ข้อมูลข้ามประเทศจนไม่สามารถตรวจสอบได้ จึงเกิดประเด็นเกี่ยวกับวิธีการในการปันส่วนมูลค่า ที่เกิดจากข้อมูลที่ได้รับมาจากซื้อขายสินค้าและให้บริการดิจิทัล และวิธีการในการอธิบายในทางภาษีสำหรับกรณีที่มีการจัดหาข้อมูลในธุรกรรมให้ เช่น อาจมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน เป็นต้น

ประเด็นที่สาม การอธิบายลักษณะ (characterisation) เมื่อเทคโนโลยีพัฒนาก้าวล้ำไปข้างหน้าย่อมเกิดผลิตภัณฑ์ดิจิทัลใหม่เกิดขึ้น หรือวิธีการในการส่งมอบบริการซึ่งเกี่ยวกับการอธิบายลักษณะของการชำระราคาในบริบทของรูปแบบธุรกิจใหม่ โดยเฉพาะกรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ (cloud computing) ⁶⁶

ความท้าทายเหล่านี้ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการบังคับใช้กรอบความร่วมมือภาษีระหว่างประเทศ ที่ต้องปรับใช้กับรูปแบบธุรกิจดิจิทัลที่เปลี่ยนแปลงไปได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล รวมทั้งกรณีการแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างเขตอำนาจรัฐหลักแหล่งเงินได้ (source jurisdiction) กับเขตอำนาจรัฐถิ่นที่อยู่ (residence jurisdiction) นอกจากนี้ ยังกระทบต่อการ

⁶⁶ Ibid, p. 99.

กำหนดรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจและมูลค่าที่เกิดขึ้นซึ่งต้องนำไปใช้ในการคิดคำนวณภาษี จากการวิเคราะห์การดำเนินงาน (function) ทรัพย์สินที่ใช้ (asset) และความเสี่ยง (risk) ที่เกิดขึ้น นอกจากนั้นยังทำให้กรณีที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ ทั้งจากเขตอำนาจรัฐหลักแหล่งเงินได้และถิ่นที่อยู่ (double non-taxation) เช่น เพราะการขาดจุดเกี่ยวโยงในประเทศที่เป็นตลาดตามกฎหมายปัจจุบัน ส่งผลให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ในเขตอำนาจรัฐที่ผู้ได้รับเงินได้

ส่วนในกรณีที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลปกติจะมีความแตกต่างกัน และอาจจะทับซ้อนระหว่างกันได้ เช่น ลักษณะของการชำระเงินอาจทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีในเขตอำนาจรัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่ของผู้จ่ายเงินหรือที่เป็นที่จัดตั้ง ดังนั้น จึงเกิดการทับซ้อนระหว่างจุดเกี่ยวโยงได้ เช่นเดียวกับกรณีการจัดเก็บข้อมูลจากผู้ใช้งานที่อาศัยในเขตอำนาจรัฐหนึ่ง อาจจะทำให้เกิดปัญหาว่าจะใช้จุดเกี่ยวโยงของเขตอำนาจรัฐนั้น หรือขึ้นอยู่กับว่ารายได้จะถูกสร้างจากการใช้ข้อมูลจึงถือว่ามีจุดเกี่ยวโยงด้วย นอกจากนั้นยังเกิดปัญหาเรื่องว่ารายได้ที่เกิดจากรูขุมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลจะถูกจำแนกอย่างไรในทางภาษี⁶⁷

คณะกรรมการเฉพาะกิจเศรษฐกิจดิจิทัล (The Task Force on the Digital Economy : TFDE) ได้อธิบายปัญหาในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัลว่า มีความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องพิจารณาว่าการลงทุนในเรื่องการบริหารทักษะการทำงาน เทคโนโลยี ข้อมูลสามารถช่วยเรื่องการจัดเก็บภาษีให้ตามเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินงานของธุรกิจให้ทันทั่วทั้งที่ ลักษณะของเศรษฐกิจดิจิทัลที่มีความไร้พรมแดนจึงสร้างปัญหาในการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะเรื่องการระบุตัวตน การกำหนดขอบเขตของกิจกรรมของธุรกิจนั้น การจัดเก็บและการตรวจสอบข้อมูล รวมถึงการระบุตัวตนของลูกค้า⁶⁸ ดังต่อไปนี้

- การระบุตัวตน (Identification) โครงสร้างธุรกิจเศรษฐกิจดิจิทัลเกี่ยวข้องกับ ความท้าทายในการกำหนดประเภทแบบเดิม ความท้าทายเพิ่มมากขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัล เช่น กรณีเขตอำนาจรัฐของตลาดอาจไม่จำเป็นต้องมีการจดทะเบียนหรือระบุตัวตนอื่น ๆ เมื่อธุรกิจจากต่างประเทศขายสินค้าโดยไม่ได้เข้ามาในเขตอำนาจรัฐที่ลูกค้าอยู่นอกจากนั้น อาจมีปัญหาเรื่องการเกี่ยวกับการทำตามเงื่อนไขของการปฏิบัติการจดทะเบียน เพราะยากต่อการที่เขตอำนาจรัฐทางภาษีจะรับรู้ว่าการกิจกรรมทางธุรกิจเกิดขึ้นที่ไหน ในการระบุตัวตนของผู้ขายที่อยู่ต่างประเทศและบริษัทเหล่านั้นได้ปฏิบัติตามกฎหมายภายใน ดังนั้น ความยากในการระบุตัวผู้ขายในต่างประเทศส่งผลให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอย่างมาก

⁶⁷ Ibid, p. 99.

⁶⁸ Ibid, p. 105.

- การกำหนดขอบเขตของกิจกรรมของธุรกิจ (determining the extent of activities) แม้จะสามารถกำหนดลักษณะเฉพาะตัวและหน้าที่ของบริษัทที่เกี่ยวข้อง แต่อาจยากต่อการพิจารณาถึงขอบเขตของการขายหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับผู้ขายในต่างประเทศ เนื่องจากการไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับการขายหรือในทางบัญชีที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐในพื้นที่นั้น หรือการเข้าถึงรายได้ที่เกิดในพื้นที่นั้น แต่อย่างไรก็ตามอาจสามารถที่จะได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สาม เช่น ลูกค้าหรือการชำระเงินผ่านตัวกลาง ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงกฎหมายที่เกี่ยวกับข้อมูลและการเงิน
- การจัดเก็บและการตรวจสอบข้อมูล (information collection and verification) เพื่อการตรวจสอบกิจกรรมในพื้นที่ เขตอำนาจรัฐของตลาดที่จะจัดเก็บภาษีอาจต้องการข้อมูลจากบริษัทที่ไม่ได้มีการดำเนินงานในเขตอำนาจรัฐ ซึ่งไม่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลอาจเป็นเครื่องมือที่มีประโยชน์ ซึ่งการวินิจฉัยข้อมูลเกี่ยวกับนิติบุคคลในต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีที่ไหน และข้อมูลที่เก็บไว้หรือเข้าถึงได้ผ่านแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน จึงสร้างความท้าทายสำหรับเขตอำนาจรัฐของตลาด ในการรับรู้รายได้ในการจะตรวจสอบข้อมูลด้วยตัวเองที่ได้จากบริษัทในต่างประเทศ
- การระบุลูกค้า (identification of customers) มีหลายหลักการที่จะระบุประเทศถิ่นที่อยู่ของลูกค้า และหรือประเทศที่เกิดการบริโภคขึ้นรวมถึงกรณี ผู้ทำหน้าที่แทนผู้นำเข้าและส่งออกสินค้าในเรื่องต่าง ๆ (freight forwarder) และเอกสารเกี่ยวกับศุลกากรอื่น ๆ หรือการตรวจจับไอพี (internet protocol : IP) และที่อยู่ของผู้จ่ายเงิน (card billing address) แต่อย่างไรก็ตาม จะก่อให้เกิดภาระให้กับธุรกิจและไม่สามารถบังคับใช้กับลูกค้าที่ปิดบังที่อยู่แท้จริงได้⁶⁹

เมื่อเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลขึ้น หน่วยงานที่สำคัญที่ชื่อว่าการองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development : OECD) ได้เริ่มโครงการการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (Base Erosion and Profit Shifting Project : BEPS Project) ในปี ค.ศ. 2013 และใน Action 1 “Tax Challenges Arising

⁶⁹ Ibid.

from Digitalisation” หรือความท้าทายด้านภาษีที่เกิดขึ้นจากเทคโนโลยีดิจิทัลซึ่งกำหนดประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับเศรษฐกิจดิจิทัล⁷⁰ ไว้ดังต่อไปนี้คือ

- การไม่สามารถตรวจจับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (intangible assets)
- การใช้ข้อมูลจำนวนมากซึ่งโดยส่วนมากเป็นข้อมูลส่วนบุคคล
- รูปแบบธุรกิจหลายด้าน (multi-sided business model) สร้างรายได้จากต่างประเทศ
- ความยุ่งยากที่จะกำหนดเขตอำนาจว่าเป็นของรัฐใดที่มูลค่าเกิดขึ้น (value creation)⁷¹

OECD ได้ตั้งคณะทำงานเฉพาะกิจ (Task Force) เพื่อดูแลปัญหาดังกล่าว ซึ่งมีความเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงของรูปแบบธุรกิจจะกระทบการดำเนินงานและกำไรที่ถูกจัดเก็บภาษีจึงทำให้ไม่อาจพิจารณาและชี้วัดได้เนื่องจากกฎเกณฑ์ในปัจจุบันมีจุดบกพร่อง นอกจากนี้ความพยายามหลักของ OECD คือโครงสร้างธุรกิจของปัญญาประดิษฐ์ (artificial structures) ที่ถูกใช้โดยหลายประเทศทำให้เสียภาษีน้อยกว่ากรณีโครงสร้างธุรกิจแบบดั้งเดิม กรณีปกติทั่วไปที่กำหนดว่าเขตอำนาจรัฐใดมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น หรือหลักการแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจให้บริการดิจิทัลข้ามชาติโดยเฉพาะ จึงทำให้เกิด Action 1 Final Report ขึ้นในเดือนตุลาคม ค.ศ. 2015 ซึ่งกำหนดมาตรการอื่น ๆ ในมาตรการ (actions) อื่น ๆ⁷² ตัวอย่างเช่น

การแก้ไขนิยามของสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) ในแบบอย่างของสนธิสัญญาทางภาษี เช่น กรณีโกดังเก็บสินค้า (warehouse) ของผู้ขายออนไลน์ย่อมหมายถึงมีลักษณะปรากฏตัวทางภาษีแล้ว (taxable presence)

การปรับปรุงวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing guidance) เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าการปฏิบัติการทำตามหน้าที่ที่สำคัญและควบคุมความเสี่ยงที่สำคัญทางเศรษฐกิจว่ามีนัยสำคัญมากกว่าการเป็นเจ้าของ (legal ownership) ของทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เมื่อตัดสินใจใช้วิธีการปันส่วนรายได้จากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้น⁷³

นอกจากนั้นคณะทำงานเฉพาะกิจยังพิจารณาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของธุรกิจดิจิทัล ดังนี้

⁷⁰ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights (Amsterdam: IBFD, 2019), pp. 29-30.

⁷¹ Andrew Thomson and Louis D.C. Grandjouan, "Digital Economy Taxation: The OECD's Report and European Commission's Draft Directives " Journal of Taxation of Investments 35 (2018): pp. 23-24.

⁷² Ibid, p. 24.

⁷³ Ibid, pp. 24-25.

- จุดเกี่ยวโยงใหม่ (new nexus) ในรูปแบบของการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) หรืออาจจะเรียกว่า สถานประกอบการดิจิทัล (digital permanent establishment: digital PE) เป็น จุดเกี่ยวโยงใหม่สำหรับหลักแหล่งเงินได้ซึ่งจะยอมให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้ เพราะหากพิจารณาตามกฎหมายปัจจุบันกำหนดให้ต้องมีสถานประกอบการถาวร ซึ่งโดยปกติจะปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนในมาตรา 5 (1) เรื่องสถานประกอบการถาวรที่ต้องมีสถานประกอบธุรกิจและแน่นอนหรือที่ปรากฏในกฎหมายภายในถึงจะจัดเก็บเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจจากบริษัทนั้นได้
- ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (withholding tax) สำหรับธุรกรรมทางดิจิทัลบางประเภท
- ภาษีความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation levy) ซึ่งอาจอยู่ในรูปของภาษีสรรพสามิต (excise tax) ที่จะจัดเก็บกับธุรกิจที่ไม่มีถิ่นที่อยู่แต่มีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ในเขตอำนาจรัฐของลูกค้า เช่นเดียวกับธุรกิจในประเทศ

หนึ่งในความยุ่งยากสำหรับการวางมาตรการต่าง ๆ เหล่านี้คือการที่จะทำให้ธุรกิจดิจิทัลปฏิบัติตามสนธิสัญญาหรืออนุสัญญาทางภาษีในปัจจุบัน เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนปัจจุบันกำหนดเพียงหลักการเรื่องสถานประกอบการถาวร (permanent establishment: PE) ซึ่งมีจุดเกี่ยวโยงในเชิงการปรากฏตัวทางกายภาพ ไม่ได้พิจารณาไปถึงการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจที่มีจุดเกี่ยวโยงทางดิจิทัล หรือเรียกอีกอย่างว่า “สถานประกอบการดิจิทัล (digital PE)” หากการเปลี่ยนแปลงย่อมส่งผลให้ธุรกิจดิจิทัลต้องมีการปรับตัวรับมือปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักการและมาตรการใหม่ที่จะมีการเปลี่ยนแปลง จึงเป็นกรณีที่ต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศและความร่วมมือจากภาคธุรกิจเพื่อที่จะทำให้เกิดหลักการและมาตรการที่สอดคล้องกับเศรษฐกิจดิจิทัลในปัจจุบันและอนาคต

ทั้งนี้ ในปี ค.ศ. 2018 คณะกรรมการเฉพาะกิจเศรษฐกิจดิจิทัล (The Task Force on the Digital Economy: TFDE) ได้ศึกษาและทำรายงานชั่วคราว (Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018) โดยความคิดเห็นของรัฐที่เข้าร่วมประชุมเพื่อร่วมกันหาแนวทางร่วมกันตามกรอบความร่วมมือของ OECD (Inclusive Framework on BEPS) อยู่ในช่วงที่ยังคงปรึกษาหารือเพื่อหาข้อสรุป เนื่องจากยังไม่มีฉันทามติว่าจะปรับระบบภาษีระหว่างประเทศให้เข้ากับเศรษฐกิจดิจิทัลหรือไม่อย่างไร⁷⁴

นอกจากนั้น บางรัฐที่สนับสนุนการเปลี่ยนแปลงโดยเชื่อว่าตนไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมที่ลูกค้าอยู่ในเขตอำนาจรัฐของตนซึ่งเป็นประเด็นปัญหาที่สำคัญ แต่ยังไม่ได้รับฉันทามติ

⁷⁴ Ibid, p. 25.

สำหรับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น จึงจำเป็นต้องใช้มาตรการชั่วคราว (interim measures) แทน โดยรายงานของ OECD ก็ไม่ได้แสดงความเห็นว่ามาตรการชั่วคราวนั้นจะเหมาะสมหรือไม่อย่างไร เพียงแต่ตั้งเกณฑ์สำหรับมาตรการชั่วคราวที่ควรพิจารณาเอาไว้ โดยรายงานกำหนดว่าจะพยายามจะ ทำให้เกิดฉันทามติในปี ค.ศ. 2020⁷⁵ ซึ่งคงยังไม่สามารถทำได้อันเนื่องมาจากความยุ่งยากเศรษฐกิจ ดิจิทัลเองและเหตุการณ์การระบาดของโคโรนาไวรัส (coronavirus: COVID-19) อีกด้วย

ในปี ค.ศ. 2019 กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) ได้จัดกลุ่มข้อเสนอ ที่อยู่ ระหว่างการพิจารณาออกเป็น 2 ส่วน ซึ่งเรียกสั้น ๆ ว่า Pillar One และ Pillar Two โดยในข้อเสนอ ของฝ่ายเลขานุการในส่วนแรก (“Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One: Strengths and Weaknesses of the New and Revised Nexus and Profit Allocation Rules”) จะมุ่งพิจารณาถึงการแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ (the allocation of taxing rights) และหาแนวความคิดการปันส่วนกำไรและจุดเกี่ยวโยงที่เห็นพ้องต้องกัน ซึ่งประกอบด้วยข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ด้านการตลาด (Marketing Intangibles) และการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ซึ่งพื้นฐานมาจาก Action 1 โดยจุดประสงค์เพื่อที่จะให้สิทธิและ เขตอำนาจสำหรับรัฐที่ผู้ใช้งานหรือลูกค้าอยู่ในการจัดเก็บภาษีจากกำไรของบริษัทต่างประเทศ แม้บริษัทนั้นไม่มีลักษณะทางกายภาพในเขตอำนาจรัฐนั้น และยังแนะนำระบบที่ง่ายและตรวจสอบได้ สำหรับการจ่ายเงินในกับการกระจายสินค้าและการตลาด ซึ่งพยายามที่จะแก้ปัญหาการออก มาตรการฝ่ายเดียว (unilateral tax measures) เพื่อทำให้เกิดความเท่าเทียมในการจัดเก็บภาษีกับ บริษัทธุรกิจดิจิทัลโดยแบ่งกลไกการปันส่วนกำไรออกเป็น 3 ส่วน⁷⁶

Amount A สำหรับส่วนแบ่งส่วนที่ถือว่าเป็นกำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) ของกลุ่ม บริษัทที่ปันส่วนไปยังเขตอำนาจรัฐของตลาด โดยไม่คำนึงถึงลักษณะทางกายภาพ จะคำนวณโดยใช้ สูตร (formulaic approach) โดยใช้สำหรับกรณีที่เป็นธุรกิจดิจิทัลที่มีการปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าซึ่งหน้า ด้วย

Amount B สำหรับค่าตอบแทนที่ได้จากการจัดจำหน่ายและการตลาดซึ่งเกิดขึ้นในเขต อำนาจรัฐของตลาด จะกำหนดจำนวนร้อยละคงที่ซึ่งคาดว่าจะป็นกรณีบังคับ

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Deloitte CIS Partners, "Changes are round the corner: the OECD releases Pillars 1 and 2 update," Deloitte Tax & Legal (2020).

Amount C สำหรับค่าตอบแทนที่จากการดำเนินงานอื่น ๆ นอกจากการกระจายสินค้าและการตลาดในเขตอำนาจรัฐของตลาด จะยึดจากพื้นฐานของวิธีการกำหนดราคาโอน (transfer pricing rules) ซึ่งต้องมีกลไกเรื่องการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพด้วย⁷⁷

ส่วนใน Pillar Two หรือการพัฒนาเครื่องมือในการแก้ปัญหาการถ่ายโอนกำไรระหว่างประเทศของกลุ่มกิจการข้ามชาติ (Global Anti-Base Erosion: GloBE proposal) จะพิจารณาประเด็นปัญหาอื่น ซึ่งได้กำหนดไว้ 2 ประการ⁷⁸ คือ

ประการแรก หลักการนำเงินได้ของสาขาของบริษัทในต่างประเทศ หรือของบริษัทอื่นที่บริษัทมีอำนาจควบคุม (controlled entity) มาเป็นเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เมื่อเงินได้นั้นเสียภาษีในอัตราภาษีที่แท้จริง (effective tax rate) ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ (income inclusion rule)

ประการที่สอง หลักการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนที่ผู้เสียภาษีชำระเพื่อกักต้อนฐานภาษีของตน (taxation of base erosion payments) ตามหลักการดังกล่าวเป็นการกำหนดหลักการที่แตกต่างจากหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศในปัจจุบัน ทั้งนี้ การจัดเก็บอัตราภาษีขั้นต่ำจะช่วยบรรเทาปัญหาการที่ผู้เสียภาษีถ่ายโอนกำไรไปยังอีกประเทศ อีกทั้งยังเป็นการลดการแข่งขันของแต่ละประเทศที่อาศัยอัตราภาษีจูงใจนักลงทุนเข้าไปลงทุนในประเทศของตนอีกด้วย⁷⁹

2.3.2.2 ปัญหาหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย

เมื่อพิจารณาข้อมูลการทำธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยปัจจุบัน ซึ่งได้รับข้อมูลดังกล่าวจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร⁸⁰ โดยสรุปได้ว่ากรมสรรพากรจำแนกประเภทลักษณะการทำธุรกิจดิจิทัล โดยในประการแรก จะจำแนกจากลักษณะการดำเนินธุรกิจดิจิทัลเพื่อที่จะศึกษากลุ่มผู้ใช้งาน และในประการต่อมา มีการแบ่งธุรกิจดิจิทัลโดยใช้เกณฑ์การเข้าประกอบธุรกิจในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งพิจารณาจากข้อมูลดังกล่าวจะนำไปสู่ประเด็นปัญหาของหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของ

⁷⁷ Ibid.





⁷⁸ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights, pp. 9-13.

⁷⁹ สุขวรรณ ฤกษ์สมบูรณ์ดี, "แนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล," [Online] Accessed: 15 สิงหาคม. Updated: 5 สิงหาคม 2563. Available from: https://dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3929:way-to-fix-problem-tax-digital-economy&catid=29&Itemid=180&lang=th

⁸⁰ นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ของกรมสรรพากร, สัมภาษณ์, (14 กรกฎาคม พ.ศ. 2563).

ประเทศไทยในปัจจุบัน ที่ยังเกิดช่องว่างและไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับธุรกิจเหล่านั้นได้ ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 การแบ่งประเภทธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทย

ประเภทธุรกิจ	E-Commerce	Agency	Advertising-driven	Peer-to-Peer	Subscription-based
Domestic Platforms	   		 	  	
Foreign Platforms	   	  	 		 

ที่มา : กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร

เมื่อพิจารณาจากตารางดังกล่าวตามแนวนอน กรมสรรพากรแบ่งประเภทธุรกิจดิจิทัลซึ่งมีลักษณะการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

- พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) เช่น Tarad.com, Lazada, Shopee, JD.com, Amazon, Aliexpress เป็นต้น
- ตัวแทน (agency) เช่น Expedia, Trip.com, Agoda เป็นต้น
- โฆษณา (advertising-driven) เช่น AIS Play, Line TV, Facebook, Google เป็นต้น
- ตัวกลาง (peer-to-peer) เช่น Grab, Lineman, GETS, Airbnb เป็นต้น
- สมาชิก (subscription-based) เช่น Ookbee, Netflix, Spotify เป็นต้น

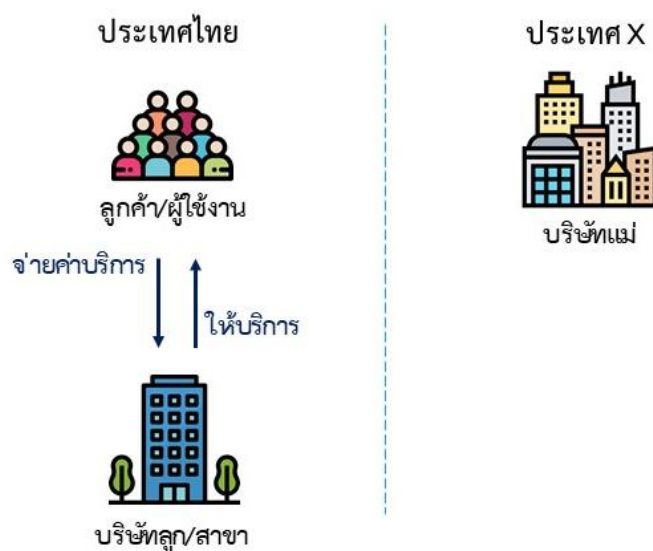
แต่อย่างไรก็ดี แนวการแบ่งประเภทธุรกิจดิจิทัลของกรมสรรพากรนั้น เมื่อพิจารณาแล้วยังขาดความชัดเจนเนื่องจากธุรกิจบางประเภทมีความทับซ้อนกัน ซึ่งการแบ่งแยกประเภทธุรกิจนั้นสามารถทำได้ยาก เนื่องจากลักษณะของเศรษฐกิจดิจิทัลมีความซับซ้อนตามที่พิจารณามาแล้วใน

หัวข้อที่ 2.1 เรื่องประเภทธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัล อีกทั้งการแบ่งประเภทธุรกิจของกรมสรรพากรมีได้ มีขึ้นเพื่อพิจารณาในการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะ จึงทำให้ยุ่งยากในการวิเคราะห์ประเด็นเรื่องการ จัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลต่อไป ดังนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมีได้วิเคราะห์ตามวิธีการแบ่งประเภทธุรกิจ ดังกล่าว

แต่อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาตามแนวตั้งของตารางนั้นกรมสรรพากรแบ่งลักษณะธุรกิจดิจิทัล โดยใช้เกณฑ์เรื่องการเข้าประกอบธุรกิจในประเทศไทยออกเป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทย (domestic platforms) หรือเป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ (foreign platforms) ตามตารางข้างต้น การแบ่งแพลตฟอร์มออกเป็นสองประเภทดังกล่าวเพื่อที่จะพิจารณาว่าในแต่ละกรณีซึ่งอาศัย หลักเกณฑ์ตามกฎหมายไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ส่งผลให้เกิดปัญหาการจัดเก็บจาก ธุรกิจดิจิทัลเหล่านั้นอย่างไร โดยจะอธิบายในรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก. แพลตฟอร์มในประเทศไทย (Domestic Platforms)

ภาพที่ 2 กรณีแพลตฟอร์มไทยที่มีการตั้งบริษัทหรือสาขา



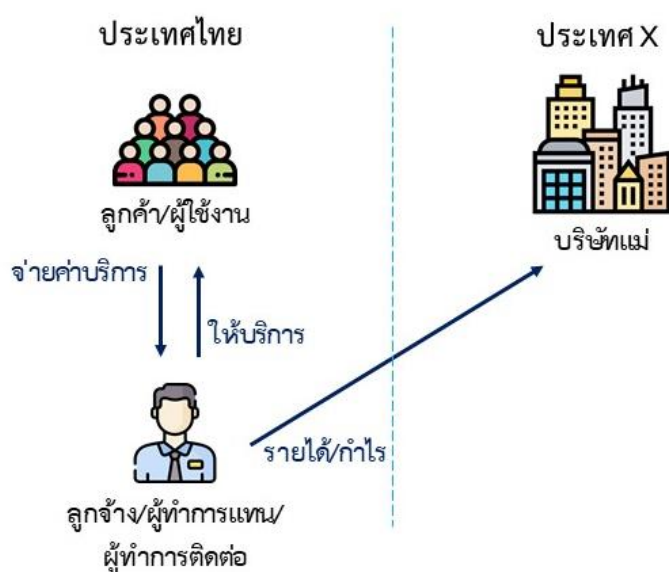
การเป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทย หมายถึงธุรกิจดิจิทัลซึ่งเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย จึงทำให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยซึ่งแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลที่มีการเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทยโดยการตั้งบริษัทใน เครือ บริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยเพื่อการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง ส่วนกรณีที่สอง ธุรกิจดิจิทัลให้บริษัทในประเทศไทยซึ่งไม่ใช่บริษัทลูกหรือสาขาของตนแต่ถือว่าเป็นลูกจ้าง ผู้ทำ การแทน ผู้ทำการติดต่อ ประกอบกิจการในประเทศไทยแทนบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศ

กรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลมีการเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย โดยการตั้งบริษัทในเครือหรือสาขาในประเทศไทยเพื่อรับรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น ธุรกิจดิจิทัล A ซึ่งประกอบกิจการให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการ โดยเป็นตัวกลางในการจัดการรถยนต์หรือรถแท็กซี่ รวมถึงจัดส่งพัสดุ อาหารและเครื่องดื่มให้ โดยมีบริษัทแม่ตั้งอยู่ที่ประเทศสิงคโปร์ และได้ตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการดังกล่าวในประเทศไทย ทั้งนี้ ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจะชำระเงินกับบริษัทลูกในประเทศไทยโดยตรง ซึ่งบริษัทแม่จะไม่ได้ให้บริการกับลูกค้าในประเทศไทยและได้รับชำระค่าบริการโดยตรง แต่จะได้รับประโยชน์จากเงินปันผลจากบริษัทลูก

กรณีดังกล่าวจึงเป็นกรณีตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าธุรกิจดังกล่าวจะจัดตั้งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยหรือเป็นการตั้งสาขาในประเทศไทยซึ่งหากมีรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยย่อมทำให้บริษัทนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 โดยเสียจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากการนำรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร เหมือนกับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในไทยตามปกติทั่วไป แต่อย่างไรก็ดี จากโดยสถิติในปัจจุบัน บริษัทที่ได้จัดตั้งขึ้นและจดทะเบียนในประเทศไทยส่วนใหญ่จะมีผลประกอบการขาดทุน ยังไม่มีกำไรสุทธิที่ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงทำให้ในปัจจุบันแม้ว่าจะมีการจัดตั้งโดยการจดทะเบียนในประเทศไทยก็ตาม แต่ก็ไม่ได้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทเหล่านั้นอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

แม้ว่าข้อมูลของกรมสรรพากรที่มีนั้นอาจจะแสดงให้เห็นเพียงว่าผลประกอบการขาดทุนสุทธิทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ อาจมีความเป็นไปได้ที่แพลตฟอร์มในประเทศไทยมีการวางโครงสร้างองค์กรธุรกิจ หรืออาจมีการวางโครงสร้างการถ่ายโอนกำไรออกไปให้กับบริษัทที่ตั้งอยู่ในรัฐที่มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ซึ่งการวางโครงสร้างธุรกิจดังกล่าวจะสามารถทำให้แพลตฟอร์มเหล่านี้มีผลประกอบการขาดทุนสุทธิ ที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้เช่นเดียวกัน โดยพิจารณากรณีตัวอย่างที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ เช่น เทคนิค Double Irish และ Dutch Sandwich ที่ Google ใช้ในการวางแผนภาษี เป็นต้น อย่างไรก็ตาม กรณีปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้กับบริษัทที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทยซึ่งสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะเป็นบริษัทในเศรษฐกิจดิจิทัลหรือไม่นั้นเป็นประเด็นปัญหาที่อยู่นอกขอบเขตการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ภาพที่ 3 กรณีแพลตฟอร์มไทยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ



กรณีที่สอง คือธุรกิจดิจิทัลให้บริษัทในประเทศไทยซึ่งไม่ใช่บริษัทลูกหรือสาขาของตน แต่ถือว่าเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ประกอบกิจการในประเทศไทยแทนบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศ เช่น กรณีธุรกิจดิจิทัล B ซึ่งประกอบกิจการให้บริการสตรีมมิ่ง (Streaming)⁸¹ ให้ผู้ใช้งานซึ่งเป็นสมาชิกสามารถรับชมรายการทีวีและภาพยนตร์ในอุปกรณ์ที่เชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตได้ โดยบริษัทของธุรกิจดิจิทัลนี้ตั้งอยู่ที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ และให้บริษัทในประเทศไทยให้บริการกับลูกค้า เช่น บริการเกี่ยวกับการชำระเงิน ทั้งนี้ ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยจะชำระเงินให้กับบริษัทในประเทศไทยซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บรายได้ดังกล่าวเพื่อส่งออกรายได้ดังกล่าวไปให้บริษัทในต่างประเทศ

ฉะนั้น กรณีดังกล่าวบริษัทในประเทศไทยซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บรายได้จากลูกค้าหรือผู้ให้บริการในประเทศไทยและทำการส่งออกค่าบริการเหล่านั้นไปให้บริษัทในต่างประเทศ จึงเข้าลักษณะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อต่างประเทศ ซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทในต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ทำให้บริษัทในประเทศไทยต้องมีหน้าที่จัดส่งภาษีที่กักกรมสรรพากรแทนบริษัทในต่างประเทศ ฉะนั้น เท่ากับว่าบริษัทในต่างประเทศนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการผ่านบริษัทในประเทศไทย จึงทำให้นำไปสู่ปรับโครงสร้างและรูปแบบการทำธุรกิจและรับรายได้ดังกล่าวให้แพลตฟอร์มต่างประเทศ โดยไม่ให้บริการ

⁸¹ การให้บริการสตรีมมิ่ง (Streaming) คือการรับส่งสัญญาณ (transmit) และถ่ายทอดไฟล์มัลติมีเดียทั้งภาพและเสียงผ่านเครือข่ายระบบอินเทอร์เน็ตด้วยการใช้เทคโนโลยี โดยไม่ต้องมีการดาวน์โหลดไฟล์จนครบซึ่งเป็นกรณีที่เป็น การให้บริการแก่ผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ทั้งนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ให้บริการทำซ้ำ ดัดแปลงเพื่อนำไปทำการค้าเชิงพาณิชย์ต่อแต่อย่างใด

ในประเทศไทยให้บริการและรับชำระค่าบริการจากลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทย แต่ให้ชำระค่าบริการไปให้บริษัทในต่างประเทศโดยตรง เพื่อให้บริษัทในต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งจะอธิบายต่อไปในหัวข้อแพลตฟอร์มต่างประเทศ

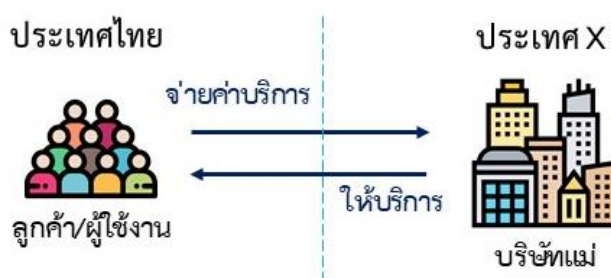
หากพิจารณาข้อมูลเบื้องต้นที่มีอยู่ส่วนใหญ่การที่ธุรกิจดิจิทัลวางโครงสร้างธุรกิจในประเทศไทยเป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทยจะมีลักษณะธุรกิจ ที่โดยสภาพแล้วต้องมีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยอยู่แล้ว เพราะส่วนหนึ่งของการให้บริการนั้นต้องเข้ามาในประเทศไทย เช่น การส่งสินค้าหรือการรับส่งคน เป็นต้น จึงทำให้หากบริษัทเหล่านั้นมิได้เข้ามาจัดตั้งเป็นบริษัทหรือตั้งสาขาในประเทศไทยอาจต้องรับความเสี่ยงที่ทำให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมเหล่านั้นอาจเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อซึ่งก่อให้เกิดเงินได้หรือกำไร มีหน้าที่เสียภาษีแทนบริษัทในต่างประเทศจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ซึ่งคาดว่าจะน่าจะเป็นหนึ่งในปัจจัยซึ่งเป็นปัจจัยทางภาษีนอกจากปัจจัยทางธุรกิจอื่น ๆ ในการตัดสินใจวางโครงสร้างธุรกิจโดยการเข้ามาตั้งบริษัทเพื่อที่จะบริหารจัดการธุรกิจ

ทั้งนี้ ตัวอย่างบริษัทธุรกิจดิจิทัลที่เป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทยตามตารางข้างต้นนั้น ส่วนหนึ่งคือบริษัทที่มีบริษัทต่างชาติที่เข้ามาลงทุนประกอบธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทย แต่ก็อาจเป็นบริษัทไทยประกอบกิจการในประเทศไทยเองด้วย

ข. แพลตฟอร์มต่างประเทศ (Foreign Platforms)

ส่วนแพลตฟอร์มต่างประเทศ หมายถึงธุรกิจดิจิทัลที่ประกอบธุรกิจในต่างประเทศและไม่มีบริษัทลูก สาขา ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรหรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อซึ่งก่อให้เกิดรายได้หรือกำไรในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิเหมือนกรณีแพลตฟอร์มในประเทศไทย นอกจากนั้น แพลตฟอร์มต่างประเทศมีรายได้จากการให้บริการต่างกับกรณีที่เป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทย โดยแยกออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย แต่ให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยโดยตรง กรณีที่สอง ธุรกิจดิจิทัลมีบริษัทลูกในประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่ในต่างประเทศ แต่ไม่ได้ให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยโดยตรง

ภาพที่ 4 กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย



กรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย ซึ่งให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ให้บริการในประเทศไทยโดยตรง จึงเป็นกรณีที่บริษัทของธุรกิจดิจิทัลดังกล่าวอยู่ในต่างประเทศ มีการตั้งบริษัทนอกประเทศไทยหรือโดยไม่ได้เข้ามาตั้งบริษัทลูก สาขาหรือมีการส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทย ที่ทำให้เป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทย แต่มีรายได้อันเกิดจากการใช้บริการของลูกค้าหรือผู้ให้บริการในประเทศไทย เช่น กรณีธุรกิจดิจิทัล C ซึ่งประกอบกิจการให้บริการสตรีมมิ่ง (Streaming) ให้ผู้ใช้งานซึ่งเป็นสมาชิกสามารถรับชมรายการทีวีและภาพยนตร์ในอุปกรณ์ที่เชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตได้ โดยบริษัทของธุรกิจดิจิทัลนี้ตั้งอยู่ที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ โดยลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยจะชำระเงินออกไปให้บริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์โดยตรง

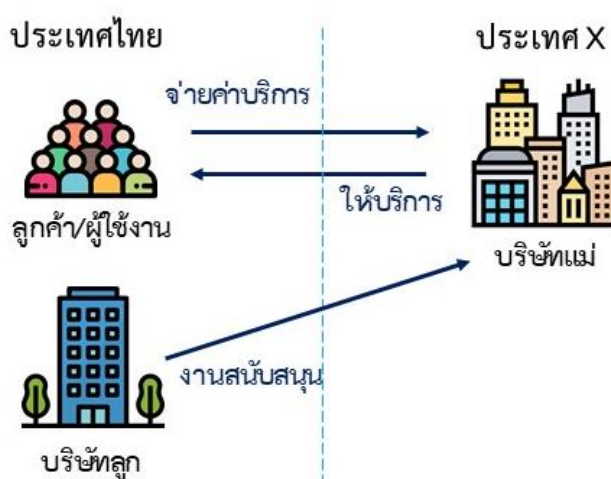
ฉะนั้น แม้ว่าเงินที่บริษัทในต่างประเทศได้รับนั้นจะเป็นการจ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยออกไปตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ส่วนมากแล้ว เงินได้ที่ลูกค้าหรือผู้ให้บริการจ่ายออกไปนั้นจะเป็นเงินได้ที่อยู่นอกเหนือจากประเภทเงินได้ที่กำหนดไว้⁸² ที่จะทำให้ผู้จ่ายเงินจำนวนดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษีออกก่อนที่จะโอนไปยังบริษัทในต่างประเทศ คือจะเป็นเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 40(8) ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้จากธุรกิจพาณิชย์ ทำให้ผู้จ่ายไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีออกจากเงินดังกล่าวก่อน ดังนั้น บริษัทในต่างประเทศจะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยจะนำรายได้นั้นไปเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ หากเป็นกรณีตามตัวอย่างคือต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งส่วนใหญ่ธุรกิจดิจิทัลที่ประกอบธุรกิจในกรณีนี้จะให้บริษัทตั้งอยู่ในประเทศที่ยกเว้นภาษีหรือมีอัตราภาษีต่ำ เช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศไอร์แลนด์ หรือประเทศเนเธอร์แลนด์ เป็นต้น

ทั้งนี้ รายได้ซึ่งธุรกิจดิจิทัลได้รับจะอยู่ในรูปแบบของเงินได้ที่ได้จากการโฆษณา การสมัครสมาชิกเพื่อใช้บริการ หรือเก็บจากธุรกรรมชำระเงิน หรือในรูปแบบของเงินที่ได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือค่านายหน้าตามที่ได้กล่าวในลักษณะของรูปแบบการได้รับมาซึ่งเงินได้ในเศรษฐกิจ

⁸² ประเภทเงินได้ที่กำหนดว่าจะต้องหักภาษีกรณีจ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยตามมาตรา 70 ได้แก่ เงินได้จากจ้างทำของ ค่าแห่งสิทธิ ดอกเบี้ย ค่าเช่า หรือเงินที่ได้จากการทำวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6)

ดิจิทัลในหัวข้อที่ 2.2 ที่ผ่านมา อาจถูกตีความให้อยู่รูปแบบของเงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่เป็นค่านายหน้าหรือค่าบริการ ค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) เพื่อที่ทำให้ผู้จ่ายเงินซึ่งคือผู้ใช้บริการหรือลูกค้าในประเทศไทยต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ทั้งนี้ในทางปฏิบัติผู้ใช้บริการหรือลูกค้าจะไม่มายื่นเสียภาษีสำหรับกรณีดังกล่าว ซึ่งเป็นการยากแก่กรมสรรพากรที่จะดำเนินการเรียกเก็บกับผู้ใช้บริการหรือลูกค้าที่ละราย และไม่สามารถตรวจสอบเพราะไม่มีข้อมูลลูกค้าและผู้ใช้บริการของธุรกิจดิจิทัล จึงเป็นกรณีที่แม้ว่าจะมีกฎหมายตามมาตรา 70 บัญญัติไว้ ก็อาจสามารถบังคับให้ผู้จ่ายหักภาษีแทนแพลตฟอร์มดังกล่าวได้ เพราะการชำระเงินผ่านธุรกรรมทางการเงินข้ามประเทศที่ทำได้ง่ายและสะดวกขึ้นในทางปฏิบัติ

ภาพที่ 5 กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศมีบริษัทลูกในประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่



กรณีที่สอง ธุรกิจดิจิทัลมีบริษัทลูกในประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่ในต่างประเทศ แต่ไม่ได้ให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยโดยตรง จึงไม่เข้าองค์ประกอบที่ทำให้ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เนื่องจากไม่ได้รับรายได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย และไม่ได้ประกอบกิจการธุรกิจดิจิทัลนั้นโดยตรง เพราะให้บริการกับบริษัทแม่ที่อยู่ต่างประเทศซึ่งเป็นหน้าที่ด้านงานสนับสนุน เช่น การเข้ามาศึกษาการตลาด หรือรับจัดการฝึกอบรม (training) บันทึกข้อมูล หรือลูกค้าสัมพันธ์ เป็นต้น โดยไม่ได้ให้บริการกับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรง จึงทำให้รายได้นั้นไม่เข้าลักษณะที่เป็นกรณีที่เกิดจากการให้บริการในประเทศไทยตามมาตรา 66

ตัวอย่างเช่นกรณีธุรกิจดิจิทัล D ซึ่งประกอบธุรกิจให้บริการสำรองห้องพักร้อนออนไลน์ โดยมีบริษัทแม่ในประเทศสิงคโปร์และตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อให้คำปรึกษาเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ (information technology: IT) และการตลาดสำหรับธุรกิจให้กับบริษัทแม่ โดยลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยจะชำระเงินออกไปให้บริษัทแม่ในประเทศสิงคโปร์โดยตรงไม่ผ่านบริษัทลูก

อย่างไรก็ตาม อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่าลูกจ้างในบริษัทลูกที่อยู่ในประเทศไทยนั้นจะทำ แต่งานสนับสนุนเพียงเท่านั้นหรืออาจจะคาบเกี่ยวกับหน้าที่งานที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทย ทำให้รายได้นั้นมีส่วนที่เกิดจากลูกจ้างของบริษัทลูกที่ทำให้ลูกจ้างนั้น กลายเป็นจุดเกี่ยวโยงให้บริษัทแม่มี หน้าที่ต้องเสียภาษีจากรายได้ที่เกิดขึ้นเพราะการทำงานของลูกจ้าง ตามมาตรา 76 ทวิได้

ดังนั้น กรณีแพลตฟอร์มในประเทศไทยและแพลตฟอร์มต่างประเทศแสดงให้เห็นถึงความ เหลือมล้ำ ที่แพลตฟอร์มในประเทศไทยหรือบริษัทดิจิทัลของประเทศไทยเองมีหน้าที่ต้องเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลที่ในประเทศไทย แต่แพลตฟอร์มต่างประเทศนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในเชิงการจัดเก็บภาษีข้ามพรมแดนระหว่างประเทศนั้นซึ่งอาศัยหลักสถาน ประกอบการถาวรจะต้องพิจารณาจากกำไรธุรกิจ โดยจากลักษณะของธุรกิจดิจิทัลที่ไม่ได้เข้ามาใน ประเทศไทยเป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ รายได้ของธุรกิจดิจิทัลนั้นส่วนใหญ่เข้าข่ายเป็นกำไรธุรกิจ เนื่องจากตามหลักไม่สามารถเข้าเงินได้ในข้ออื่นของอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ดังต่อไปนี้ เงินได้จาก อสังหาริมทรัพย์ ขนส่งระหว่างประเทศ เงินปันผลดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน (กำไรจากการขาย ทรัพย์สิน) บริการส่วนบุคคลอิสระ บริการส่วนบุคคลไม่อิสระ ค่าป่วยการกรรมการหรือเบี้ยประชุม กรรมการของบริษัท เงินได้นักแสดงนักร้อง

สำหรับประเทศไทยส่วนใหญ่จะเป็นประเทศหลักแหล่งเงินได้ของกำไรธุรกิจที่ธุรกิจดิจิทัลใน ต่างประเทศได้รับ เพราะส่วนใหญ่จะเป็นกรณีที่ต่างประเทศเป็นผู้ลงทุนในการประกอบกิจการดิจิทัล ดังกล่าวทำให้ประเทศไทยจะไม่ใช่ประเทศถิ่นที่อยู่ เมื่อพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีข้ามพรมแดน ทั่วประเทศ เนื่องจากธุรกิจดิจิทัลส่วนใหญ่ที่ไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยเป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศโดย อาศัยจากการที่ผู้ใช้บริการหรือลูกค้าอยู่ในประเทศไทย ทำให้ที่มาเงินได้ของบริษัทดิจิทัลที่อยู่ใน ต่างประเทศได้รับรายได้จากการประกอบกิจการดิจิทัลนั้น ๆ

การที่ประเทศไทยเป็นประเทศแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจได้ จะต้องพิจารณา ว่าผู้มีเงินได้นั้นมีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ และเงินได้หรือกำไรที่ว่าเป็นเงินได้ที่มาจาก สถานประกอบการถาวรนั้นหรือไม่ จึงเป็นกรณีที่หากพิจารณาตามนิยามเดิมว่าสถานประกอบการนั้น

- ผู้ประกอบการต้องมีสถานธุรกิจ (place of business)
- สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำ (fixed)
- ผู้ประกอบการต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น

เมื่อพิจารณาในประเด็นที่ว่าสถานธุรกิจต้องมีลักษณะประจำ (fixed) ซึ่งหมายถึงต้องมี การจัดตั้งขึ้นในทางกายภาพด้วย (physical presence) จึงจะบ่งบอกถึงความ ประจำ แต่อย่างไรก็ตาม ลักษณะของธุรกิจดิจิทัลที่มีเป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศนั้นมิได้เข้ามาประกอบ กิจการในประเทศไทยโดยทำให้มีลักษณะเป็นสถานธุรกิจที่มีลักษณะทางกายภาพและมีลักษณะ

ประจำ ดังนั้นจึงไม่อาจถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งหมายถึงประเทศไทยนั่นเอง เพราะเว็บไซต์เป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (intangible asset) และไม่อาจบ่งบอกถึงการเข้ามาทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศได้⁸³

ค. ฐานภาษี (Tax Base) ของธุรกิจดิจิทัล

เมื่อพิจารณาจากการแบ่งธุรกิจดิจิทัลของต่างประเทศที่ออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ แพลตฟอร์มในประเทศไทย (domestic platforms) และแพลตฟอร์มต่างประเทศ (foreign platforms)

แพลตฟอร์มในประเทศไทยกรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลมีการเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย โดยการตั้งบริษัทในเครือ บริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยเพื่อการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยตรง มีฐานรายได้จากการประกอบกิจการผ่านบริษัทลูก เช่น กรณีบริษัท A เป็นตัวกลางในการจัดหารถยนต์หรือรถแท็กซี่ รวมถึงจัดส่งพัสดุ อาหารและเครื่องดื่ม บริษัทลูกในประเทศก็จะมีรายได้คือค่าคอมมิชชั่นจากการให้บริการดังกล่าว โดยรวมคำนวณรายได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วนแพลตฟอร์มในประเทศไทยกรณีที่สอง ธุรกิจดิจิทัลให้บริษัทในประเทศไทยซึ่งไม่ใช่บริษัทลูกหรือสาขาของตน แต่ถือว่าเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ประกอบกิจการในประเทศไทยแทนบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศนั้น เช่น กรณีธุรกิจดิจิทัล B ซึ่งประกอบกิจการให้บริการสตรีมมิ่ง (Streaming) บริษัทในประเทศไทยก็จะมีรายได้คือ ค่าสมาชิกเพื่อชมรายการทีวีและภาพยนตร์ โดยบริษัทในประเทศไทยจะต้องรวมคำนวณรายได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฉะนั้นกรณีแพลตฟอร์มในประเทศไทย (domestic platforms) ประเทศไทยมีอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้จากแพลตฟอร์มในประเทศไทยทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้น และไม่ใช้ประเด็นปัญหาที่อยู่ในขอบเขตของวิทยานิพนธ์นี้

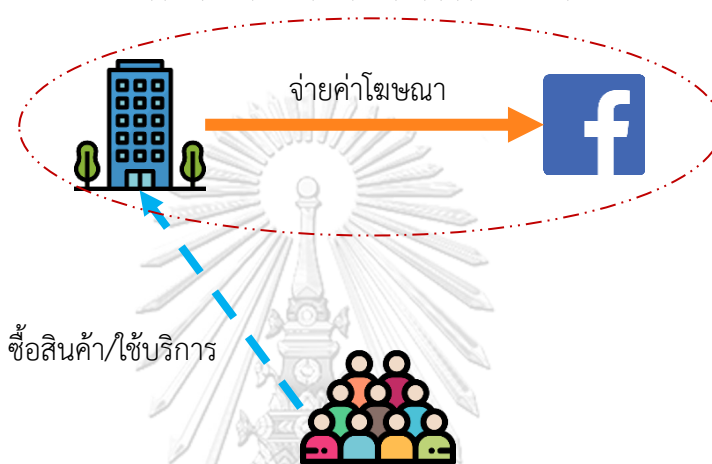
สำหรับแพลตฟอร์มต่างประเทศ (foreign platforms) ไม่ว่าจะเป็กรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย แต่ให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยโดยตรง หรือกรณีที่สอง ธุรกิจดิจิทัลมีบริษัทลูกในประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่ในต่างประเทศ แต่ไม่ได้ให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยโดยตรง ประเทศไทยก็ไม่มีอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้เลยภายใต้กฎหมายไทยในปัจจุบัน แม้จะมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ในประเทศไทยก็ตาม จึงจำเป็นต้องศึกษาฐานภาษีที่ควรจะนำไป

⁸³ OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention.

คำนวนภาษาที่ตามกฎหมายไทยซึ่งคือรายได้ของแพลตฟอร์มต่างประเทศ โดยวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะพิจารณาเฉพาะรายได้หลักซึ่งแพลตฟอร์มต่างประเทศได้รับโดยแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ รายได้จากโฆษณา รายได้จากการสมัครสมาชิก รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการและรายได้จากค่านายหน้า ดังจะอธิบายในรายละเอียดต่อไปนี้

- รายได้จากการโฆษณา

ภาพที่ 6 ตัวอย่างรายได้จากการโฆษณา



ตัวอย่างการได้รับรายได้จากการโฆษณา เช่น Facebook เป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งมีบริษัทในต่างประเทศ ให้บริการเป็นโซเซียลมีเดียโดยจะได้รายได้หลักคือ ค่าโฆษณาจากบุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่วางโฆษณาลงบนแพลตฟอร์มของตน และเมื่อมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานในแพลตฟอร์มนั้นเห็นโฆษณาดังกล่าว จะทำให้บริษัทที่วางโฆษณาลงบนแพลตฟอร์มดังกล่าวต้องจ่ายค่าโฆษณาให้กับ Facebook ส่วนการที่ลูกค้านั้นจะซื้อสินค้าหรือใช้บริการตามที่บริษัทนั้นวางโฆษณานั้นก็เป็นอีกธุรกรรมหนึ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ฉะนั้น Facebook จึงได้รับรายได้จากการโฆษณาจากบริษัทที่วางโฆษณานั้น

โดยเมื่อพิจารณาแล้วรายได้จากการโฆษณาของแพลตฟอร์มต่างประเทศจะอยู่ในลักษณะนี้สำหรับกรณีอื่น เช่น กรณี Amazon ซึ่งเป็นตลาดสินค้าออนไลน์ที่ก็ได้รับรายได้รายได้จากการโฆษณาที่บริษัทที่ต้องการโฆษณาสินค้าบน Amazon นอกเหนือจากนั้นยังได้รับรายได้จากการขายสินค้าและรายได้อื่น ๆ ส่วนกรณีของ Agoda ที่ให้บริการจองห้องพักนั้นก็มียาไรได้ที่โรงแรมนั้นจะต้องจ่ายให้กับ Agoda เพื่อโฆษณาที่พักของตนเอง โดยไม่ว่าลูกค้าหรือผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม Amazon หรือ Agoda อาจจะได้ซื้อสินค้าหรือจองที่พักก็ทำให้ได้รับรายได้จากการโฆษณาดังกล่าวได้

ภาพที่ 7 ฐานรายได้จากการโฆษณา



ทั้งนี้รายได้จากการโฆษณาจะแยกพิจารณาได้เป็น 4 กรณี

- ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศ
- ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในประเทศไทย
- ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศ
- ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายไทยในปัจจุบัน โดยอาศัยตัวอย่างของกรณี Facebook สำหรับกรณีแรก กล่าวคือกรณีลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศ อันเป็นกรณีที่ทำให้บริษัทในต่างประเทศต้องจ่ายค่าโฆษณาให้กับ Facebook นั้น กรณี Facebook ไม่มีลักษณะเป็นบริษัทลูกหรือสาขาที่ก่อให้เกิดรายได้โดยตรงจากลูกค้าในประเทศไทย ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ที่ทำให้เกิดกำไรหรือรายได้ในประเทศไทย และการจ่ายค่าโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศนั้นแม้ว่าลูกค้าหรือผู้ใช้งานเป็นที่มาที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทย แต่การที่ผู้จ่ายเงินคือบริษัทในต่างประเทศก็มิได้ต้องตามมาตรา 70 ที่ต้องเป็นการจ่ายจากประเทศไทยออกไป จึงมิใช่การจ่ายในหรือจ่ายออกจากประเทศไทย ทำให้ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีจากรายได้จากค่าโฆษณาในส่วนนี้

กรณีที่สอง ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในประเทศไทย เป็นกรณีที่ทำให้บริษัทในประเทศไทยต้องจ่ายค่าโฆษณาให้กับ Facebook นั้นเพราะลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเห็นโฆษณาดังกล่าว เช่นเดียวกับกรณีแรกคือ Facebook ไม่ได้มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และ

ไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แต่ต่างกันตรงที่บริษัทในประเทศไทยผู้ที่วางโฆษณาในแพลตฟอร์มและจ่ายค่าโฆษณาออกหรือจากประเทศไทยไปยัง Facebook ในต่างประเทศ ทำให้อยู่ในขอบเขตของกฎหมายไทยตามมาตรา 70 แต่ต้องพิจารณาว่าค่าโฆษณานั้นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 อนุมาตราที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ ซึ่งมีแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรซึ่งตอบข้อหารือเกี่ยวกับเรื่องค่าโฆษณา กรณีลงโฆษณาทั้งในสื่อสิ่งพิมพ์และเว็บเพจว่า ค่าโฆษณา เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)⁸⁴ และมีข้อหารือที่ตรงกับกรณีดังกล่าวคือกรณีบริษัทในประเทศไทยจ่ายค่าโฆษณาให้เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ซึ่งอยู่ในประเทศไอร์แลนด์เพื่อให้ลงโฆษณาให้เป็นกรณีที่ค่าโฆษณาเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้บริษัทในประเทศไทยไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร⁸⁵ ฉะนั้นจึงเป็นกรณีที่แม้จะเข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าโฆษณาออกหรือจากประเทศไทยไปยังต่างประเทศก็ตาม แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ประเทศไทยจึงเป็นกรณีที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากรายได้ในส่วนนี้ได้

กรณีที่สาม ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศ เป็นกรณีที่ทำให้บริษัทต่างประเทศต้องจ่ายค่าโฆษณาให้กับบริษัทแม่ของ Facebook ในต่างประเทศ เหมือนกันกับกรณีแรกจึงเป็นกรณีที่ประเทศไทยไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจาก Facebook ไม่ได้มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยซึ่งให้บริการกับลูกค้าที่ทำให้เกิดรายได้โดยตรงตามมาตรา 66 และไม่เข้าลักษณะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อซึ่งทำให้เกิดกำไรหรือรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ รวมถึงการจ่ายก็เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงิน จึงไม่เป็นการจ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยตามมาตรา 70 ดังนั้น จึงเป็นกรณีที่ไม่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เพราะอยู่นอกขอบเขตในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทย

กรณีที่สี่ ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในประเทศไทย เป็นกรณีที่ ทำให้บริษัทในประเทศไทยต้องจ่ายค่าโฆษณาให้กับ Facebook ในต่างประเทศซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเป็นไปตามกรณีที่สอง เพราะแม้ว่า Facebook จะไม่มีการตั้งบริษัทลูก สาขาตามมาตรา 66 และไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แต่การที่บริษัทในประเทศไทยผู้ที่วางโฆษณาในแพลตฟอร์มจ่ายค่าโฆษณาออกหรือจากประเทศไทย ทำให้เป็นการจ่ายเงินออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทั้งนี้ค่าโฆษณานั้นเงินได้พึงประเมินตาม

⁸⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/02158 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2541, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/1035 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2550

⁸⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10491 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2550

มาตรา 40(8) ตามแนวข้อหาหรือของกรมสรรพากรตามที่ได้กล่าวมาแล้วในกรณีที่สอง ฉะนั้น จึงทำให้ รายได้ในกรณีนี้ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70

- รายได้จากค่าสมัครสมาชิก

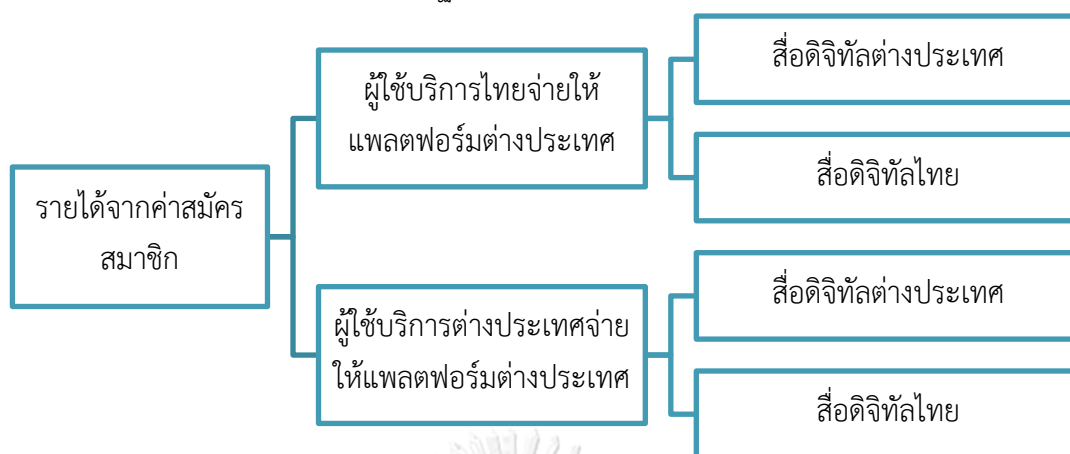
ภาพที่ 8 ตัวอย่างรายได้จากค่าสมัครสมาชิก



ตัวอย่างการได้รับรายได้จากค่าสมัครสมาชิก เช่น Netflix ที่เป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งไม่มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยให้บริการสตรีมมิ่งกับผู้ใช้งานที่เป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย โดยไม่ได้ต้องการให้มีการทำซ้ำ ดัดแปลงเพื่อนำไปทำการค้าเชิงพาณิชย์ต่อแต่อย่างใด ผ่านการเป็นสมาชิกสามารถรับชมรายการทีวีและภาพยนตร์ซึ่ง Netflix ได้ซื้อลิขสิทธิ์ในการลงบนแพลตฟอร์มดังกล่าวมา โดยมีรายได้หลักจากค่าสมัครสมาชิกที่ผู้ใช้งานจ่ายให้กับ Netflix โดยตรง ส่วนการที่ Netflix จะต้องการจ่ายค่าสิทธิต่าง ๆ เช่น ลิขสิทธิ์ ก็เป็นอีกธุรกรรมหนึ่งที่ Netflix ทำกับบริษัทที่เป็นเจ้าของค่าสิทธิในภาพยนตร์หรือซีรีส์ดังกล่าว ฉะนั้น Netflix ได้รับรายได้จากการที่ผู้ใช้งานจ่ายเงินสมัครสมาชิก

ทั้งนี้ รายได้จากการสมัครสมาชิกของแพลตฟอร์มต่างประเทศนอกจากกรณี Netflix ก็มีกรณีอื่น เช่น Amazon ที่นอกจากจะได้รายได้จากการขายสินค้า ค่าโฆษณานั้นก็ยังมีรายได้จากค่าสมัครสมาชิกที่ใช้บริการ Amazon Prime ซึ่งจะได้ใช้บริการดูภาพยนตร์ ฟังเพลงรวมถึงบริการส่งสินค้าฟรี เป็นต้น ซึ่งก็มีรูปแบบการได้รับรายได้จากค่าสมัครสมาชิกในรูปแบบเดียวกับ Netflix ข้างต้น

ภาพที่ 9 ฐานรายได้จากค่าสมัครสมาชิก



ทั้งนี้รายได้จากค่าสมัครสมาชิกก็แบ่งออกเป็น 4 กรณี

- ผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลต่างประเทศ
- ผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลไทย
- ผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลต่างประเทศ
- ผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลไทย

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายไทยในปัจจุบัน โดยพิจารณาจากกรณีตัวอย่างของ Netflix สำหรับกรณีแรก ผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลต่างประเทศ จะเป็นกรณีที่ Netflix ไม่มีบริษัทลูก สาขาที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้นไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งก่อให้เกิดกำไรหรือรายได้ในประเทศไทย แต่ทั้งนี้ การที่ผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับ Netflix ในต่างประเทศเป็นกรณีที่เป็นการจ่ายค่าสมัครสมาชิกออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ซึ่งต้องพิจารณาว่าค่าสมัครสมาชิกเพื่อใช้บริการสตรีมมิ่ง ชมภาพยนตร์หรือซีรี่ย์นี้ จะเป็นกรณีที่เป็นประเภทเงินได้ที่จะต้องหักภาษีจากรายได้ในกรณีนี้หรือไม่

หากพิจารณาลักษณะรายได้ค่าสมัครสมาชิกอาจเป็นรายได้พึงประเมินใน 3 ประเภท คือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) มาตรา 40(3) และมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยประเภทแรกเงินได้ที่ได้จากจ้างทำของหรือให้บริการ เนื่องจากการจ่ายค่าสมัครสมาชิกเพื่อชมภาพยนตร์นั้นก็อาจพิจารณาได้ว่าการจ้างทำของให้ Netflix ให้บริการกับลูกค้าหรือผู้ให้บริการตามมาตรา 40 (2) ประเภทที่สอง เป็นเงินได้จำพวกค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) เนื่องจากการที่ให้จ่ายค่าสมัครสมาชิกเพื่อชมภาพยนตร์ก็เปรียบเสมือนการจ่ายอนุญาตเพื่อใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งก็เพื่อชมภาพยนตร์งานอันมีลิขสิทธิ์นั้นได้ ซึ่งพิจารณาเทียบเคียงกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร

ซึ่งตอบข้อหารือเกี่ยวกับการซื้อหรือใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ขายโดยทั่วไป จะถือว่าเป็นการจ่ายค่าแห่งสิทธิ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร⁸⁶ ประเภทที่สาม คือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เมื่อกรณีที่กำลังกล่าวมาสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทค่าบริการตามมาตรา 40 (2) นั้นก็อาจเป็นมาตรา 40 (8) ได้เช่นกัน และหากเป็นกรณีที่น่าจะพิจารณาว่าไม่เข้ากรณีรายได้ตามอนุมาตราอื่นก็ต้องเป็นรายได้จากธุรกิจและการพาณิชย์ตามมาตรา 40(8) ได้ ทั้งนี้เมื่อเทียบเคียงกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับผู้ประกอบการซื้อมาขายไป วิดีโอและซีดี ก็อาจพิจารณาว่าเป็นกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร⁸⁷ เพราะว่าเป็นการได้จากธุรกิจหรือการพาณิชย์ที่มีความหมายที่กว้างย่อมครอบคลุมถึงกรณีค่าสมัครสมาชิกด้วยเช่นกัน

ทั้งนี้ ยังไม่มีการออกแนวปฏิบัติสำหรับกรณีค่าสมัครสมาชิกสตรีมมิ่งเพลงหรือภาพยนตร์ที่นำมาปรับใช้ได้โดยตรง จึงเป็นกรณีที่ทางสรรพากรอาจจะตีความได้ว่าเป็นเงินได้จากการให้บริการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) ค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) หรือเงินได้อื่น ๆ ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งหากเป็นมาตรา 40 (8) จะไม่อยู่บังคับที่จะต้องหักภาษีจากรายได้ดังกล่าว แต่หากเป็นกรณีที่เป็นเงินได้จากการให้บริการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) ก็ต้องพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากรายได้จากการสมัครสมาชิกนั้นไม่ได้เป็นรายได้เฉพาะตามอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงต้องพิจารณาว่าเป็นกำไรธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อ 7 ประกอบกับเรื่องสถานประกอบการถาวร ข้อ 5 เนื่องจากกำไรธุรกิจนั้นจะต้องได้ผ่านสถานประกอบการถาวร ทั้งนี้ หากพิจารณาตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏว่า Netflix นั้นไม่เข้าลักษณะว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทยหรือมีตัวแทนที่มีอำนาจในการเซ็นสัญญาหรือทำคำสั่งซื้อที่ทำให้ถือว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทยจึงเป็นกรณีได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ส่วนค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ต้องตามมาตรา 70 ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 12 เรื่องค่าสิทธิ แต่เพราะการที่ผู้ใช้บริการที่จ่ายเงินคือบุคคลธรรมดา ก็จะเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติ เนื่องจากในความเป็นจริงเป็นเรื่องยากในการตรวจจ่ายเงินของบุคคลธรรมดา สุดท้ายแล้วก็ทำให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ในทางปฏิบัติแม้มีอำนาจตามกฎหมายไทย

กรณีที่สอง ผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลไทย เช่นเดียวกับกรณีแรกซึ่งเป็นกรณีที่ Netflix ไม่มีบริษัทลูกหรือสาขาและไม่มีลูกจ้างผู้ทำการแทนผู้ทำการติดต่อที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทย ทั้งนี้การที่ผู้ใช้บริการจ่ายเงินให้กับ Netflix ในต่างประเทศนั้นเป็นการจ่ายค่าสมัครสมาชิกออกจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวล

⁸⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/ก.631 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน 2544, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/พ./8212 ลงวันที่ 30 กันยายน 2552

⁸⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/2841 ลงวันที่ 3 เมษายน 2545

ราชการ และต้องพิจารณาถึงประเภทเงินได้นั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาเทียบเคียงกับแนวปฏิบัติที่ได้ออกข้อหาหรือโดยกรมสรรพากรออกมานั้น มีความเสี่ยงที่รายได้นี้อาจถูกพิจารณาว่าเป็นกรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษี แต่หากเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ก็จะได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพราะรายได้จากค่าบริการนั้นเป็นกำไรธุรกิจ แต่ Netflix ไม่เข้าลักษณะที่มีสถานประกอบการในประเทศไทยจึงไม่ต้องเสียภาษี ส่วนกรณีเป็นค่าสิทธิมาตรา 40 (3) ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีแต่ประเทศไทยไม่สามารถบังคับจัดเก็บได้เพราะผู้จ่ายเงินออกไปนั้นเป็นบุคคลธรรมดา จึงไม่สามารถตรวจสอบตามที่กล่าวมาในกรณีแรก

ทั้งนี้การที่ผู้ใช้บริการในประเทศสมัครสมาชิกกับ Netflix นั้นเป็นกรณีที่ Netflix เป็นผู้ให้บริการแก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทย มิใช่กรณีที่บริษัทที่ผลิตสื่อดิจิทัลไทยนั้นจะเข้าลักษณะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ให้กับ Netflix และทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยที่จะส่งผลทำให้ Netflix กลายเป็นผู้ให้บริการในประเทศไทย เพราะบริษัทที่ผลิตภาพยนตร์ไทยนั้นไม่ได้ให้บริการกับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงเป็นเพียงเจ้าของลิขสิทธิ์ที่ Netflix จ่ายค่าลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตใช้สิทธิให้กับ Netflix เท่านั้น จึงมิใช่กรณีที่การให้บริการได้กระทำได้ในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรจากการกระทำดังกล่าว เพราะจากแนวทางของกรมสรรพากร⁸⁸ จะพิจารณาจากสถานที่ให้บริการเป็นเงื่อนไขสำคัญ เนื่องจากการให้บริการนั้นจะให้ความสำคัญกับผลสำเร็จของงาน⁸⁹ นอกจากนี้ยังเป็นตัวแทนอิสระที่ไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของ Netflix เพราะบริษัทเจ้าของสื่อดิจิทัลไทยนั้นมิได้ผลิตสื่อดิจิทัลเพื่อลงใน Netflix เท่านั้น อีกทั้ง ไม่มีอำนาจในการเจรจาทำสัญญากับลูกค้าในไทยสำหรับการให้บริการที่ต้องสมัครสมาชิกดังกล่าว ดังนั้นจึงเป็นกรณีที่บริษัทที่ผลิตสื่อดิจิทัลไทยไม่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้ Netflix กลายเป็นผู้ให้บริการในประเทศไทยที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายไทย

กรณีที่สาม ผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลต่างประเทศ เป็นกรณีที่อยู่นอกขอบเขตของกฎหมายไทย เนื่องจาก Netflix ที่ไม่ได้มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 และไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ รวมถึงการจ่ายก็เป็นกรณีที่ผู้ใช้บริการในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงินจึงไม่เป็นการจ่ายจากประเทศไทย

⁸⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/19297 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2533, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0802/1974 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2538

⁸⁹ พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. หน้า 9.

ตามมาตรา 70 ดังนั้น จึงเป็นกรณีไม่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เพราะอยู่นอกขอบเขตในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทย

กรณีที่สี่ ผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลไทย เป็นกรณีเดียวกับกรณีที่สามข้างต้น ซึ่งผู้ใช้งานในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับบริษัทในต่างประเทศ จึงไม่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เพราะอยู่นอกขอบเขตในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทยที่ต้องมีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ 76 ทวิหรือมีการจ่ายค่าสมัคสมาชิกออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ฉะนั้น ไม่ว่าจะกรณีเพื่อชมสื่อดิจิทัลไทย เช่นเดียวกับกรณีที่สองที่บริษัทที่ผลิตสื่อดิจิทัลไทยไม่เป็นสาเหตุที่ Netflix นั้นประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะผู้ใช้นั้นใช้บริการจาก Netflix โดยตรงไม่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่เป็นเจ้าของสื่อดิจิทัลไทย และบริษัทดังกล่าวมิได้มีลักษณะที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อของ Netflix ที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ

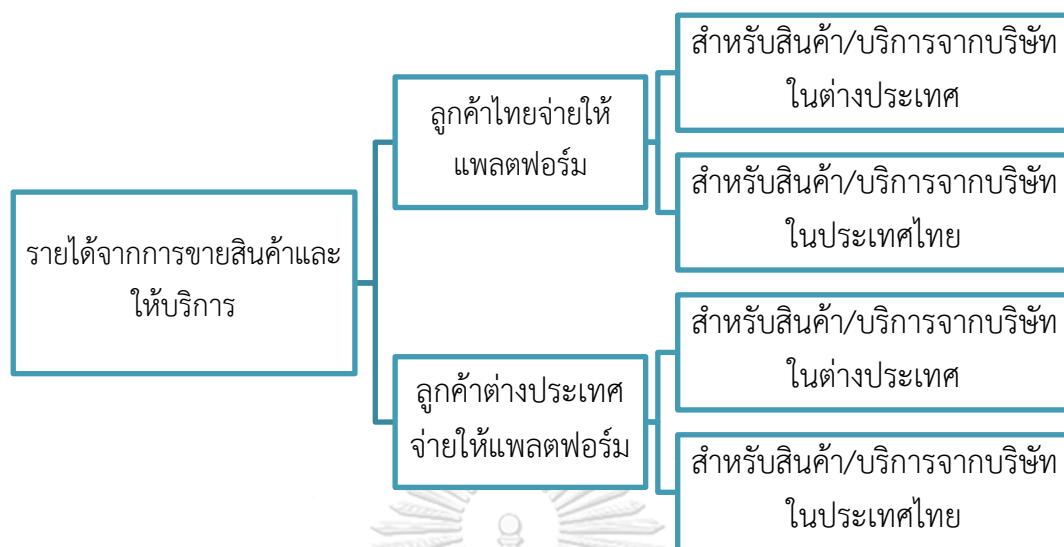
- รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ

ภาพที่ 10 ตัวอย่างรายได้จากการขายสินค้า



ตัวอย่างการได้รับรายได้จากการขายสินค้า เช่น Amazon เป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ เป็นบริษัทต่างประเทศที่ให้บริการเป็นตลาดสินค้าออนไลน์ ซึ่งโดยหลัก Amazon จะขายสินค้าของยี่ห้อของตนเอง โดยสินค้านั้น Amazon อาจสั่งผลิตหรือซื้อจากบริษัทอื่นซึ่งเป็นธุรกรรมคนละส่วนกัน แต่หากเป็นกรณีที่ Amazon เปิดให้มีบุคคลที่สามหรือผู้ขายรายอื่นวางขายสินค้าบนแพลตฟอร์มของ Amazon นั้นจะเป็นกรณีที่ Amazon เก็บค่านายหน้าซึ่งจะกล่าวถึงในส่วนของรายได้ประเภทดังกล่าวต่อไป โดยมีรายได้หลักจากค่าสินค้าที่ลูกค้าจ่ายให้กับ Amazon โดยตรง ฉะนั้น Amazon ได้รับรายได้จากการที่ลูกค้าที่จ่ายเงินค่าสินค้า

ภาพที่ 11 ฐานรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ



รายได้จากการขายสินค้าและให้บริการแยกพิจารณาได้เป็น 4 กรณี

- ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในต่างประเทศ
- ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในประเทศไทย
- ลูกค้าในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในต่างประเทศ
- ลูกค้าในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในประเทศไทย

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายไทยจากกรณีตัวอย่างของ Amazon สำหรับกรณีแรกซึ่งลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในต่างประเทศ ตามกรณีตัวอย่างของ Amazon ลูกค้าที่อยู่ในประเทศไทยจะจ่ายค่าสินค้าให้กับ Amazon ในต่างประเทศ ซึ่งเป็นกรณีที่ Amazon มิได้มีบริษัทลูกหรือสาขาที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตาม มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และมีได้มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อซึ่งก่อให้เกิดกำไรหรือรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แต่มีการจ่ายเงินออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ซึ่งต้องพิจารณาว่าเป็นประเภทเงินได้ที่อยู่ในข่ายที่จะต้องหักภาษีหรือไม่ และเมื่อพิจารณาแล้วรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้จากการซื้อสินค้าซึ่งมิใช่เงินได้ตามมาตราอื่น แต่เป็นเงินได้ที่เกิดจากพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) จึงทำให้ไม่อยู่บังคับที่จะต้องหักภาษีตามมาตรา 70

กรณีที่สอง ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในประเทศไทย เมื่อพิจารณากรณีที่ลูกค้าในประเทศไทยจ่ายค่าสินค้าให้กับ Amazon ค่าสินค้าเป็นกรณีที่ Amazon ไม่มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยที่ให้บริการกับลูกค้า โดยตรงที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่เมื่อตามข้อเท็จจริงว่า Amazon นั้นสั่งซื้อสินค้านั้นมาจากบริษัทในประเทศไทย จึงต้องพิจารณาว่าบริษัทดังกล่าวในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ โดยพิจารณาประกอบกับแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร⁹⁰ ซึ่งกำหนดแนวทางในการพิจารณากรณีที่บริษัทในต่างประเทศขายสินค้าให้กับผู้ซื้อในประเทศไทย โดยบุคคลในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสั่งสินค้าจากต่างประเทศ บุคคลนั้นจะมีใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทในต่างประเทศที่มีในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ ถ้าเข้าตาม 4 เงื่อนไขดังนี้

ประการแรกในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไปโดยมิได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง โดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่⁹¹และ

ประการที่สอง ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศและในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น

ประการที่สาม ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้นและ

ประการสุดท้าย ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

ทั้งนี้ หากบริษัทนั้นเข้าข่ายที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยเพราะเป็นตัวแทนให้กับ Amazon เท่านั้น และโดยมีข้อสัญญาหรือข้อตกลงจำกัดสิทธิให้

⁹⁰ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม พ.ศ. 2526

⁹¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/10196 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2558

ขายสินค้าให้กับ Amazon รวมถึงบริษัทที่ผลิตสินค้านั้นได้รับประโยชน์อย่างอื่นนอกจากค่านายหน้าจากการซื้อขายสินค้า อีกทั้ง มิได้มีการชำระค่าสินค้าให้กับ Amazon มีการชำระเงินผ่านบริษัทที่ผลิตสินค้า⁹² หรือแม้เข้าลักษณะตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรข้างต้นแต่มีข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่าตัวแทนนั้นให้บริการหลังการขายแก่ผู้ซื้อสินค้า รวมทั้งติดตามการชำระราคาค่าสินค้าจากผู้ซื้อซึ่งเป็นการดำเนินการเพื่อประโยชน์ของบริษัทในต่างประเทศ จึงไม่ถือเป็นการประกอบธุรกิจอย่างเป็นทางการดำเนินในต่างประเทศ⁹³ ถือได้ว่าบริษัทในต่างประเทศนั้นได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ก็จะทำให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทย

นอกจากนั้น ยังมีแนวคำพิพากษาฎีกาของศาลฎีกาว่าหลักสำหรับกรณีที่มีนิติบุคคลหรือบุคคลในประเทศไทยเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้า ตัวแทนในการติดต่อหรือเป็นนายหน้าในการซื้อขายสินค้าหรือบริการให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งกระทำการเป็นตัวแทนให้นิติบุคคลต่างประเทศนั้นเพียงแห่งเดียวเท่านั้น ก็ถือว่าบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นเป็นตัวแทนไม่อิสระ ตัวแทนดังกล่าวถือว่าเป็นผู้ทำการแทนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น แต่หากตัวแทนมิได้เป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศนั้นเพียงแห่งเดียว โดยเป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้า หรือติดต่อเป็นนายหน้าในการซื้อขายสินค้าให้นิติบุคคลหลายแห่ง ถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ และไม่ใช่ผู้ทำการแทนนิติบุคคลต่างประเทศที่อยู่ในบังคับ⁹⁴

โดยต้องพิจารณาประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นที่ตั้งของ Amazon ที่ได้รับรายได้ดังกล่าว เมื่อรายได้ค่าสินค้านั้นไม่เข้าเป็นรายได้เฉพาะตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็จะถือเป็นกำไรธุรกิจตามข้อ 7 ประกอบกับข้อ 5 ของอนุสัญญาดังกล่าวเรื่องสถานประกอบการถาวร ซึ่ง Amazon อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยผ่านการดำเนินธุรกิจผ่านตัวแทนได้ ซึ่งต้องพิจารณาว่าบริษัทนั้นเข้าลักษณะเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ (Agent of Independent status) หรือไม่อิสระ เพราะหากเป็นตัวแทนอิสระโดยกระทำการเป็นปกติธุรกิจไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมของ Amazon ย่อมไม่เข้าตามกรณีดังกล่าว แต่หากอยู่ภายใต้การควบคุมและไม่ใช่ตัวแทนอิสระแล้ว ก็ต้องพิจารณาเงื่อนไขต่อไปว่าบริษัทดังกล่าวมีอำนาจในการเจรจาทำสัญญาซึ่งเมื่อเทียบกับแนวปฏิบัติตามของกรมสรรพากรที่มีการออกหนังสือตอบข้อหารือต้องเป็นกรณีที่มีการมอบอำนาจเจรจาทำความตกลง ลงนามในเอกสารสัญญา และเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง⁹⁵ และแนวคำพิพากษาฎีกากรณีการซื้อขายหากมีการลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทยจะถือว่ามิใช่ผู้ทำ การแทน ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย แม้ว่าจะไม่มีการ

⁹² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/พ.09658 ลงวันที่ 14 กันยายน 2542

⁹³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/950 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2549

⁹⁴ หมายเหตุของคำพิพากษาฎีกาที่ 3935/2548

⁹⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/4422 ลงวันที่ 28 เมษายน 2558

ส่งมอบในประเทศไทยก็ตาม⁹⁶ หรือทำคำสั่งซื้อเป็นปกติวิสัยโดยหากไม่มีอำนาจจัดหาคำสั่งซื้อที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรก็เป็นตัวแทนอิสระที่ไม่อยู่ภายใต้มาตรา 76 ทวิ⁹⁷ หรือเก็บรักษาค่าสินค้านั้นเพื่อส่งมอบในนามของ Amazon เป็นปกติธุระหรือไม่ ซึ่งก็ต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป

ทั้งนี้บางอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสวีเดน จะมีการกำหนดว่าหากตัวแทนนั้น “...จัดหาคำสั่งซื้ออยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด เพื่อวิสาหกิจนั่นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ซึ่งถูกควบคุมหรือมีการควบคุมผลประโยชน์ในวิสาหกิจนั้น” โดยในพิธีสารของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสวีเดน ได้อธิบายเพิ่มเติมว่าคำว่า “เกือบทั้งหมด” นั้นมีการอธิบายในรายละเอียดว่ากรณีตัวแทนการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยเป็นเวลา 1 ปี 2 ปี และกรณี 3 ปี หรือมากกว่านั้น เช่น กรณี 1 ปีนั้นจะกำหนดว่าหากตัวแทนได้รับค่าตอบแทนร้อยละ 75 หรือมากกว่าจากคำสั่งซื้อในนามวิสาหกิจนั้น หรือตัวแทนนั้นมีผลรวมมูลค่าสัญญาร้อยละ 75 หรือมากกว่าเนื่องจากคำสั่งซื้อของวิสาหกิจนั้น เป็นต้น⁹⁸

⁹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509

⁹⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค. 0702/1382 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2558

⁹⁸ พิธีสารของอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยและประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อ 2. ตามบทบัญญัติของวรรค 5 และ 6 ของข้อ 5 คำว่า "เกือบทั้งหมด" ที่ใช้เกี่ยวเนื่องกับกิจกรรมของบุคคลผู้ซึ่งจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งสำหรับหรือในนามวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือสำหรับหรือในนามของวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้นหรือมีการควบคุมผลประโยชน์ในวิสาหกิจ จะแปลความหมายตามหลักต่อไปนี้

(1) กรณีบุคคลมีการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัยตามที่กล่าวถึงข้างต้นใน 1 ปี จะถือว่าบุคคล นั้น จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในระหว่างปีนั้นถ้า

ก) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าตอบแทนที่บุคคลนั้นได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคลนั้นในระหว่างปีมีขึ้นเนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่จัดหาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจเช่นนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ หรือ

ข) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าสำหรับจำนวนผลรวมทั้งสิ้นของมูลค่าของสัญญาของคำสั่งซื้อ ทั้งหมดที่บุคคลนั้นจัดหาระหว่างปี มีขึ้นเนื่องมาจากคำสั่งซื้อที่จัดหาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่น ๆ

(2) กรณีบุคคลมีการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัย ตามที่กล่าวถึงข้างต้นใน 2 ปี จะถือว่าบุคคล นั้น จัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องระหว่าง 2 ปี ถ้า

ก) ส่วนเฉลี่ยต่อปีใน 2 ปี ของค่าตอบแทนที่เขาได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคลผู้นั้นสำหรับ การ จัดหาคำสั่งซื้อเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจเช่นนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ๆ มีจำนวนเท่า กับร้อยละ 75 หรือมากกว่าของ ส่วนเฉลี่ยต่อปีของผลรวมของค่าตอบแทนที่บุคคลนั้นได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคลนั้นในระหว่าง 2 ปีนี้ หรือ

แม้ว่าพิธีสารนี้จะประเทศไทยจะทำกับประเทศสวีเดนซึ่งมีผลเพียงแคระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะนำไปใช้พิจารณาโดยอนุโลมกับประเทศอื่น ๆ ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยด้วย

ฉะนั้น ก็อาจจะพิจารณาได้เป็น 2 ประเภทว่าบริษัทนั้นอาจเป็นตัวแทนอิสระเพราะไม่อยู่ภายใต้การควบคุมในเก็บรักษาสินค้านั้นเพื่อส่งมอบในนามของ Amazon เป็นปกติธุระ ทำให้ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีจึงทำให้ได้รับการยกเว้นจากอนุสัญญาภาษีซ้อน หรืออาจจะไม่เป็นตัวแทนอิสระเพราะอยู่ภายใต้การควบคุมในเก็บรักษาสินค้านั้นเพื่อส่งมอบในนามของ Amazon เป็นปกติธุระ ซึ่งถ้าพิจารณาเทียบเคียงจากพิธีสารของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสวีเดนคือบริษัทนั้นได้รับค่าตอบแทนหรือผลรวมมูลค่าสัญญาคำสั่งซื้อร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าตอบแทนหรือมูลค่าคำสั่งซื้อทั้งหมด ทั้งนี้ ก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของแต่ละบริษัทว่าดำเนินกิจการจนและเข้าลักษณะอย่างไร นอกจากนี้ แม้ว่าจะเป็นการผลักค่าจ่ายค่าสินค้าไปที่ Amazon ซึ่งมีการ

ข) ส่วนเฉลี่ยต่อปีของจำนวนผลรวมของมูลค่าสัญญาทั้งสิ้นของคำสั่งซื้อในระหว่างสอง ปีนี้ที่บุคคลนั้นจัดหาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ๆ มีจำนวนเท่ากับ ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของส่วนเฉลี่ยต่อปีของจำนวนผลรวมของมูลค่าสัญญาของคำสั่งซื้อที่บุคคลนั้นหาในระหว่าง 2 ปีนั้น หรือ

ค) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าตอบแทนที่บุคคลนั้นได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคลนั้นในระหว่างปีที่ 2 มีขึ้นเนื่องจากคำสั่งซื้อที่จัดหาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นหรือ วิสาหกิจอื่น ๆ หรือ

ง) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของจำนวนผลรวมทั้งสิ้นของมูลค่าสัญญาของคำสั่งซื้อทั้งหมดที่บุคคลนั้นจัดหาระหว่างปีที่ 2 มีขึ้นเนื่องจากคำสั่งซื้อที่จัดหาเพื่อหรือในนาม วิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ๆ

(3) กรณีบุคคลมีการจัดหาคำสั่งซื้ออย่างเป็นปกติวิสัย ตามที่กล่าวถึงข้างต้นเป็นจำนวน 3 ปี หรือมากกว่า จะถือว่าบุคคลนั้นจัดหาคำสั่งซื้อเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องในระหว่างปีที่ผ่านม ถ้า

ก) ส่วนเฉลี่ยต่อปีใน 3 ปีที่แล้วของค่าตอบแทนที่บุคคลนั้นได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคล นั้นเป็นการจัดหาคำสั่งซื้อเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ๆ มีจำนวน เท่ากับร้อยละ 75 หรือมากกว่าส่วนเฉลี่ยต่อปีใน 3 ปีนี้ของผลรวมของค่าตอบแทนที่ บุคคลนั้นได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคลนั้น

ข) ส่วนเฉลี่ยต่อปีใน 3 ปีที่แล้วสำหรับจำนวนรวมของมูลค่าสัญญาของคำสั่งซื้อที่บุคคล นั้นจัดหาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นหรือวิสาหกิจอื่น ๆ มีจำนวนเท่ากับร้อยละ 75 หรือมากกว่าของส่วนเฉลี่ยต่อปีของจำนวนรวมทั้งสิ้นของมูลค่าสัญญาของคำสั่งซื้อ ทั้งหมดที่บุคคลนั้นจัดหาในระหว่าง 3 ปีที่ผ่านมา หรือ

ค) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของค่าตอบแทนที่บุคคลนั้นได้รับหรือที่เกิดขึ้นแก่บุคคลผู้นั้นระหว่างปีก่อนหรือปีก่อนหน้านั้น มีขึ้นเนื่องจากคำสั่งซื้อที่จัดหาเพื่อหรือในนามของ วิสาหกิจหรือวิสาหกิจอื่น ๆ หรือ

ง) ร้อยละ 75 หรือมากกว่าของมูลค่าสัญญาของคำสั่งซื้อทั้งหมดที่บุคคลนั้นจัดหาได้ ระหว่างปีก่อนหรือระหว่างปีก่อนหน้าปีก่อนมีขึ้นเนื่องจากคำสั่งซื้อที่จัดหาเพื่อหรือใน นามของวิสาหกิจหรือวิสาหกิจอื่น ๆ

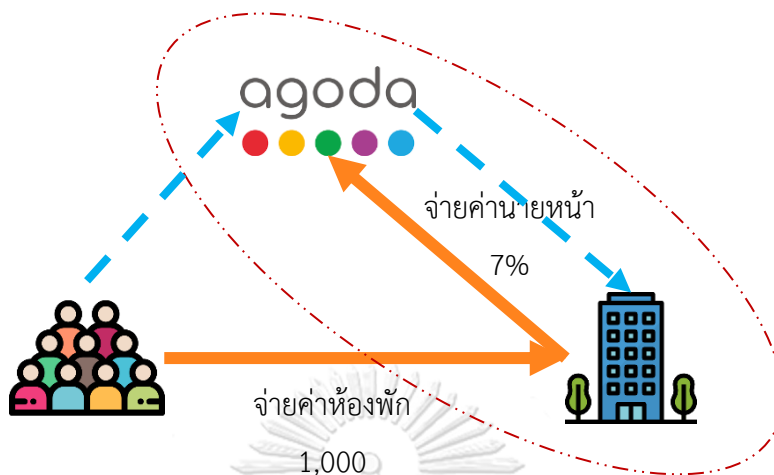
จ่ายเงินออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 แต่ค่าสินค้านั้นเป็นรายได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษี

กรณีที่สาม ลูกค้าในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในต่างประเทศ เป็นกรณีที่นอกขอบเขตของกฎหมายไทย เพราะไม่ได้มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 และไม่มีลูกจ้างผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้เกิดกำไรหรือรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ นอกจากนี้ หากพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วนั้นก็ไม่มีผลการเจรจาสัญญา ทำคำสั่งซื้อ รวมถึงการส่งมอบสินค้าในประเทศไทยอีกด้วย และการจ่ายก็เป็นกรณีที่ลูกค้าในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงิน จึงไม่เป็นการจ่ายจากประเทศไทยจึงไม่ต้องตามมาตรา 70 ที่จะอยู่ในบังคับที่ต้องหักภาษี ดังนั้นจึงเป็นกรณีไม่อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยเพราะอยู่นอกขอบเขตในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทย

กรณีที่สี่ ลูกค้าในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในประเทศไทย เป็นกรณีที่เหมือนกับกรณีสองที่ไม่ได้มีบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 และไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้ Amazon ได้รับรายได้แต่อย่างใดตามมาตรา 76 ทวิ และการจ่ายก็เป็นกรณีที่ลูกค้าในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงิน ไม่ใช่กรณีที่มีการจ่ายประเทศไทยออกไปแต่อย่างใดตามมาตรา 70 แต่เมื่อมีข้อเท็จจริงว่า Amazon สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทในประเทศไทยนั้น จึงต้องพิจารณากรณีดังกล่าวเช่นเดียวกับกรณีที่สองที่ว่า บริษัทไทยดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นลูกค้า ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิหรือไม่โดยพิจารณาประกอบกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 หากเข้าลักษณะก็ต้องพิจารณาต่อไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือรายได้ค่าสินค้าเป็นกำไรธุรกิจในช่วง 7 ต้องพิจารณาประกอบกับข้อ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร ซึ่ง Amazon อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรผ่านการดำเนินธุรกิจผ่านตัวแทนได้ จึงต้องพิจารณาต่อไปอีกว่าเป็นตัวแทนอิสระหรือไม่ เพราะหากอยู่ภายใต้การควบคุมในมีอำนาจการเจรจาทำสัญญา ทำคำสั่งซื้อเป็นปกติวิสัยหรือเก็บรักษาสินค้านั้นเพื่อส่งมอบในนามของ Amazon เป็นปกติธุระก็จะไม่ใช่ตัวแทนอิสระที่ได้รับการยกเว้น และอยู่ในบังคับที่ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี แต่หากเป็นตัวแทนอิสระไม่อยู่ภายใต้การควบคุมก็จะได้รับการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีนี้ว่าบริษัทดังกล่าวจะเก็บรักษาสินค้าเพื่อส่งมอบในนามของ Amazon เป็นปกติธุระหรือไม่

- รายได้จากค่านายหน้า

ภาพที่ 12 ตัวอย่างรายได้จากค่านายหน้า



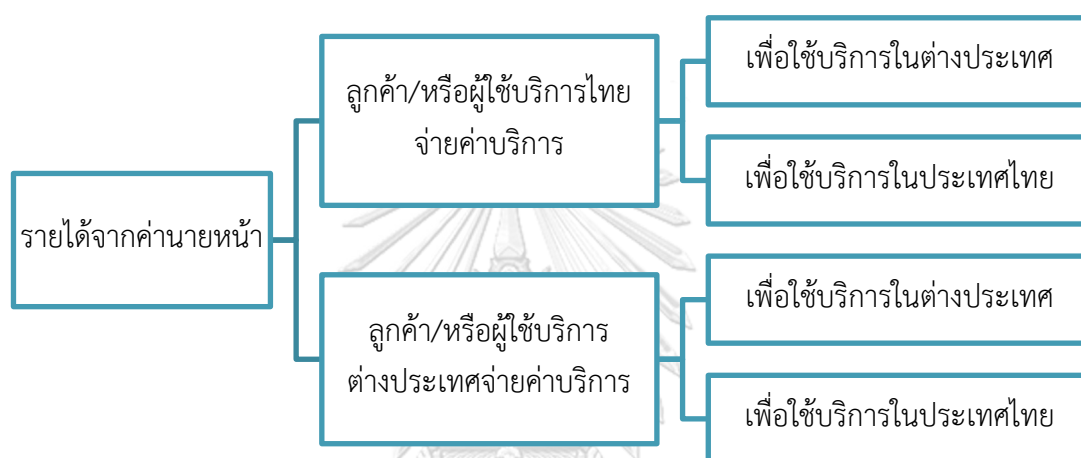
ตัวอย่างการได้รับรายได้จากค่านายหน้า เช่น Agoda เป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศซึ่งมีบริษัทตั้งอยู่ในต่างประเทศ ดำเนินการเป็นผู้ให้บริการเป็นตัวแทนในการจองที่พักโรงแรมเท่านั้น โดยมีใช้การที่ Agoda ซื้อห้องมาจากโรงแรมเพื่อนำมาขายต่อให้กับลูกค้าแต่อย่างใด ซึ่งโดยหลัก Agoda จะได้รับรายได้จากค่านายหน้าจากโรงแรม โดยไม่ว่าลูกค้าจะชำระค่าที่พักโดยตรงให้กับโรงแรมในวันที่เข้าพักหรือชำระผ่าน Agoda ซึ่งจะเป็นกรณีที่ Agoda รับชำระค่าที่พักเต็มจำนวนก็เป็นการที่โรงแรมนั้นจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda ซึ่งต้องแยกส่วนจากรายได้ส่วนค่าที่พักที่ลูกค้าจ่ายให้กับโรงแรม ในทางปฏิบัติแล้วโรงแรมจะมีหน้าที่ออกใบเสร็จรับเงินค่าที่พักให้กับลูกค้าเต็มจำนวน⁹⁹ และ Agoda จะได้รับรายได้จากค่านายหน้าจากการที่โรงแรมจ่ายให้ เช่น ถ้าราคาห้องพัก 1,000 บาท ถ้าจ่ายโดยตรงกับโรงแรม โรงแรมก็จะจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda โดยสมมติว่าจะเก็บอยู่ที่อัตราร้อยละ 7 ซึ่งก็คือ 70 บาท หรือหากจ่ายผ่าน Agoda ซึ่งจะได้รับแทน 1,000 บาท และเมื่อจะจ่ายในส่วนค่าที่พักให้กับโรงแรมก็จะหักค่านายหน้าออกร้อยละ 7 เท่ากับ 70 บาท ซึ่งคือการที่โรงแรมจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda จึงทำให้ Agoda จะรับรู้รายได้ในส่วนค่านายหน้า 70 บาทเท่านั้น ส่วนโรงแรมจะรับรู้รายได้ 1,000 บาท และนำค่านายหน้าที่ต้องจ่ายให้ Agoda ตัดเป็นรายจ่าย 70 บาท สำหรับกรณีที่หากโรงแรมจะให้ Agoda ขายราคาต่ำกว่าราคาที่ตั้งไว้ นั่นเมื่อเทียบเคียงจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา กรณีบริษัทสายการบินต่างประเทศ ตั้งตัวแทนขายตัวโดยสารในประเทศไทยพิจารณาไปในแนวทางเดียวกันว่าค่านายหน้านี้ถือเป็นรายจ่าย¹⁰⁰ ซึ่งเมื่อเทียบจากกรณีดังกล่าวก็หมายความว่าโรงแรมจะต้องตัดค่านายหน้าเป็นรายจ่าย 70 บาท แต่การรับรู้รายได้จากค่าที่พักเต็มจำนวน 1,000 บาท

⁹⁹ พนักงานของบริษัท Agoda และผู้ประกอบการโรงแรมที่ใช้บริการ Agoda, สัมภาษณ์, (14 ธันวาคม พ.ศ. 2563).

¹⁰⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 209/2531, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5774/2539

ทั้งนี้รวมถึงกรณีถึงแพลตฟอร์มต่างประเทศอื่น ๆ ก็อาจจะได้รับรายได้จากค่านายหน้าในลักษณะเดียวกันแม้ว่าอาจจะทำธุรกิจคนละประเภท เช่น กรณี Amazon นอกจากจะขายสินค้าของตนเองแล้วยังเปิดโอกาสให้มีการวางขายสินค้าโดยบุคคลที่สามได้ และ Amazon ก็ขอจัดเก็บค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จากการที่ดำเนินการวางสินค้าให้ ซึ่งก็มีรูปแบบการได้รับรายได้จากค่านายหน้าในรูปแบบเดียวกับ Agoda ข้างต้น

ภาพที่ 13 ฐานรายได้จากค่านายหน้า



รายได้จากค่านายหน้า แบ่งออกเป็น 4 กรณี

- ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในต่างประเทศ
- ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในประเทศไทย
- ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในต่างประเทศ
- ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในประเทศไทย

ดังนั้น เมื่อพิจารณาตามกฎหมายไทยจากกรณีตัวอย่างของ Agoda กรณีแรกลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในต่างประเทศ เป็นกรณีที่โรงแรมต่างประเทศจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ จึงเป็นกรณีที่ Agoda เป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ จึงไม่มีบริษัทลูกหรือสาขาที่ให้บริการลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้น ยังไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้เกิดรายได้ในประเทศไทย และลูกค้าไม่ได้มีลักษณะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนผู้ทำการติดต่อที่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ

ส่วนในประเด็นที่การที่ลูกค้าจ่ายเงินค่าห้องพักซึ่งรวมถึงค่านายหน้าผ่าน Agoda ซึ่งเป็นตัวแทนนั้นอาจจะมีประเด็นว่าถือว่าการที่ลูกค้าเป็นผู้จ่ายเงินออกจากประเทศไทยหรือไม่

เมื่อเทียบเคียงกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ออกเป็นข้อหารือ เรื่องตัวแทนซื้อขายหลักทรัพย์ใน สหรัฐอเมริกาเป็นผู้ซื้อหุ้นกู้และมีชื่อเป็นผู้ถือหุ้นกู้ของบริษัทในประเทศไทย โดยที่แท้จริงตัวแทนซื้อขายหลักทรัพย์จึงเป็นเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ยหรือผู้รับผลประโยชน์ของดอกเบี้ยที่แท้จริง เมื่อบริษัทไทยจ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้ให้แก่ตัวแทน บริษัทไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายสำหรับการจ่ายดอกเบี้ย¹⁰¹ จึงเป็นกรณีที่สรรพากรเห็นว่า กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่ถือว่าบริษัทไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้จากการจ่ายดอกเบี้ยออกจากประเทศไทย เพราะเห็นว่าบริษัทไทยเป็นผู้รับประโยชน์จากดอกเบี้ยที่แท้จริงหากเทียบกับกรณีของ Agoda ผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงส่วนของ คำนายหน้าคือ Agoda ส่วนลูกค้าหรือผู้ใช้งานนั้นมิได้จ่ายค่านายหน้าออกจากประเทศไทย แต่เป็นกรณีที่จ่ายเงินค่าที่พักออกไปและโรงแรมเป็นผู้จ่ายค่านายหน้ามิใช่ลูกค้าหรือผู้ใช้งาน จึงไม่ใช่กรณีเดียวกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ต้องทำให้ลูกค้าต้องหักภาษีตามมาตรา 70 อีกทั้ง กรณีแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรของบริษัทตัวแทนในประเทศไทยขายสินค้าให้กับบริษัทต่างประเทศ โดยตัวแทนมีอำนาจสั่งให้ลูกค้าในประเทศไทยชำระเงินให้กับตนหรือชำระให้กับบริษัทในต่างประเทศ จึงเป็นกรณีที่ตัวแทนมีการครอบครองหรืออำนาจในการควบคุมเงินค่าสินค้า แม้ตัวแทนจะสั่งให้ลูกค้าชำระเงินให้กับบริษัทในต่างประเทศ แต่ตัวแทนก็มีหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายกำไรออกไปตาม มาตรา 70 ทวิ¹⁰² ดังนั้นเมื่อเทียบกับการที่ลูกค้าจ่ายราคาที่พิกัดผ่าน Agoda นั้นเป็นกรณีที่มิใช่การที่ลูกค้าต้องการจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda ซึ่งเป็นกรณีที่จ่ายค่าโรงแรมให้ Agoda รับแทนเท่านั้น ซึ่งความจริงแล้ว Agoda จะได้รับค่านายหน้าเมื่อจ่ายค่าโรงแรมที่รับแทนมาให้กับโรงแรมโดยหักออกจากเงินดังกล่าว จึงเป็นกรณีที่ลูกค้ามิใช่การจ่ายรายได้ค่านายหน้าออกหรือจากประเทศไทยตาม มาตรา 70 เพราะผู้จ่ายคือตัวโรงแรมซึ่งอยู่ในต่างประเทศ จึงเป็นกรณีที่ไม่อยู่ในบังคับที่จะจัดเก็บ ภาษีจากรายได้ในส่วนนี้

กรณีที่สอง ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในประเทศไทย เป็นกรณีที่โรงแรมในประเทศไทยจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ เป็นกรณีที่โรงแรมจ่ายค่านายหน้าออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องพิจารณาว่า ค่านายหน้านั้นเป็นเงินได้พึงประเมินที่อยู่ภายใต้การหักภาษีก่อนหรือไม่ ทั้งนี้ มาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ไว้ชัดเจนว่าค่านายหน้าเป็นรายได้ตามอนุมาตราดังกล่าว ทำให้อยู่ใน กำหนดที่ต้องหักภาษีจากการจ่ายค่านายหน้าตามกฎหมายภายใน และเมื่อพิจารณาว่าประเทศไทยมี อำนาจในการหักภาษีจากการที่โรงแรมไทยจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda แล้วต้องพิจารณาต่อไปว่า ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งหมายถึงประเทศของบริษัท Agoda ที่เป็นคนรับเงินได้

¹⁰¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/3987 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2549

¹⁰² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.05)/1224 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2549

ค่านายหน้า นั้น ซึ่งปัจจุบัน Agoda อยู่ที่ประเทศสิงคโปร์ จึงจำเป็นต้องพิจารณาประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ ซึ่งทำให้รายได้จากค่านายหน้าไม่ใช้กรณีที่เข้าตามประเภทรายได้ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระบุไว้เป็นการเฉพาะ

ทั้งนี้ เนื่องจากลักษณะธุรกิจของ Agoda ซึ่งได้กล่าวมาข้างต้นคือ Agoda ทำหน้าที่เป็นแค่ตัวแทนโดยมิใช้การที่ซื้อห้องจากโรงแรมเพื่อมาขายต่อกับลูกค้า โดยไม่ว่าจะเป็นการออกใบเสร็จให้กับลูกค้าหรือหากมีปัญหาเกี่ยวกับการจองห้องพักนั้นลูกค้าจะต้องติดต่อกับโรงแรมโดยตรง¹⁰³ ดังนั้นกรณีดังกล่าวจึงไม่ใช่รายได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการใช้โดยตรง การให้เช่าหรือการใช้อสังหาริมทรัพย์ในรูปแบบอื่นก็ตาม

ฉะนั้นรายได้จากค่านายหน้าของ Agoda กรณีที่อยู่ในเรื่องกำไรธุรกิจข้อที่ 7 ซึ่งจะต้องพิจารณาประกอบกับข้อ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวรของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งอาจมีลักษณะเป็นตัวแทนที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรตามวรรค 5 จะเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า Agoda มีตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ (Agent of Independent status) หรือไม่ ซึ่งจากที่กล่าวไว้แล้วในรายละเอียดข้างต้นเรื่องการเป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่ง Agoda เป็นเป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีบริษัทลูกเข้ามาในประเทศไทย แต่ทำงานสนับสนุนให้บริษัทแม่ที่ประเทศสิงคโปร์ และไม่ได้ติดต่อกับลูกค้าในการจองโรงแรมแต่อย่างใด จึงไม่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยที่เกิดจากการทำงานของบริษัทลูกในประเทศไทย จึงเป็นกรณีที่บริษัทลูกของ Agoda ที่เข้ามาในประเทศไทยไม่มีลักษณะเป็นตัวแทนของกิจการของบริษัทแม่ของ Agoda แต่ในทางปฏิบัติก็อาจจะมีปัญหาว่าแล้วจะทราบได้อย่างไรว่า บริษัทลูกของ Agoda นั้นให้บริการงานสนับสนุนต่อบริษัทแม่ ซึ่งหากมีข้อเท็จจริงว่าบริษัทลูกช่วยจัดหาลูกค้าในประเทศไทยให้ Agoda อีกก็อาจเป็นตัวแทนซึ่งมิใช่ตัวแทนอิสระที่มีอำนาจในการทำสัญญา ทำคำเชื้อเชิญหรือคำสั่งซื้อที่ซึ่งจะถือว่าเป็นตัวแทนของสถานประกอบการถาวรได้ ที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี

กรณีที่สาม ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในต่างประเทศ เป็นกรณีที่โรงแรมต่างประเทศจ่ายค่านายหน้าให้กับ Agoda ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ เป็นกรณีเดียวกับกรณีแรก ที่ Agoda ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทลูกหรือสาขาที่ก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ รวมถึงไม่มีการจ่ายออกหรือจากประเทศไทยเพราะผู้จ่ายคือตัวโรงแรมซึ่งอยู่ในต่างประเทศ จึงเป็นกรณีที่ไม้อยู่ในบังคับที่จะจัดเก็บภาษีจากรายได้ในส่วนนี้

กรณีที่สี่ ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายค่าบริการเพื่อใช้บริการในประเทศไทย เป็นกรณีที่โรงแรมในประเทศไทยจ่ายค่านายหน้าให้กับบริษัทแม่ของ Agoda ซึ่งอยู่ในต่างประเทศ เป็น

¹⁰³ พนักงานของบริษัท Agoda และผู้ประกอบการโรงแรมที่ใช้บริการ Agoda, สัมภาษณ์, (14 ธันวาคม พ.ศ.

กรณีเช่นเดียวกับกรณีที่สอง คือโรมแรมจ่ายค่านายหน้าออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นค่านายหน้าตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้อยู่ในกำหนดที่ ต้องหักภาษีจากการจ่ายค่านายหน้า แล้วต้องพิจารณาต่อไปว่าตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ ซึ่งรายได้ค่านายหน้าเข้าข่ายของกรณีเป็นกำไรธุรกิจ ในข้อที่ 7 และ ต้องพิจารณาประกอบกับข้อ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร ซึ่งบริษัทลูกของ Agoda ที่เข้ามาใน ประเทศไทยนั้น ทำงานสนับสนุนให้บริษัทแม่ที่ประเทศสิงคโปร์ และไม่ได้ติดต่อกับลูกค้าในการจอง โรงแรมแต่อย่างใด จึงไม่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยที่เกิดจากการทำงานของบริษัทลูกในประเทศไทย จึงไม่ได้เข้าลักษณะเป็นตัวแทนของกิจการของบริษัทแม่ของ Agoda

จากที่ได้อธิบายมาข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ฐานภาษีของธุรกิจดิจิทัลนั้นไม่ว่าจะเป็นกรณีของ รายได้จากการโฆษณา รายได้จากการสมัครสมาชิก รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ รายได้ จากค่านายหน้านั้น โดยแต่ละประเภทของรายได้มีลักษณะที่แตกต่างกันในเรื่องการได้รับรายได้ และ ความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้าหรือผู้ใช้บริการกับแพลตฟอร์มต่างประเทศที่ได้รับรายได้เหล่านั้น

ปัจจุบันประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บได้เพราะรายได้ดังกล่าวนั้นตามกฎหมายไทย โดยแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ส่วนแรกอยู่นอกขอบเขตของกฎหมายไทยคือ ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 66 มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 ส่วนที่สอง ไม่เข้าตามเงื่อนไขตามมาตรา 70 ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วเป็น เงินได้ตามมาตรา 40(8) ก็ไม่อาจหักภาษีจากรายได้ดังกล่าวได้ ส่วนที่สาม แม้ว่าเป็นไปตามมาตรา 70 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2)-(6) เช่น กรณีค่าบริการหรือค่าจ้างทำของตามมาตรา 40(2) หรือค่า สิทธิตามมาตรา 40(3) ที่จะต้องหักภาษีจากรายได้ดังกล่าว แต่เป็นรายได้ที่จ่ายโดยบุคคลธรรมดา ก็ยากที่จะตรวจสอบติดตามเพื่อบังคับใช้กฎหมายได้อย่างสมบูรณ์ รวมถึงส่วนสุดท้ายคือ เข้า ข้อยกเว้นของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นกรณีมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ทำให้เกิดรายได้ ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ก็ต้องพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น กรณีหากเป็นรายได้ กำไรธุรกิจก็ต้องพิจารณาว่าต่อไปว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือถือว่ามีสถานประกอบการถาวรซึ่ง พิจารณาจากการมีตัวแทนที่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือไม่ หากไม่เข้าตามเงื่อนไขก็ได้รับการยกเว้น ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไป

ดังนั้น กล่าวโดยสรุปคือเทคโนโลยีทำให้รูปแบบประเภทธุรกิจและการได้รับมาซึ่งเงินได้ในยุค เศรษฐกิจดิจิทัลแตกต่างจากธุรกิจแบบดั้งเดิม ส่งผลให้ไม่สามารถใช้หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ กับธุรกิจดิจิทัลได้อย่างมีประสิทธิภาพเช่นที่ผ่านมา เนื่องจากหลักเกณฑ์หรือกฎหมายเดิมไม่สามารถ บังคับใช้ครอบคลุมไปถึงธุรกิจดิจิทัลระหว่างประเทศที่ไม่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย เนื่องจากเดิมจะอาศัยการปรากฏทางกายภาพเป็นสำคัญที่จะก่อให้เกิดจุดเกี่ยวโยงในการจัดเก็บภาษี

เงินได้ แต่เมื่อรูปแบบการทำธุรกิจดิจิทัลและเทคโนโลยีที่สามารถเข้าถึงผู้ใช้งานและลูกค้าได้โดยไม่
ความจำเป็นต้องตั้งบริษัทหรือมีสาขารวมถึงการมีตัวแทนในต่างประเทศ สำหรับประเทศไทยก็
ประสบปัญหาความท้าทายสำหรับการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจดิจิทัลเช่นกัน โดยเฉพาะกรณีที่ธุรกิจ
นั้นไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และกรณีแม้จะเข้ามาแต่ให้บริการบริษัทแม่ให้
บริษัทแม่ในต่างประเทศแล้วให้ผู้ใช้งานหรือลูกค้าชำระเงินไปยังบริษัทแม่โดยตรง จึงจำเป็นต้องศึกษา
แนวคิดและมาตรการของต่างประเทศเป็นตัวอย่างซึ่งจะกล่าวถึงในบทถัดไป



บทที่ 3 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลของต่างประเทศในปัจจุบัน

บทที่ 3 จะพิจารณาแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลของต่างประเทศในปัจจุบัน โดยแบ่งการศึกษาออกเป็น 2 ส่วนคือ แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล และระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการที่จะเลือกแนวคิดและข้อเสนอใดมาใช้ต้องพิจารณานอกจากจะถึงทั้งเนื้อหา จะต้องพิจารณาถึงระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บว่ามีลักษณะและข้อดีหรือข้อเสียโดยทั่วไปอย่างไร ดังจะได้อธิบายตามลำดับต่อไปนี้

3.1 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล

การศึกษาเปรียบเทียบจากประสบการณ์ของต่างประเทศแสดงให้เห็นว่ามีแนวคิดและข้อเสนอในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลอาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวคิดหลัก โดยในแนวคิดแรก จะมีการปรับเปลี่ยนเรื่องจุดเกี่ยวโยง (nexus) และหลักการปันส่วนกำไร (profit allocation) ส่วนแนวคิดที่สอง จะเป็นมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ โดยในแต่ละแนวคิดจะมีลักษณะที่แตกต่างกัน ดังนี้

แนวคิดแรก การแก้ไขจุดเกี่ยวโยง (nexus) และหลักการปันส่วนกำไร (profit allocation) เป็นการปรับปรุงแก้ไขจุดเกี่ยวโยงเดิมที่สามารถจัดเก็บได้จากธุรกิจที่มีลักษณะทางกายภาพที่เข้ามาประกอบกิจการในลักษณะบริษัท สาขา หรือการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อเข้ามาดำเนินกิจการ เพื่อเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้กว้างขึ้นกว่าแต่เดิมให้รวมถึงกรณีปัจจุบันที่เป็นยุคเศรษฐกิจดิจิทัลที่ทำให้สามารถจัดเก็บกับลักษณะธุรกิจแบบใหม่ที่ไม่จำเป็นต้องมีลักษณะทางกายภาพดังกล่าว ซึ่งเสนอโดย OECD โดยแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ กล่าวคือการแบ่งจากเงินได้ที่นำมาจัดเก็บภาษี โดยลักษณะแรกจัดเก็บจากเงินได้จาก กำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ซึ่งจะต้องถูกปันส่วนให้กับเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ ส่วนลักษณะที่สองจัดเก็บจากกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits)

ทั้งนี้ ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) ซึ่งมีความคล้ายคลึงกันเนื่องจากจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะจัดเก็บจากธุรกิจดิจิทัลซึ่งหากใช้หลักการภาษีเดิมจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ได้ แต่จะคิดมาจากเหตุคนละเหตุกัน ส่วนข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) จะพิจารณาจากปัจจัยด้านรายได้ ด้านดิจิทัล และด้านผู้ใช้งานเป็นปัจจัยเพื่อประกอบการพิจารณาว่ามีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจเป็นนัยสำคัญแล้วหรือไม่อย่างไร และข้อเสนอ

แนวทางร่วมกัน (unified approach) เกิดมาจากการผสมรวมกันของทั้งสามข้อเสนอข้างต้น ซึ่งในแนวคิดแรกจะอธิบายในรายละเอียดในหัวข้อ 3.1.1 ต่อไป

ส่วนในแนวคิดที่สอง คือมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ ซึ่งเป็นกรณีที่แต่ละประเทศต่างประสบปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัลจึงมีการศึกษา และกำหนดมาตรการแยกออกจากหลักการจัดเก็บภาษีเดิมหรือเรียกได้ว่าเป็นการกำหนดภาษีใหม่ขึ้นมา เพื่อจัดเก็บกับลักษณะธุรกิจบางประเภทโดยเฉพาะ แทนที่จะทำการปรับปรุงแก้ไขหลักการเดิมที่ไม่สามารถใช้ในเศรษฐกิจดิจิทัลแล้ว ซึ่งประกอบด้วยมาตรการภาษีหัก ณ ที่จ่าย (withholding tax) และการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation levy) หรือการเก็บภาษีจากยอดการขาย (turnover taxes) จะอธิบายในรายละเอียดในหัวข้อ 3.1.2

3.1.1 การแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ (New Nexus and Profit Allocation)

จุดเกี่ยวโยง (nexus) คือจุดเกี่ยวโยงระหว่างรัฐกับผู้มีหน้าภาษีตามหลักกฎหมายเดิม คือกรณีเรื่องหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 และสำหรับกรณีอำนาจในการจัดเก็บภาษีซ้อนกันแล้ว ต้องมีการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องอาศัยหลักเกณฑ์เรื่องสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) เพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจของบริษัทที่เข้ามาประกอบการ แต่เมื่อไม่สามารถที่จะให้หลักเกณฑ์ที่มีอยู่ใช้กับกรณีของนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการดิจิทัลในประเทศซึ่งเป็นกิจการข้ามชาติ (MNEs) และจากเดิมที่จะใช้หลักการปันส่วนกำไรแบบเดิมตามหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle) ที่ใช้กับการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing)

3.1.1.1 ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation)

ก. ที่มาและเหตุผล

ข้อเสนอนี้เกิดขึ้นได้รับการเสนอจากสหราชอาณาจักร ซึ่งมาจากหลักการเรื่องการสร้างมูลค่า (value creation) ซึ่งเกิดจากการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) ซึ่งทำให้จุดเกี่ยวโยงที่ชัดเจนและยั่งยืนพอ โดยจะมีการจำกัดครอบคลุมเฉพาะธุรกิจดิจิทัลขั้นสูง (highly digitalised businesses)¹⁰⁴ ซึ่งหมายถึงธุรกิจดิจิทัลขั้นสูงจะมีลักษณะหลัก 3 ประการ คือ ธุรกิจดิจิทัลขั้นสูงมี

¹⁰⁴ Anne Wanyana Oguttu, "A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposal to Tax the Digital Economy," *World Tax Journal* 2 (2020): p. 9.

หลายภาคส่วนที่ดำเนินธุรกิจอยู่ในหลายประเทศ และมีเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่รูปร่าง (intangibles) รวมทั้งต้องอาศัยข้อมูล (Data) และการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) โดยจะอธิบายดังต่อไปนี้

ประการแรก ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงจะมีหลายภาคส่วนในการดำเนินธุรกิจโดยมีการตั้งอยู่ในหลายประเทศ อีกทั้งยังมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานจำนวนมากทั่วโลก ทั้งนี้ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงนั้นจะมีลักษณะที่ไม่มีการปรากฏทางกายภาพแต่สามารถเข้าถึงตลาดได้ทั่วโลก

ประการที่สอง ธุรกิจดิจิทัลจะเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งหมายความรวมถึงทรัพย์สินทางปัญญา (intellectual property: IP) โดยการขยายตัวของธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงจะขึ้นอยู่กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง โดยเฉพาะทรัพย์สินทางปัญญาที่สามารถเป็นเจ้าของเองหรือให้บุคคลที่สามเช่าได้ ทั้งนี้โดยส่วนมากแล้วธุรกิจดิจิทัลขนาดใหญ่จะใช้ทรัพย์สินทางปัญญาจำพวกซอฟต์แวร์ (software) หรืออัลกอริธึม (algorithms) สำหรับดำเนินงานในแพลตฟอร์ม เว็บไซต์ หรือหน้าทึ่อื่นที่สำคัญ

ประการสุดท้าย ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงจะอาศัยข้อมูล (Data) และการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) เพื่อที่จะทำให้ซอฟต์แวร์และอัลกอริธึมนั้นทำงาน โดยจะแสวงหาประโยชน์จากการวิเคราะห์ข้อมูลที่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าและผู้ใช้งาน¹⁰⁵

ดังนั้น จุดเกี่ยวโยงของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) คือ การเข้าเชื่อมต่อและการใช้งานของผู้ใช้งานเป็นปัจจัยที่สำคัญของธุรกิจดิจิทัลชั้นสูง เนื่องจากการยังมีผู้ใช้งานเป็นจำนวนมากก็ยิ่งทำให้ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงนั้นเป็นที่นิยม และธุรกิจดิจิทัลยังมีจำนวนข้อมูลของผู้ใช้งานที่ธุรกิจดิจิทัลเก็บได้ก็ยิ่งมากขึ้นเท่านั้น ซึ่งการสะสมข้อมูลของธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงก็ย่อมเป็นการเพิ่มเพิ่มอำนาจทางการตลาด (market power) ให้กับธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงยิ่งขยายวงกว้างมากขึ้น รวมทั้งยังเป็นที่มาของรายได้ของแพลตฟอร์มอีกด้วย

ข้อเสนอกำหนดว่าธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงที่ว่านั้นหมายถึงเฉพาะ 3 รูปแบบธุรกิจ ได้แก่ โซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) เนื่องจากเป็นทั้งสามรูปแบบธุรกิจนี้ที่อาศัยผู้ใช้งานในการทำให้เกิดรายได้กับธุรกิจมาก โดยแต่ละรูปแบบธุรกิจมีที่มาของรายได้ที่เกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน¹⁰⁶ ดังนี้

¹⁰⁵ OECD, "Tax and digitalisation," [Online] Accessed: 1 November. Available from: <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/>

¹⁰⁶ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights, pp. 62-69.

- โซเชียลมีเดีย (social media platforms) เป็นแพลตฟอร์มที่รายได้ขึ้นอยู่กับจำนวนของผู้ใช้งาน และคุณภาพของเนื้อหาที่จะที่สามารถสร้างรายได้จากผู้ใช้งานนั้นหรือจากการโฆษณาบนแพลตฟอร์ม โดยโซเชียลมีเดียจะได้ประโยชน์จากการที่ผู้ใช้งานทำให้แพลตฟอร์มของตนเองเป็นที่รู้จัก เช่น การผู้ใช้งานที่มีผู้ติดตามจำนวนมาก ก็ทำให้โซเชียลมีเดียสามารถได้รายได้จากการโฆษณาบนแพลตฟอร์มของผู้ใช้งานนั้น ๆ โดยหน้าที่ของแพลตฟอร์มจะดำเนินการด้านเครือข่าย และสนับสนุนให้ผู้ใช้งานแพลตฟอร์มของตน โดยธุรกิจนี้มีกลยุทธ์หลักคือการสนับสนุนผู้ใช้งานให้สร้างเนื้อหาบนแพลตฟอร์มของตนและใช้เวลาบนแพลตฟอร์มให้นาน
- เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) มีที่มารายได้คล้ายคลึงกับโซเชียลมีเดีย เนื่องจากเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์โดยผู้ใช้งานบนแพลตฟอร์มจะพิมพ์คำค้นหาซึ่งเป็นการส่งเนื้อหาทางตรงหรือทางอ้อมซึ่งเกิดจากการใช้แพลตฟอร์มอื่นแล้วเชื่อมต่อมายังเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ โดยแพลตฟอร์มจะตรวจสอบข้อมูลของผู้ใช้งาน และเลือกการเข้าถึงให้แก่แต่ละผู้ใช้งานแตกต่างกันตามลักษณะข้อมูลของผู้ใช้งาน เพื่อที่จะพัฒนาการทำงานของแพลตฟอร์มและได้รับรายได้จากการขายโฆษณาโดยพิจารณาจากความสนใจของผู้ใช้งาน เช่น หากเห็นว่าผู้ใช้งานพิมพ์คำค้นหาได้ก็สามารถแสดงโฆษณาที่เกี่ยวข้องกับคำค้นหานั้นได้
- ตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) รายได้ของตลาดสินค้าออนไลน์จะขึ้นอยู่กับขนาดของเครือข่ายผู้ใช้งานและตัวแพลตฟอร์มเองด้วย รวมถึงคุณภาพและความหลากหลายของสินค้าและบริการที่ผู้ขายซึ่งผู้ใช้งานได้นำเสนอวางขาย โดยธุรกิจนี้มีกลยุทธ์หลักคือการสนับสนุนผู้ขายในการสร้างเครือข่ายเพราะธุรกิจขึ้นอยู่กับผู้ขายว่าสินค้าที่ขายและบริการมีคุณภาพหรือไม่ โดยจะสามารถรู้ได้จากคำวิจารณ์หรือเสียงตอบรับในแพลตฟอร์มดังกล่าว หากสินค้าและบริการยังมีคุณภาพดีและมีเสียงตอบรับที่ดีย่อมทำให้จะมีลูกค้าซึ่งเป็นผู้ใช้งานเช่นเดียวกันเข้าใช้งานแพลตฟอร์มมากขึ้น¹⁰⁷

ดังนั้น กรณีที่มีการมีส่วนร่วมเชื่อมต่อของผู้ใช้งานย่อมเป็นการสร้างรายได้ให้กับธุรกิจดิจิทัลชั้นสูง และทำให้ให้เกิดมูลค่าในธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงมากขึ้น แต่ภายใต้หลักเกณฑ์ทางภาษีในปัจจุบันทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ ภายใต้เขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานแพลตฟอร์มดังกล่าวได้ เพราะตามความร่วมมือทางภาษีระหว่างประเทศจะพิจารณาจากการมีกิจกรรมทางกายภาพของธุรกิจ จึงต้องพิจารณาการปันส่วนกำไรและขยายอำนาจรัฐในการจัดเก็บ เพราะธุรกิจเหล่านี้สามารถสร้างมูลค่า

¹⁰⁷ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document (2019), pp. 9-10.

รายได้จากเขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งาน แต่กำไรที่ธุรกิจเหล่านี้แม้จะได้รับรายได้แต่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี ฉะนั้น จึงต้องมีการปรับปรุงหลักการปันส่วนกำไรเพื่อให้เหมาะสมกับกิจกรรมที่ทำให้เกิดมูลค่าขึ้น ใน เขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานที่เข้าร่วมและเชื่อมต่อ เพื่อให้เขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานนั้นมีสิทธิในการ จัดเก็บภาษีในกำไรที่เพิ่มขึ้น¹⁰⁸ แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงหลักเกณฑ์นี้จะใช้บังคับกับเพียง รูปแบบธุรกิจที่ได้ประโยชน์จากการผู้ใช้งาน และไม่มีผลบังคับใช้ธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กับลูกค้าแบบ ปกติดั้งเดิม¹⁰⁹

ข. กลไกการบังคับใช้

ข้อเสนอนี้จะบังคับใช้กับเฉพาะธุรกิจคือ โซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) ซึ่งเป็นธุรกิจดิจิทัลขั้นสูง โดยปรับแก้จากหลักการปันส่วนกำไรในปัจจุบัน เพื่อที่จัดเก็บภาษีใน เขตอำนาจรัฐที่ธุรกิจมีกิจกรรมและเขตอำนาจรัฐที่มีฐานของผู้ใช้งาน โดยไม่คำนึงว่าธุรกิจเหล่านั้นจะมี ลักษณะทางกายภาพซึ่งจัดตั้งในเขตอำนาจรัฐนั้นหรือไม่ก็ตาม

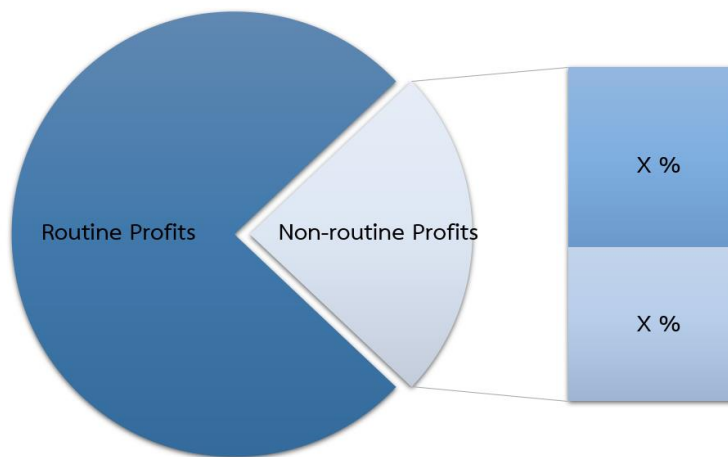
โดยข้อเสนอนี้ยากต่อการใช้วิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing) แบบเดิมไม่สามารถใช้หลักการเรื่องการสร้างมูลค่า (value creation) เพื่อหา ราคาของมูลค่าหรือรายได้ที่แพลตฟอร์มนั้นได้รับ เพื่อนำมาคำนวณตามหลักการกำหนดราคาโดย คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle)¹¹⁰ แล้วปันส่วนไปให้เขตอำนาจรัฐของ ผู้ใช้งานได้ เนื่องจากจะต้องแยกรายได้ที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐที่มีฐานของผู้ใช้งานออกจากเขต อำนาจรัฐที่ธุรกิจหรือบริษัทดำเนินกิจการอยู่ โดยต้องมีการถ่ายโอนตามราคาที่เป็นไปตามหลักการ กำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน

¹⁰⁸ Guglielmo Maisto, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment* (Amsterdam: IBFD, 2019), p. 39.

¹⁰⁹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document*, p. 10.

¹¹⁰ *Ibid*, pp. 10-11.

ภาพที่ 14 การแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split)
ของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน



โดยข้อเสนอนี้เสนอให้ใช้วิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ซึ่งเป็นการแบ่งกำไรของรายได้รวมจากการประกอบกิจการของคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน คือกรณีการเป็นบริษัทแม่กับบริษัทลูกกัน เพื่อคำนวณหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) หรือกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit) โดยนำยอดรายได้ของกลุ่มกิจการข้ามชาติทั้งหมดมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและต้นทุนออกเพื่อหากำไรส่วนที่เหลือ เพื่อที่จะปันส่วนกำไรไปยังเขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานก็ซึ่งเป็นหลักแหล่งเงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมหรือการเข้าร่วมของผู้ใช้งาน โดยมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

- 1) การคำนวณหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ของธุรกิจ โดยการแยกกำไรที่ต้องถูกปันส่วน คือส่วนที่เหลือจากกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ซึ่งส่วนใดคือ กำไรที่ต้องถูกปันส่วนนั้นขึ้นอยู่กับว่าจะกำหนดกฎเกณฑ์ว่าส่วนใดบ้างที่จะเข้านิยามเรื่องกำไรที่ต้องถูกปันส่วน ซึ่งกำไรจากหน้าที่พื้นฐานโดยส่วนมากแล้วก็จะเกี่ยวกับหน้าที่งานการบริหารกิจการ การให้บริการ สายการผลิต จัดจำหน่าย เป็นต้น โดยส่วนกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐานนั้นก็จะถูกปันส่วนกำไรตามหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle) ตามปกติ
- 2) ส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ที่จะนำมาคำนวณตามสัดส่วนของกำไรที่ทำให้มูลค่าเพิ่มขึ้น (value created) ซึ่งคือ เกิดขึ้นจากกิจกรรมและการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน ซึ่งสามารถถูกกำหนดจากจำนวนและคุณภาพของข้อมูลหรือจากการกำหนดสัดส่วนไว้ล่วงหน้าว่าจะกำหนดไว้ที่ร้อยละเท่าไร
- 3) การปันส่วนกำไรระหว่างเขตอำนาจรัฐที่ธุรกิจมีผู้ใช้งานอยู่และตามการแบ่งปันกำไรที่ตกลงกันไว้ก่อน (agreed allocation metric)

- 4) การให้สิทธิกับเขตอำนาจรัฐนั้นในการจัดเก็บภาษีจากกำไร โดยไม่จำกัดว่าบริษัทนั้นต้องมีลักษณะทางกายภาพตามคุณลักษณะตามหลักเกณฑ์ปัจจุบัน¹¹¹

อนึ่ง ตามแนวคิดของข้อเสนอนี้ การปันส่วนกำไรของกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprise group: MNE) กำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ก็จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในปัจจุบัน แต่เปลี่ยนวิธีสำหรับกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) จากให้เขตอำนาจรัฐซึ่งนิติบุคคลตั้งอยู่รับรู้กำไรในปัจจุบันเปลี่ยนไปเป็นอาศัยเขตอำนาจรัฐที่ผู้ใช้งานอาศัยอยู่

ความท้าทายที่สำคัญคือการคำนวณหา กำไรที่ต้องถูกปันส่วนระหว่างกลุ่มกิจการข้ามชาติ (MNE group) ยิ่งไปกว่านั้นในการคำนวณหากำไรที่ต้องถูกปันส่วนในระดับของธุรกิจที่มีลักษณะการทำธุรกิจที่มีสายธุรกิจแบบเดี่ยว (an individual business line) เพราะไม่มีการแยกธุรกิจออกเป็นหลายธุรกิจทำให้รายได้จากการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานเป็นรายได้หลักยากที่จะคำนวณแยกสัดส่วนของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน¹¹²

ค. ข้อดีและข้อเสีย

ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานเป็นข้อเสนอให้ปรับปรุงวิธีการปันส่วนกำไร โดยจะคิดคำนวณหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) โดยแยกกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ออกจากกำไรทั้งหมด ซึ่งกำไรส่วนที่เหลือคือกำไรที่ต้องถูกปันส่วนเกิดจากผู้ใช้งานเข้ามามีส่วนร่วมทำให้เกิดมีขึ้นหรือให้บริษัทนั้นได้รับรายได้จากการทำกิจกรรมของผู้ใช้งาน ทั้งนี้ กำไรที่ต้องถูกปันส่วนนั้นจะปันส่วนตามสัดส่วนเป็นร้อยละที่กำหนดโดยเกิดจากการตกลงกันระหว่างประเทศที่เป็นเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งคือแต่ละประเทศที่มีผู้ใช้งานหรือลูกค้าอาศัยอยู่

ฉะนั้น ข้อเสนอนี้จึงเป็นหลักการที่พิจารณาจากการได้มาซึ่งรายได้และกำไรของธุรกิจดิจิทัลขั้นสูง (highly digitalised businesses) ซึ่งได้แก่ ธุรกิจโซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) โดยธุรกิจเหล่านี้ล้วนได้ประโยชน์การที่มีผู้ใช้งานทำกิจกรรมต่าง ๆ ผ่านแพลตฟอร์ม นอกจากนี้ การที่กำหนดขอบเขตให้เป็นเฉพาะธุรกิจยอมทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บมากขึ้น

นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีตามข้อเสนอการมีส่วนร่วมยังเป็นการขยายเขตอำนาจรัฐของตลาดในการจัดเก็บภาษี จากที่ไม่มีสิทธิในการจัดเก็บเลย ก็จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้จากกำไรปันส่วนกำไรเพื่อให้เขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งเป็นประเทศที่มีผู้ใช้งานหรือลูกค้าอาศัยอยู่ได้

¹¹¹ Ibid.

¹¹² Ibid, p. 11.

อย่างไรก็ดี ข้อเสนอการเข้าร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) จะมุ่งจัดเก็บจากธุรกิจดิจิทัลชั้นสูง โดยอาศัยการเข้าร่วมของผู้ใช้งานที่ทำให้เกิดการสร้างมูลค่าที่เพิ่มขึ้น (value creation) เป็นสำคัญ ซึ่งในปัจจุบันยังจำกัดอยู่แค่ธุรกิจสามประเภทเท่านั้นคือ ธุรกิจโซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) และยังไม่ครอบคลุมไปถึงธุรกิจดิจิทัลประเภทอื่นซึ่งมีที่มาของรายได้อย่างกว้างขวาง¹¹³ ซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นกลาง (neutrality) เพราะหากทำธุรกิจดิจิทัลแต่อื่นที่ไม่เข้าสามประเภทดังกล่าวก็จะไม่ถูกจัดเก็บภาษี แต่ถ้าทำธุรกิจสามประเภทที่กล่าวมาก็จะถูกจัดเก็บภาษีทำให้เกิดความไม่เป็นกลางและความไม่เท่าเทียมในการทำธุรกิจ¹¹⁴ อีกทั้ง ยังส่งผลต่อความยืดหยุ่นในการปรับใช้นอกจากจะไม่สามารถบังคับใช้กับธุรกิจดิจิทัลประเภทอื่นในปัจจุบัน ยังรวมถึงธุรกิจดิจิทัลประเภทอื่นที่จะเกิดขึ้นใหม่ในอนาคตจากการลักษณะของเศรษฐกิจดิจิทัลซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาอยู่เสมอ¹¹⁵

ยิ่งกว่านั้น การที่จะแยกว่ากิจกรรมส่วนไหนเป็นกรณีที่ผู้ใช้งานมีส่วนร่วมซึ่งเป็นที่มาของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) จะต้องพิจารณาถึงกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ซึ่งถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่ง¹¹⁶ ทำให้การกำหนดหรือแยกแยะค่อนข้างยุ่งยากนอกจากนั้นจะส่งผลต่อกำหนดสัดส่วนของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ที่จะถูกปันส่วนให้กับเขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานแต่ละประเทศ รวมถึง การตรวจจับการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานนั้นก็ต้องอาศัยเทคโนโลยีในการตรวจจับการใช้งานผู้ใช้งานของแต่ละธุรกิจซึ่งจะสามารถทำได้ยาก

ในอีกประเด็นที่สำคัญคือ ข้อเสนอไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าผู้ใช้งานแบบไหนที่จะก่อให้เกิดรายได้ (active user) กับ ผู้ใช้งานที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (non-active user) แต่ก็นี้อาจมาจากผู้ใช้งานใดที่มีส่วนร่วมกับผู้ใช้งานแล้วสามารถสร้างข้อมูลที่มีมูลค่าให้แก่บริษัทก็สามารถเป็นผู้ใช้งานที่ก่อให้เกิดรายได้ และแต่ละธุรกิจก็มีรูปแบบที่มาจากรายได้ที่แตกต่างกัน เช่น

¹¹³ Anne Wanyana Oguttu, "A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposal to Tax the Digital Economy," *World Tax Journal*: p. 9.

¹¹⁴ Pasquale Pistone, Joao felix Pinto Nogueira, and Betty Andrade, "The 2019 OECD Proposals for Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of Economy: an Assessment," *International Tax Studies* 2 (2019): p. 16.

¹¹⁵ Ibid, p. 17.

¹¹⁶ Ibid, p. 16.

กรณีโซเซียลมีเดียบางกรณีจะพิจารณาเพียงการดูโฆษณาก็สามารถทำให้ได้รายได้ โดยที่ผู้ใช้งานไม่ต้องมีปฏิสัมพันธ์อื่นกับแพลตฟอร์มอีก เช่น การซื้อสินค้าตามโฆษณา¹¹⁷

การจะดำเนินการให้ข้อเสนอนี้มีประสิทธิผลจะต้องอาศัยวิธีการ ที่สามารถประมาณการมูลค่าของผู้ใช้งานสำหรับธุรกิจ รวมทั้งแยกแยะมูลค่าของผู้ใช้งานในแต่ละประเทศได้ โดยการเปิดโอกาสให้มีการตีความ เกี่ยวกับว่าส่วนไหนจะเป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วนหรือกำไรที่เกิดจากหน้าที่งานพื้นฐาน ทำให้เกิดความไม่แน่นอนและอาจนำมาซึ่งข้อพิพาทได้หากฝ่ายที่ถูกประมาณการไม่พอใจ นอกจากนั้น การใช้วิธีการที่แตกต่างกันในการปันส่วนกำไรย่อมส่งผลที่อาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนหรือไม่อาจจัดเก็บภาษีได้เลย

ในทางปฏิบัติการรับรู้มูลค่าหรือรายได้สำหรับการปันส่วนกำไรนั้นต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศที่ดีเป็นอย่างยิ่งและต้องอาศัยข้อตกลงเรื่องการระงับข้อพิพาท (dispute resolution) เพื่อที่จะลดความสับสนวุ่นวายและการจัดเก็บภาษีซ้อน (double taxation) เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีที่แต่ละประเทศต่างจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน

เนื่องจากข้อเสนอนี้มีความซับซ้อนในการพิจารณาถึงการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน จึงมีผลให้รัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้ให้เป็นไปตามข้อเสนอ และผู้เสียภาษียังต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตาม นอกจากนั้น เพื่อที่จะไม่ก่อภาระในการจัดเก็บภาษี (tax administrations) และไม่ก่อให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากจนเกินไป จึงจำต้องกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมโดยการกำหนดขนาดของธุรกิจ (size of business)¹¹⁸ ไว้ให้ชัดเจนสำหรับเป็นเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขต มิฉะนั้นถ้าจะต้องจัดเก็บและตรวจสอบทุกบริษัทนั้นจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้จำนวนมาก รวมถึงบริษัทซึ่งเข้าตามประเภทธุรกิจก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการทำเอกสารและยื่นเสียภาษีอีกด้วย

นอกจากนั้น ข้อเสนอนี้อาจจะก่อให้เกิดการโยกย้ายจากกำไรจากการที่ผู้ใช้งานกลายเป็นปัจจัยใหม่ที่ทำให้สามารถปันส่วนกำไรได้ ย่อมทำให้บริษัทอาจใช้ผลประโยชน์จากกรณีดังกล่าวในการทำให้เกิดจุดเกี่ยวโยงกับรัฐที่มีอัตราภาษีต่ำ เช่น กรณีการสร้างผู้ใช้งานปลอมขึ้นมา ทำให้ประเทศหลักแหล่งเงินได้ที่แท้จริงไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามความเป็นจริง¹¹⁹

¹¹⁷ Ibid, p. 20.

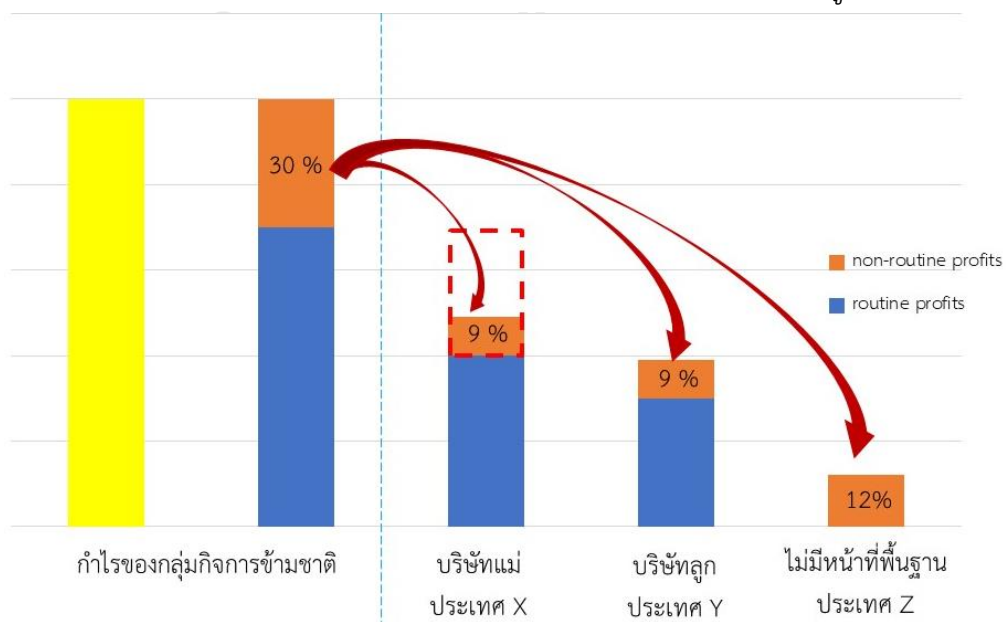
¹¹⁸ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document, pp. 10-11.

¹¹⁹ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights, p. 66.

ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร

กรณีธุรกิจประเภทพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) กรณี Amazon ซึ่งถือว่าตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) ซึ่งถือว่าเข้าตามข้อเสนอที่ว่าต้องเป็นธุรกิจดิจิทัลขั้นสูง เฉพาะโซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) เท่านั้น เพราะเป็นธุรกิจที่ได้รับประโยชน์จากการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน โดยการปันส่วนของข้อเสนอจะคิดโดยเริ่มจากกำไรของกลุ่มกิจการข้ามชาติของ Amazon ทั้งหมดก่อนแล้วนำกำไรทั้งหมดนั้น มาพิจารณาว่าส่วนใดเป็นกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) แยกออกจากกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) โดยกำไรที่ต้องถูกปันส่วนนั้นจะมีใช้กำไรจากหน้าที่พื้นฐานเกี่ยวกับการตลาดหรือการจัดจำหน่ายโดยตรง จึงได้กำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) ซึ่งก็คือกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine routine profits) และจะนำส่วนหนึ่งไปเพื่อนำไปปันส่วนให้กับเขตอำนาจรัฐอื่น ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องเพราะการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานในเขตอำนาจรัฐนั้น กรณีสมมติว่า Amazon มีบริษัทแม่ตั้งอยู่ที่ประเทศ X และมีบริษัทลูกที่ประเทศ Y ส่วนในประเทศ Z นั้น Amazon ได้ให้บริการขายสินค้าและให้บริการ รวมถึงโฆษณาผ่านแพลตฟอร์มโดยไม่ได้ไปตั้งเป็นบริษัทลูก โดยกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ของกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นจะต้องถูกปันส่วนไปให้กับบริษัทแม่ในประเทศ X บริษัทลูกในประเทศ Y และประเทศ Z ด้วยแม้จะไม่มีกรปรากฏตัวทางกายภาพก็ตามแต่มีผู้ใช้งานในประเทศ Z ที่ทำให้เกิดกำไรแก่กิจการข้ามชาติทั้งหมด โดยจำนวนร้อยละขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศจะตกลงแบ่งสัดส่วนกันซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาณผู้ใช้งานที่ทำให้เกิดกำไรในส่วนนี้

ภาพที่ 15 ตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน



หากกรณีนี้ Amazon มีกำไรของกลุ่มกิจการข้ามชาติทั้งหมด 100 ล้านบาท โดยมีกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) 70 ล้านบาทคิดเป็นร้อยละ 70 ของกำไรทั้งหมด และเมื่อพิจารณาแล้วเป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine routine profits) ร้อยละ 30 คิดเป็นจำนวน 30 ล้านบาท ซึ่งจะต้องนำไปปันส่วนให้กับแต่หน่วยคือบริษัทแม่ บริษัทลูก รวมถึงเขตอำนาจรัฐที่ได้รับประโยชน์จากการมีส่วนร่วม โดยจะปันส่วนไปให้ตามสัดส่วนที่ตกลงกันของแต่ละเขตอำนาจรัฐตามที่การมีผู้ใช้งาน ซึ่งถ้าเป็นกรณีตามภาพเป็นกึ่งกึ่งตัวอย่างการปันส่วน กรณีบริษัทแม่ในประเทศ X จะได้ปันส่วนกำไรร้อยละ 9 คือ 9 ล้านบาท ส่วนบริษัทลูกในประเทศ Y จะได้ปันส่วนกำไรร้อยละ และส่วนประเทศ 9 ซึ่งเป็นประเทศที่เดิมไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีใด ๆ เลยสามารถนำกำไรในส่วนร้อยละ 12 คือ 12 ล้านบาทโดยเนื่องจากมีฐานผู้ใช้งานเยอะที่สุดนี้ไปคำนวณในการจัดเก็บภาษีได้เป็นต้น

โดยเมื่อพิจารณาจากภาพดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเดิมทีแล้วบริษัทแม่จะได้รับกำไรส่วนที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) โดยส่วนใหญ่และเมื่อมีการปันส่วนกำไรนี้ก็ทำให้กระจายไปยังเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งคือประเทศอื่น จึงเป็นการขยายให้สิทธิกับเขตอำนาจรัฐของตลาดสำหรับประเทศ Y ในการจัดเก็บภาษี

ส่วนกรณีธุรกิจประเภทตัวแทน (agency) กรณี Agoda และกรณีธุรกิจประเภทสมาชิกร่วม (subscription-based) กรณี Netflix มีรายได้หลักคือค่าสมาชิก ไม่ใช่ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงเฉพาะโซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีภายใต้ข้อเสนอนี้

3.1.1.2 ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles)

ก. ที่มาและเหตุผล

ข้อเสนอนี้ได้รับการเสนอจากสหรัฐอเมริกา โดยการนำหลักการทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) ซึ่งหมายถึง กิจกรรมทางการตลาดของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างซึ่งช่วยในการทำการตลาดในการขายสินค้าหรือบริการ โดยถือเป็นส่วนสำคัญที่จะเพิ่มมูลค่าให้กับตัวสินค้าหรือบริการนั้น¹²⁰ ทั้งนี้อาจยกตัวอย่าง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) ได้อย่างกว้าง ๆ ว่าหมายความรวมถึง

- เครื่องหมายการค้า (trademarks) ชื่อทางการค้า (trade name) ยี่ห้อ (brands)

¹²⁰ KPMG, "OECD Consultation Document Gives Detail on Future of International Tax," [Online]

Accessed: 10 November. Updated: 18 February 2019. Available from:

<https://home.kpmg/cn/en/home/insights/2019/02/china-tax-alert-07.html>

- กลยุทธ์ทางการตลาด (market strategies) ช่องทางการจัดจำหน่าย (distribution channels) กิจกรรมหลักการขายและบริการ (post-sales activities and services)
- ความสัมพันธ์กับลูกค้า (customer relationship) รายชื่อลูกค้า (customer lists) ข้อมูลลูกค้า (customer data)¹²¹

ข้อเสนอนี้มีความคล้ายกับข้อเสนอแรก ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) เนื่องจากต้องมีการนำหลักการเรื่องการปันส่วนกำไร (profit allocation) และเรื่องจุดเกี่ยวโยง (nexus rule) มาใช้ แต่แตกต่างกันตรงที่ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดไม่จำกัดเพียงแค่ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงหรือเฉพาะโซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) แต่จะมีขอบเขตที่กว้างขวางเพื่อให้ครอบคลุมธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัลทั้งหมด¹²²

ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) เกิดขึ้นจากการที่กลุ่มกิจการข้ามชาติ (MNE group) เป็นธุรกิจดิจิทัลชั้นสูง (highly digitalised businesses) ที่ขาดลักษณะทางกายภาพที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ แต่ได้รับประโยชน์จากการมีทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด เนื่องจากกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นสามารถใช้ประโยชน์จากเขตอำนาจรัฐของตลาด (market jurisdiction)¹²³ ในประเทศอื่นได้โดยไม่จำเป็นต้องมีลักษณะทางกายภาพ จึงทำให้ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดมีความเกี่ยวข้องกับเขตอำนาจรัฐของตลาดโดยมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจมองได้จาก 2 ประการ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่สะท้อนถึงความคิดของลูกค้าที่มีสินค้าหรือบริการกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้รับจากกลุ่มลูกค้าเป้าหมาย โดยจะอธิบายในรายละเอียดต่อไปนี้

ประการแรก คือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดบางประเภท อาทิ ยี่ห้อหรือชื่อทางการค้าสามารถสะท้อนถึงความคิดของลูกค้าที่มีของสินค้าหรือบริการนั้นได้ซึ่งเกิดจากการทำการตลาดของธุรกิจดิจิทัลนั้น จึงทำให้สิ่งเหล่านั้นเป็นที่มาของการทำให้เกิดเขตอำนาจรัฐของตลาดขึ้น

¹²¹ Alissa Fedi, "Transfer Pricing Aspects of Transactions with Marketing Intangibles in a Post-BEPS World," *International Transfer Pricing Journal* (2019): p. 408.

¹²² OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* (Paris: OECD Publishing, 2017), p. 27.

¹²³ เขตอำนาจรัฐของตลาด (market jurisdiction) หมายถึง เขตอำนาจรัฐที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานของธุรกิจดิจิทัลนั้นอยู่หรือตั้งอยู่

ประการที่สอง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดอื่น ๆ เช่น ข้อมูลของลูกค้า ความสัมพันธ์กับลูกค้า (customer relationship) รายชื่อลูกค้า (customer lists) ซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้รับผู้ใช้งานซึ่งเป็นกลุ่มลูกค้าเป้าหมายที่ในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น นอกจากนั้น กิจกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างยังเกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้นด้วย ซึ่งหมายความว่าไม่ว่าจะเป็นกรณีแรกหรือกรณีที่สองเกิดจากการทำการตลาดในเขตอำนาจรัฐของตลาด ซึ่งมีผู้ใช้งานหรือกลุ่มเป้าหมายทำให้ธุรกิจเหล่านี้ได้รับประโยชน์เป็นความชื่นชอบต่อยี่ห้อหรือชื่อทางการค้า และยังทำให้ให้ฐานลูกค้าเพิ่มมากขึ้นนำมาสู่ข้อมูลของลูกค้า¹²⁴

ทั้งนี้ ข้อเสนอจะปรับปรุงหลักการเรื่อง การกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing) โดยพิจารณาจากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการตลาดและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างทางการตลาดนั้น ที่อาจเกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น โดยข้อเสนอพิจารณาเขตอำนาจรัฐของตลาดในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine income) ซึ่งเป็นรายได้ที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการตลาดและความเสี่ยงเกี่ยวข้องนั้น ส่วนรายได้อื่นที่มีการโอนกันระหว่างบริษัทในเครือจะอาศัยหลักการจัดเก็บตามการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จึงเป็นกรณีที่หลักการดังกล่าวถูกกำหนดขึ้นโดยเฉพาะเพื่อจะจัดเก็บภาษีในเขตอำนาจรัฐของตลาดในส่วนของรายได้ที่ต้องถูกปัน¹²⁵ โดยหลักการปันส่วนกำไรโดยอยู่บนพื้นฐานของการสร้างมูลค่า (value creation) โดยอิงจากความคิดของลูกค้าที่มีของสินค้าหรือบริการซึ่งทำให้เกิดข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าขึ้น ซึ่งเกิดจากการดำเนินกิจกรรมด้านการตลาดของธุรกิจดิจิทัลกับตัวกลุ่มลูกค้าหรือผู้ใช้งานจึงทำให้เกิดเป็นเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งแตกต่างจากกรณีความต้องการซื้อของลูกค้าที่เกิดขึ้นเขตอำนาจรัฐของตลาดโดยตรง

จากการที่ในโลกดิจิทัลมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของเศรษฐกิจ ยังส่งผลกระทบต่อรูปแบบโครงสร้างของธุรกิจรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสื่อสารและการคมนาคมที่ลดลง ทำให้เพิ่มโอกาสให้กับธุรกิจสมัยใหม่ที่จะสามารถเข้าถึงลูกค้าไม่ว่าจะทางไกลหรือผ่านตัวแทน ซึ่งทำให้รัฐไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น ยกตัวอย่างกรณีเป็นผู้ขายปลีกออนไลน์ส่วนใหญ่แล้วจะไม่ค่อยมีลักษณะทางกายภาพในต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม ยังสามารถที่จะสร้างฐานลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศได้ และบางทีอาจรู้ถึงความต้องการของลูกค้ามากกว่าผู้ขายที่อาศัยอยู่ในประเทศนั้นเองด้วยเนื่องจากผู้ขายปลีกออนไลน์สามารถติดต่อและมีข้อมูลของลูกค้าได้โดยตรงผ่านเทคโนโลยีหรือผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ที่เป็นตัวกลาง

¹²⁴ Guglielmo Maisto, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, p. 40.

¹²⁵ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document*, p. 12.

การที่ลูกค้าออนไลน์มีเพิ่มมากขึ้น ทำให้การติดต่อลูกค้าโดยตรงต้องผันตัวมาเป็นในลักษณะออนไลน์ซึ่งจะลดการพบปะทางกายภาพ ส่งผลให้เป็นการลดสิทธิในการจัดเก็บภาษีซึ่งอาศัยการมีอยู่ในทางกายภาพอีกด้วย เดิมทีการที่ธุรกิจจะสามารถลงทุนในต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการสร้างฐานลูกค้าและสามารถทำกำไรได้นั้น จะอาศัยปัจจัยในทางกายภาพหรือการที่ต้องเข้าไปลงทุนในพื้นที่นั้นจริงในการทำการขายและการตลาด แต่ปัจจุบันนั้นเปลี่ยนแปลงไปการขายและการตลาดสามารถจัดทำได้ในต่างประเทศมีเพียงการส่งสินค้าและการกระจายสินค้าเท่านั้น ที่ไม่สามารถทำได้ในทางออนไลน์ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจ นอกจากนี้ ยังสามารถเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าและนำไปวิเคราะห์ผ่านเทคโนโลยีดิจิทัล ทำให้ได้ประโยชน์จากตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างได้อีกด้วย¹²⁶

ข้อเสนอทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้นจะสามารถจัดการกับลักษณะธุรกิจ 3 กรณี กล่าวคือ กรณีแรก ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงได้รับรายได้จากการขายและการตลาดเจาะกลุ่มลูกค้าในเขตอำนาจรัฐของตลาดหนึ่งได้โดยที่ไม่เข้ามาในลักษณะที่ถูกจัดเก็บภาษีได้ ในกรณีนี้ข้อเสนอจะให้นำกำไรก่อนการปันส่วนที่ได้มาจากการทำธุรกิจในตลาดทรัพย์สินไม่มีรูปร่างในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น แม้จะไม่มีลักษณะการเข้ามาทางกายภาพที่ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามกฎหมายเดิมก็ตาม ในบริบทของธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงซึ่งรวมถึงทรัพย์สินไม่มีรูปร่างของตลาด เช่น ในตลาดทรัพย์สินไม่มีรูปร่างจะเกิดขึ้นโดยให้บริการค้นหา อีเมล การจัดเก็บข้อมูลดิจิทัล (digital storage) โดยไม่เสียค่าบริการ โดยข้อเสนอนี้จะเปลี่ยนกฎเกณฑ์ด้านจุดเกี่ยวโยง (nexus rules) เพื่อที่จะให้สิทธิอำนาจรัฐของตลาดมีอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากกำไรในจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างของตลาด โดยที่แม้ว่านิติบุคคลหรือตัวตน (entity) นั้นจะได้รับกำไร โดยไม่มีลักษณะทางกายภาพโดยการเข้ามาตั้งเป็นบริษัทหรือมีตัวแทนใด ๆ ก็ตามหลักการของกฎหมายปัจจุบันก็ตาม ดังนั้น แม้ว่าที่มาของข้อเสนอจะต่างกับข้อเสนอแรกการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) แต่ผลลัพธ์สุดท้ายจุดประสงค์ต้องการจัดเก็บกิจการข้ามชาติที่ไม่ได้มีลักษณะทางกายภาพ

กรณีที่สอง ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงอาจมีลักษณะทางกายภาพในลักษณะเป็นผู้ขายและจัดจำหน่ายสินค้าแบบจำกัดความเสี่ยง (Limited Risk Distributor: LRD)¹²⁷ กรณีกำไรจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนปันส่วนกำไรที่เกิดจากตลาดทรัพย์สินไม่มีรูปร่างในเขตอำนาจรัฐของตลาด โดยเขตอำนาจรัฐนั้นสามารถจัดเก็บภาษีได้ นอกจากนี้ ยังให้สิทธิกับเขตอำนาจรัฐของตลาดที่จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรของตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้นได้ ข้อเสนอนี้จึงสามารถลด

¹²⁶ Ibid, p. 13.

¹²⁷ ผู้ขายและจัดจำหน่ายสินค้าแบบจำกัดความเสี่ยง (Limited Risk Distributor: LRD) เป็นรูปแบบของการจัดจำหน่ายในเฉพาะประเทศหรือทวีป ซึ่งจะรับความเสี่ยงทางเศรษฐกิจเพียงบางส่วนเท่านั้น ส่วนความเสี่ยงที่เหลือและหน้าที่หลักอื่น ๆ ที่สำคัญจะเป็นของบริษัทหลัก (principle company)

ปัญหากรณีของธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงที่เป็นผู้ขายและกระจายสินค้าแบบจำกัดความเสี่ยงแต่ได้รับกำไรในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้นจำนวนน้อยเกินไป ดังนั้น ข้อเสนอแนะจะสามารถบรรลุผลในการจัดเก็บภาษีได้คล้ายกับข้อเสนอแรก

กรณีที่สาม สำหรับธุรกิจเกี่ยวกับการซื้อขายสินค้านั้นไม่ได้มีลักษณะเป็นธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงแต่ก็สามารถที่จะดำเนินการจากต่างประเทศหรือผ่านผู้ขายและกระจายสินค้าแบบจำกัดความเสี่ยงก็ได้

ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นี้ทำให้เกิดความเท่าเทียม ความเชื่อมโยง และเพื่อให้ธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลมีความเสมอภาคโดยผู้ประกอบการสามารถแข่งขันกันได้ แนวคิดและข้อเสนอแนะนี้มุ่งที่จะเปลี่ยนหลักการปันส่วนกำไรและจุดเกี่ยวโยงสำหรับกรณีที่เป็นธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงให้อยู่ในโครงสร้างในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับธุรกิจแบบปกติที่ไม่มีการใช้เทคโนโลยีดิจิทัล¹²⁸

ข. กลไกการบังคับใช้

ข้อเสนอแนะจะปรับเปลี่ยนหลักการปันส่วนกำไรและจุดเกี่ยวโยงในปัจจุบัน ซึ่งพิจารณาจากรายได้ที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine income) หรือรายได้ส่วนที่เหลือ (residual income) ของกลุ่มกิจการข้ามชาติ (MNE group) รายได้จากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างทางการตลาดและความเสี่ยงเกี่ยวข้องจะโอนไปยังเขตอำนาจรัฐของตลาด ทั้งนี้รายได้อื่นนอกเหนือจากนี้เช่น รายได้จากการค้นคว้าพัฒนาเทคโนโลยีหรือจากการดำเนินงานปกติ ซึ่งหมายรวมถึงการทำการตลาดและการกระจายสินค้า ยังคงใช้หลักการปันส่วนกำไรแบบเดิมซึ่งปัจจุบันได้ ต่อมาก็พยายามจะสร้างวิธีการที่ทำให้เกิดผลอย่างเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดเพราะการสร้างมูลค่าที่เพิ่มขึ้น (value creation) เพื่อปรับใช้กับกิจกรรมของธุรกิจ¹²⁹

ข้อเสนอแนะการปันส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) และการขยายสิทธิในการจัดเก็บภาษีให้ประเทศที่เป็นเขตอำนาจรัฐของตลาดจะถูกใช้กับบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาติ (MNE group) ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้นซึ่งด้วยส่วนใหญ่แล้วก็จะบริษัทแม่ รวมทั้ง นิติบุคคลใดในกลุ่มที่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือบริษัทในเครือที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการความเสี่ยงทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด โดยไม่คำนึงถึงว่านิติบุคคลใดจะเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง หรือนิติบุคคลไหนเป็นคนเป็นการดำเนินกิจการที่เกี่ยวข้องหน้าที่ซึ่งเป็นที่มากำไร

¹²⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document*, pp. 13-14.

¹²⁹ *Ibid*, p. 14.

ที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profit) หรือมีหน้าที่ DEMPE (DEMPE functions)¹³⁰ แทนหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle) เพราะการทำการตลาดจะทำให้มีรายได้เกิดจากเขตอำนาจรัฐของตลาดและก่อให้เกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้น จึงต้องมีการถูกปันส่วนรายได้ไปยังกิจการข้ามชาติที่มีส่วนในการทำการตลาด ในเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งเป็นที่อยู่ของกลุ่มลูกค้าหรือผู้ใช้งานเป้าหมาย ภายใต้หลักการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing rules) โดยการปันส่วนของกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้น อาจเกิดขึ้นกับกรณีที่มีบริษัทลูกซึ่งมีการปรากฏตัวทางกายภาพอยู่แล้วหรืออาจจะเป็นกรณีไม่มีก็ตาม ก็ต้องปันส่วนรายได้ที่ต้องถูกปันส่วนไปยังเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น¹³¹

รายได้ที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine income) หรือรายได้ส่วนที่เหลือ (residual income) ระหว่างการตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดกับปัจจัยที่มาของรายได้ในรูปแบบอื่นสามารถกำหนดออกมาได้หลายวิธีการ เช่น วิธีแรก คือการทำตามวิธีการสำหรับธุรกรรมธรรมดาตามหลักกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing principles) แนวคิดนี้จะตรงไปตรงมาคือ ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดจะต้องนิยามกำหนดขึ้น และคิดสัดส่วนในการปันกำไรว่าจะต้องเสียร้อยละเท่าไรจากกำไร¹³² หรือ

วิธีที่สอง การปันส่วนวิธีนี้จะมีการวิเคราะห์แยกส่วนกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split analysis) โดยอาศัยกลไกในการประมาณการ การแยกกำไรส่วนที่เหลือต้องทำเป็นขั้นตอนโดยการกำหนดกำไรที่เกี่ยวข้อง กำหนดกิจกรรมทางธุรกิจที่ทำให้เกิดรายได้ หักค่าใช้จ่ายของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) สุดท้ายจึงได้เป็นกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit) ทั้งนี้ มีหลายวิธีที่จะสามารถกำหนดกำไรทั่วไปของธุรกิจ เพื่อที่จะหาจำนวน รายได้ที่ต้องถูกปัน เพื่อที่จะแยกกำไร ตั้งแต่การวิเคราะห์ข้อเท็จจริงในการโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและพฤติกรรมและการคิดคำนวณ เช่น การตั้งราคาจากต้นทุนของสินค้า (mark-up on cost) และของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้วย (intangible asset) นอกจากนั้นเมื่อสามารถกำหนดกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ได้แล้วและถูกแยกออกจากกำไรทั้งหมด มีหลายช่องทางในการกำหนดสัดส่วนกำไรจาก

¹³⁰ หน้าที่ DEMPE (DEMPE functions) เป็นแนวคิดของ OECD เพื่อที่จะนำมาวัดมูลค่าของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง โดยพิจารณาจากหน้าที่ DEMPE ซึ่งย่อมาจาก การพัฒนาทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (development) การส่งเสริมทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (enhancement) ซึ่งเป็นการปรับปรุงให้ดีขึ้น การรักษาทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (maintenance) ให้มีคุณภาพที่ดีอยู่เสมอ การปกป้องให้ชื่อเสียงและเครื่องหมายการค้าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (protection) เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่น และการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (exploitation) ให้เกิดประโยชน์

¹³¹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document*, p. 15.

¹³² Ibid.

ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างหรือกำไรส่วนที่เหลือจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ตั้งแต่วิธีที่ใช้ราคาทุนเป็นฐาน หรือ ในลักษณะสูตรคำนวณรายได้จากการตลาดสำหรับสิ่งของที่ไม่มีรูปร่าง (Marketing Intangibles) ที่ ถูกกำหนดหรือคำนวณได้ออกมานั้นจะถูกปันส่วนให้อยู่ในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้นโดยอยู่บน พื้นฐานจำนวนที่ตกลงกัน เช่น ราคาขาย รายได้ เป็นต้น ส่วนในบริบทรายได้ของกลุ่มกิจการข้ามชาติ อยู่ในอุตสาหกรรมการโฆษณาจะพิจารณาจากที่อยู่ของตัวลูกค้ากลุ่มเป้าหมายของโฆษณานั้นจะไม่ พิจารณาจากผู้จ่ายค่าโฆษณา ส่วนมากแล้วจะเป็นออนไลน์แพลตฟอร์ม ซึ่งลูกค้ากลุ่มเป้าหมายของ โฆษณาย่อมหมายถึงผู้ใช้งานแพลตฟอร์มนั้น ๆ¹³³

ค. ข้อดีและข้อเสีย

ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้นมีขอบเขตด้านธุรกิจกว้างกว่าข้อเสนอการมี ส่วนร่วมของผู้ใช้งานซึ่งเป็นข้อเสนอแรกและลดขอบเขตในการบังคับใช้ เนื่องจากจะใช้กับธุรกิจดิจิทัล ทุกประเภทจึงทำให้ครอบคลุมธุรกิจดิจิทัลที่ได้ประโยชน์จากการมีทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้าน การตลาด จำพวกเครื่องหมายทางการค้า ชื่อทางการค้า ข้อมูลลูกค้า เป็นต้น ซึ่งทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ด้านการตลาดย่อมเป็นสิ่งสำคัญในการดำเนินธุรกิจดิจิทัล ทำให้เกิดความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษี ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน และทำให้มีความยืดหยุ่นมากกว่าในกรณีทีในอนาคตจะเกิด รูปแบบธุรกิจแบบใหม่ขึ้นในเศรษฐกิจดิจิทัล¹³⁴

ข้อเสนอนี้เป็นการขยายอำนาจรัฐของตลาดที่จะสามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ถูกปันส่วน (non-routine profits) ถ้าพิจารณาจากหลักการในปัจจุบันย่อมไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเลย แต่ หากมีข้อเสนอดังกล่าวย่อมเป็นการให้สิทธิเขตอำนาจรัฐนั้นให้การจัดเก็บภาษี

ข้อเสนอการตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้นจะช่วยบรรเทาความกังวลอัน เกิดจากปัญหาที่โครงการการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสีย ภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (Base Erosion and Profit Shifting Project: BEPS Project) เพราะแม้ว่า BEPS จะมีมาตรการออกมาในข้อ Action 8-10 โดยพิจารณาการโอนทางรายได้ เนื่องจากการตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอาจทำได้จากเพียงแค่การตัดสินใจส่วนหนึ่งอันเกิดขึ้น นอกเขตอำนาจรัฐของตลาด ดังที่เกิดขึ้นกับกรณีที่มีตัวแทนในพื้นที่นั้นซึ่งจำเป็นในทางธุรกิจ โดยทำ หน้าที่ในลักษณะเป็นเพียงแค่ตัวแทนในการกระจายสินค้าในลักษณะผู้ขายและกระจายสินค้าแบบ

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Pasquale Pistone, Joao Felix Pinto Nogueira, and Betty Andrade, "The 2019 OECD Proposals for Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of Economy: an Assessment," *International Tax Studies*: p. 24.

จำกัดความเสี่ยง (Limited Risk Distributor: LRD) และได้รับเพียงแค่กำไรบางส่วน โดยในตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ผู้ขายและกระจายสินค้าแบบจำกัดความเสี่ยงที่กระจายสินค้าซึ่งถูกควบคุมและมีเจ้าของจากที่อื่นนอกเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น จึงทำให้มีการโอนถ่ายกำไรที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้นไปนอกเขตอำนาจรัฐดังกล่าวได้¹³⁵

ดังนั้น ข้อเสนอแนะจึงเป็นการจัดการกับกลุ่มกิจการข้ามชาติ (MNE group) ซึ่งที่ผ่านมาใช้ความสามารถทางการตลาดสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่างโดยการจัดเก็บกำไรภายนอกเขตอำนาจรัฐของตลาดให้ไปรับรู้รายได้ในเขตอำนาจรัฐที่มีอัตราภาษีต่ำ¹³⁶ เช่น ประเทศสิงคโปร์ ไอร์แลนด์ หรือ เนเธอร์แลนด์ เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ

แต่อย่างไรก็ตาม การประเมินมูลค่าของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้นไม่ว่าจะเป็นเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า หรือข้อมูลทางการค้านั้นทำได้ยากในทางปฏิบัติ¹³⁷ โดยเฉพาะสำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งส่วนใหญ่จะขาดความสามารถและการเข้าถึงข้อมูล รวมถึงยังขาดแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินสำหรับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดข้างต้น ซึ่งการจะกำหนดแนวทางให้เหมือนกันจะเกิดขึ้นยาก ถ้าขาดแนวทางมาตรฐานร่วมกันสำหรับวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing guidance) ของ OECD

ดังเช่นเดียวกับกรณีของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานที่จะต้องมีการแยกแยะระหว่างกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) กับกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) และยากที่กำหนดว่าอะไรคือกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน และกำไรที่ต้องถูกปันส่วนดังนั้นจึงเป็นเรื่องยุ่งยากในการปฏิบัติตาม ซึ่งการจะกำหนดให้ชัดเจนก็เป็นเรื่องยากเช่นกัน ในลักษณะเดียวกันกับการกำหนดนิยามที่ชัดเจนให้กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการค้า (trade intangibles)¹³⁸ ดังนั้น การจะปฏิบัติตามข้อเสนอนี้อาจจะก่อให้เกิดความวุ่นวายอย่างมากในทางปฏิบัติได้ เนื่องจากมีการเปิดโอกาสให้มีการตีความเรื่องว่าเป็นกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน กำไรที่ต้องถูกปันส่วนและกำไรในแต่ละประเภทมีการคิดคำนวณที่แตกต่างกัน

¹³⁵ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document, pp. 12-13.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Alissa Fedi, "Transfer Pricing Aspects of Transactions with Marketing Intangibles in a Post-BEPS World," International Transfer Pricing Journal: p. 408.

¹³⁸ Pasquale Pistone, Joao felix Pinto Nogueira, and Betty Andrade, "The 2019 OECD Proposals for Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of Economy: an Assessment," International Tax Studies: p. 24.

ก็ยอมส่งผลให้เกิดปัญหาเรื่องอำนาจในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน หรือการไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ เพราะฉะนั้นการจะดำเนินการตามข้อเสนอนี้จำเป็นต้องหาแนวคิดในการแก้ไขและขจัดปัญหาดังกล่าวเสียก่อน อีกทั้งจำเป็นต้องอาศัยองค์ประกอบที่สำคัญคือระบบการระงับข้อพิพาทที่ดี (dispute resolution component)¹³⁹ ด้วย

นอกจากนั้นก็ยังสามารถก่อให้เกิดปัญหาหาระหว่างรัฐของเขตอำนาจรัฐเดิมที่จัดเก็บภาษีได้จะต้องปันส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ไปให้เขตอำนาจรัฐของตลาด เนื่องจากเขตอำนาจรัฐเดิมไม่ว่าจะเป็นเขตอำนาจรัฐหลักแหล่งเงินได้หรือเขตอำนาจรัฐถิ่นที่อยู่ ก็จะพยายามทำให้กำไรที่ต้องถูกปันส่วนนั้นคำนวณออกมาแล้วได้จำนวนน้อย เพื่อที่จะไม่ต้องปันส่วนไปให้กับเขตอำนาจรัฐของตลาดที่จากเดิมไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย¹⁴⁰

ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร

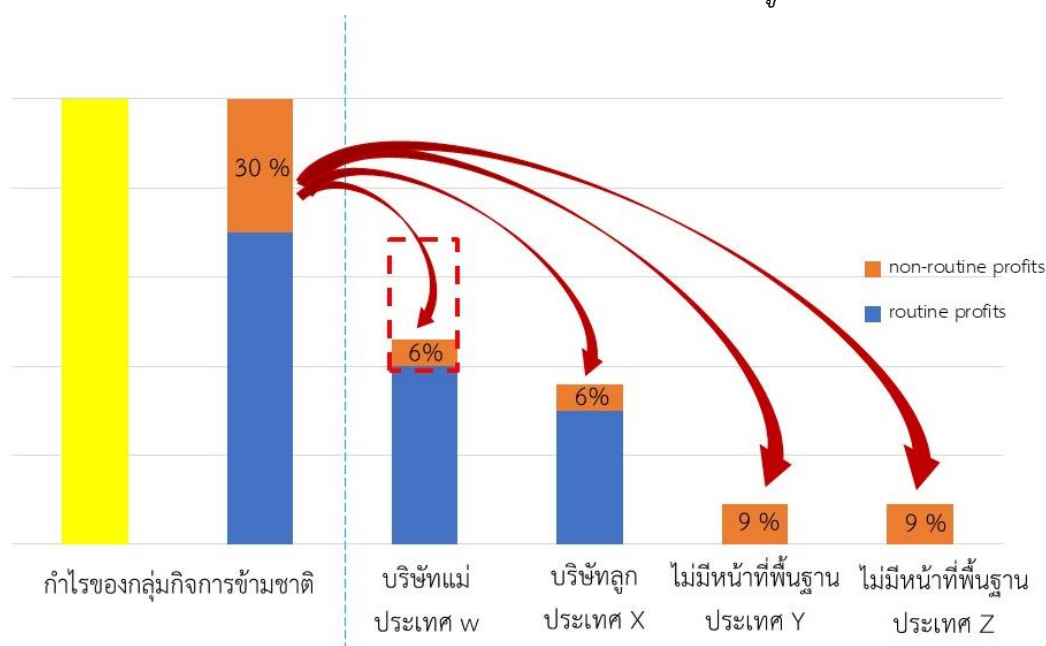
กรณีธุรกิจประเภทพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) กรณี Amazon หรือกรณีธุรกิจประเภทตัวแทน (agency) กรณี Agoda และกรณีธุรกิจประเภทสมัครสมาชิก (subscription-based) กรณี Netflix ภายใต้ข้อเสนอนี้ไม่ได้จำกัดว่าต้องเป็นธุรกิจดิจิทัลประเภทใดบ้าง ดังนั้นตัวอย่างทั้ง 3 ตัวอย่างย่อมมีการปันส่วนกำไรที่แทบจะไม่ได้ต่างกันเลย ขึ้นอยู่ว่าจะการกำหนดสัดส่วนของกำไรที่ต้องปันส่วนไปยังเขตอำนาจรัฐทางของแต่ละตลาดอย่างไร ซึ่งวิธีการปันส่วนนี้ก็คล้ายกับกรณีของตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹³⁹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document*, p. 16.

¹⁴⁰ Pasquale Pistone, Joao Felix Pinto Nogueira, and Betty Andrade, "The 2019 OECD Proposals for Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of Economy: an Assessment," *International Tax Studies*: p. 24.

ภาพที่ 16 ตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด



จากภาพนี้หากเป็นกรณี Agoda มีบริษัทแม่ในประเทศ W และมีบริษัทลูกในประเทศ X โดยบริษัทลูกก็ให้บริการด้านการตลาดด้วย และบริษัทลูกให้บริการในประเทศ Y และ Z โดยที่ได้ประโยชน์จากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด ทั้งนี้หากไม่มีการปันส่วนตามข้อเสนอนี้ บริษัทแม่ในประเทศ W ก็จะได้รับกำไรส่วนที่ตามข้อเสนอนี้ต้องปันส่วนไปเต็ม แต่กรณีตามข้อเสนอนี้จะต้องปันส่วนในกำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) ซึ่งแยกออกจากกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) จึงได้เป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) และก็จะปันส่วนกำไรดังกล่าวไปยังเขตอำนาจรัฐหรือประเทศ W, X, Y, Z ตามสัดส่วนที่ตกลงกันระหว่างรัฐซึ่งมีที่มาจากการได้รับกำไรจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดนั้น โดยเมื่อพิจารณาจากกรณีดังกล่าว

หากกรณีนี้ Agoda มีกำไรของกลุ่มกิจการข้ามชาติทั้งหมด 100 ล้านบาท เมื่อพิจารณาแล้วเป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine routine profits) เป็นจำนวน 30 ล้านบาท ส่วนอีก 70 ล้านบาทเป็นกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) และต้องนำไปปันส่วนให้กับแต่ละหน่วยคือบริษัทแม่ บริษัทลูก รวมถึงเขตอำนาจรัฐที่ได้รับประโยชน์จากการมีส่วนร่วม โดยจะปันส่วนไปให้ตามสัดส่วนของแต่ละเขตอำนาจรัฐที่ตกลงกัน ซึ่งถ้าเป็นกรณีตามภาพบริษัทแม่ในประเทศ W จะได้ปันส่วนกำไรร้อยละ 6 คือ 6 ล้านบาท ส่วนบริษัทลูกในประเทศ X จะได้ปันส่วนกำไรร้อยละ 6 และส่วนประเทศ Y และ Z ซึ่งเป็นประเทศที่เดิมไม่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีใด ๆ แต่มีผู้ใช้งานจำนวนมาก จึงสามารถนำกำไรในส่วนร้อยละ 9 คือ 9 ล้านบาทนี้ไปคำนวณในการจัดเก็บภาษีได้

3.1.1.3 ข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence)

ก. ที่มาและเหตุผล

ข้อเสนอนี้เกิดขึ้นได้รับการเสนอจากประเทศอินเดีย โดยอยู่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์เรื่องการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ในเรื่องการพัฒนาทางเลือกในการดำเนินการกับความท้าทายที่ขยายตัวในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเกี่ยวกับภาษีทางตรง (Developing Option to Address the Broader Direct Tax Challenges of the Digital Economy) โดยข้อเสนอนี้เกิดจากการที่เศรษฐกิจดิจิทัลและเทคโนโลยีต่าง ๆ ก้าวล้ำไปข้างหน้าอย่างรวดเร็วอันทำให้หน่วยธุรกิจไม่จำเป็นต้องอาศัยการมีตัวตนอยู่ทางกายภาพ (significant physical presence) ที่แต่ดั้งเดิมใช้เป็นพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีได้ตามความเกี่ยวข้องกับเศรษฐกิจ เนื่องจากความก้าวล้ำทางเทคโนโลยีทำให้จุดเกี่ยวโยง (nexus) และหลักการปันส่วนกำไร (profit allocation rules) ไม่สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพกับลักษณะธุรกิจดังกล่าว¹⁴¹

โดยข้อเสนอนี้จะก่อให้เกิดการปรากฏตัวตนขึ้นซึ่งสามารถจัดเก็บภาษีได้ (taxable presence) สำหรับบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือไม่มีสถานประกอบการในประเทศนั้น แต่มีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) โดยจะต้องพิจารณาจากปัจจัยหลักที่เป็นหลักฐานว่ามีปฏิสัมพันธ์ที่มีวัตถุประสงค์อย่างมีเป้าหมายและที่ยั่งยืน (a purposeful and sustained interaction) กับเศรษฐกิจของประเทศนั้นผ่านเทคโนโลยีหรือเครื่องมืออื่น ๆ ที่ทำงานโดยอัตโนมัติ¹⁴² โดยปัจจัยหลักประกอบด้วย รายได้จากธุรกรรมที่เกิดขึ้นจากระยะทางอันห่างไกล (remote transactions) มาสู่ประเทศนั้น โดยจะต้องมีการจำกัดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance costs) สำหรับผู้เสียภาษี และกำหนดกิจกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศให้ชัดเจนเพื่อที่จะให้เกิดความชัดเจนว่ามีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญแล้ว¹⁴³

¹⁴¹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document*, p. 16.

¹⁴² Guglielmo Maisto, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, p. 40.

¹⁴³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, p. 107.

ข. กลไกการบังคับใช้

ตามข้อเสนอนี้หากเข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีในเขตอำนาจรัฐใดนั้นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ซึ่งมีการปฏิสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับเขตอำนาจรัฐนั้นผ่านเทคโนโลยีดิจิทัลและในทางอื่นโดยอัตโนมัติ การรายได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีข้างต้นเป็นปัจจัยพื้นฐาน แต่รายได้นั้นจะไม่สามารถรับรู้ได้หากขาดจุดเกี่ยวข้องในการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลหรือเข้ามาจัดตั้งเพื่อประกอบกิจการในดินแดนของรัฐ (establish nexus) จึงต้องอาศัยการพิจารณารวมเข้ากับปัจจัยอื่นถึงจะสามารถรับรู้รายได้ในรูปแบบของการมีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในประเทศนั้น การมีปฏิสัมพันธ์มากเพียงพอในเขตอำนาจรัฐนั้นผ่านทางเทคโนโลยีดิจิทัลและในทางอื่นโดยอัตโนมัติที่จะสามารถสร้างตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ¹⁴⁴ ได้นั้นอาจต้องพิจารณาถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

- การขึ้นอยู่กับฐานผู้ใช้งาน (user base) และการป้อนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้งาน
- จำนวนของเนื้อหาดิจิทัลที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐนั้น
- การเรียกเก็บเงินและการเก็บเงินในเงินตราประเทศนั้น หรือด้วยวิธีการจ่ายเงินของประเทศนั้น
- การบริหารจัดการเว็บไซต์ด้วยภาษาของประเทศนั้น
- การรับผิดชอบในการขนส่งสินค้าไปยังลูกค้าหรือมีบริการประเภทอื่น เช่น บริการหลังการขาย ซ่อมแซมหรือซ่อมบำรุง
- การทำกิจการทางการตลาดและการขายไม่ว่าจะเป็นทางออนไลน์หรือไม่ เพื่อจูงใจลูกค้า¹⁴⁵

ทั้งนี้ ต้องมีความเชื่อมโยงที่จะเกิดขึ้นระหว่างเงินที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมของบริษัทที่ไม่มีการเข้ามาแต่ไม่มีสถานประกอบการกับการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้ การรับรู้รายได้จะต้องพิจารณาปัจจัยที่ต้องมีการกำหนดว่าครอบคลุมถึงประเภทของธุรกรรมใดบ้างและมีเกณฑ์ที่เหมาะสม

โครงสร้างของข้อเสนอนี้ในการปันส่วนกำไรไปยังการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ จะอยู่บนพื้นฐานของวิธีการปันส่วนแยกออกเป็น (fractional apportionment method) ซึ่งอาศัย 3 ขั้นตอน

¹⁴⁴ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights, pp. 91-102.

¹⁴⁵ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document, p. 16.

- ความหมายของฐานภาษีที่จะถูกแบ่ง
- การกำหนดหลักการในการปันส่วน (allocation keys) เพื่อแบ่งฐานภาษี
- การชั่งน้ำหนักหลักการในการปันส่วน (allocation keys)

ฐานภาษีสามารถกำหนดได้จากกำไรที่ได้จากทั่วโลกสำหรับกลุ่มกิจการข้ามชาติที่เงินได้จากการขายเกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐโดยเฉพาะ เช่น ฐานภาษีอาจถูกกำหนดจากปัจจัยเกี่ยวกับการขาย (sales) เพราะการขายทำให้รู้ถึงการต้องซื้อในเขตอำนาจรัฐนั้น ลูกจ้างและค่าจ้าง (employees and wages) ทำให้ทราบถึงหน้าที่งานที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐนั้น ทรัพย์สิน (assets) ส่วนการทำวิจัยและพัฒนา (research and development: R&D) ทำให้ทราบถึงการพัฒนาของเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง ทรัพย์สินทางปัญญา และการทำโฆษณาและการตลาด (advertising and marketing) ซึ่งจะทำให้เกิดการพัฒนาของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Marketing Intangibles)¹⁴⁶ นอกจากนี้โครงสร้างของข้อเสนอนี้จะใช้สำหรับธุรกิจที่อาศัยการสนับสนุนของผู้ใช้งานซึ่งอยู่ในขั้นตอนที่ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มขึ้น ผู้ใช้งานค่านึงถึงเงินได้ที่ถูกแบ่งมา โดยวิธีอื่นที่ง่ายสำหรับการปันส่วนกำไร¹⁴⁷ เช่น วิธีกรที่ถือว่าเป็นกำไรซึ่งผ่านการปรับปรุง (modified deemed profits methods)¹⁴⁸

ทั้งนี้ ภายใต้ข้อเสนอนี้สามารถนำวิธีการจัดเก็บโดยใช้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นวิธีการจัดเก็บและเครื่องมือในการบังคับใช้ได้ การจะจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากยอดกำไรรวมที่ไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ และไม่หักยอดขาดทุนจากการซื้อขาย (gross-basis withholding tax) ในอัตราที่ต่ำสำหรับการจ่ายเงินของบริษัทที่มีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ บริษัทมีสิทธิที่จะขอคืนภาษีและขอคืนกรณีที่ถูกจัดเก็บเกินกว่าสามารถในการหารายได้¹⁴⁹

¹⁴⁶ Selena Schneider, "Insight: Advantages and Disadvantages of the Fractional Apportionment Method," [Online] Accessed: 1 November. Available from:

<https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-advantages-and-disadvantages-of-the-fractional-apportionment-method>

¹⁴⁷ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document, p. 17.

¹⁴⁸ วิธีกรที่ถือว่าเป็นกำไรซึ่งผ่านการปรับปรุง (modified deemed profits methods) คือวิธีการสันนิษฐานจากประสบการณ์ (empirical presumption methods) โดยระบบที่ถือว่าเป็นกำไรซึ่งผ่านการปรับปรุงอาจเป็นวิธีการเลี่ยงการประมาณการกำไรจากบัญชีของผู้เสียภาษีในกรณีที่ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับรายได้จำนวนมากเกิดขึ้นที่ต่างประเทศ ซึ่งในทางปฏิบัติยากที่จะทำการตรวจสอบบัญชีจากข้อมูลภายในประเทศนั้น โดยวิธีนี้ส่วนมากจะใช้ในธุรกิจประกันภัย

¹⁴⁹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document, p. 17.

ดังนั้น จึงต้องมีการกำหนดลักษณะจุดเกี่ยวโยงหรือจุดเกี่ยวโยง (nexus) โดยอิงจากบทบาททางเศรษฐกิจที่สำคัญ ที่เรียกว่าการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) โดยปัจจัยที่จะทำให้เกิดลักษณะการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญจะประกอบด้วย ปัจจัยด้านรายได้ (revenue-based factor) ปัจจัยด้านดิจิทัล (digital factor) และปัจจัยด้านผู้ใช้งาน (user-based factor) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ปัจจัยด้านรายได้ (revenue-based factor)

รายได้จะเป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญที่จะเป็นเครื่องมือชี้วัดการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) โดยธุรกิจหลายด้าน (multi-sided business model) ขึ้นอยู่กับผลที่ได้รับด้านเครือข่าย (network effect)¹⁵⁰ ซึ่งเกี่ยวข้องอย่างยิ่งกับตลาดสองหรือหลายแห่งและส่วนใหญ่จะตั้งอยู่ในประเทศเดียวกัน ดังนั้น การขยายเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีที่รวมไปถึงประเทศของผู้ใช้งาน และประเทศของลูกค้าที่ทำการชำระเงิน โดยมูลค่าของผู้ใช้งานและข้อมูลของผู้ใช้งานจะแสดงให้เห็นถึงรายได้ของบริษัทในประเทศนั้น ๆ เนื่องจากข้อมูลของผู้ใช้งานจะเพิ่มมูลค่าของบริการที่บริษัทนั้นให้บริการ เครือข่ายของผู้ใช้งานที่เข้มแข็ง (strong user network) และข้อมูลของผู้ใช้งานที่เข้าร่วม (attendant user data) จะส่งผลให้บริษัทสามารถขายสินค้าหรือให้บริการ หรือเรียกให้ชำระราคาได้มากขึ้นสำหรับสินค้าหรือบริการ หรืออาจจะทั้งสินค้าและบริการก็ได้ ข้อเท็จจริงดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ารายได้ที่ได้รับจากลูกค้าในประเทศใดก็สามารถเป็นปัจจัยที่ทำให้มีจุดเกี่ยวโยงโดยการจัดตั้ง (establishing nexus) ในรูปแบบของการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ในประเทศนั้น ๆ

ทั้งนี้ การนำปัจจัยเรื่องรายได้เข้ามาพิจารณาอย่างไม่เพียงพอที่ทำให้เกิดจุดเกี่ยวโยงโดยการจัดตั้ง (establishing nexus) ได้ อย่งไรก็ดี เมื่อนำปัจจัยเรื่องรายได้มาใช้ควบคู่กับปัจจัยอื่น ๆ ที่จะกล่าวต่อไปนั้นสามารถที่จะทำให้เกิดจุดเกี่ยวโยงโดยการจัดตั้งได้ในรูปแบบของการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ในประเทศนั้น ๆ ได้นอกจากนี้การใช้รายได้เป็นปัจจัยหลักในการพิจารณาควรจะมีการจำกัด ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตาม

¹⁵⁰ ผลที่ได้รับด้านเครือข่าย (network effect) คือเหตุการณ์ที่จำนวนคนหรือผู้เข้าร่วมเพิ่มขึ้นเพราะคุณภาพของสินค้าหรือบริการ เช่นกรณีของอินเทอร์เน็ตในช่วงแรกใช้กันเพียงในวงแคบจึงผู้ใช้งานจำนวนน้อย แต่อย่างไรก็ตามเมื่อผู้ใช้งานอื่น ๆ สามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้มากขึ้น จึงสร้างเนื้อหาข้อมูลและบริการเพื่อตอบสนองความต้องการ ทำให้เกิดการพัฒนาของเว็บไซต์และผู้ใช้งานนำไปใช้ในการติดต่อและประกอบธุรกิจระหว่างกัน เมื่อการใช้อินเทอร์เน็ตมากขึ้นจึงทำให้เกิดมูลค่าและก่อให้เกิดผลลัพธ์ด้านเครือข่าย

(compliance costs) สำหรับผู้เสียภาษี และความแน่นอนระดับสูงในการจัดเก็บภาษี (high degree of tax certainty) สำหรับกิจกรรมระหว่างประเทศ¹⁵¹

ในส่วนที่เกี่ยวกับการพัฒนาเรื่องปัจจัยรายได้นั้นมีประเด็นทางเทคนิคดังต่อไปนี้

- ธุรกรรมที่อยู่ในข่ายการพิจารณา (transaction covered)

แนวคิดที่จะสามารถใช้เป็นปัจจัยด้านรายได้จะต้องสามารถรวมเงินได้ที่เกิดจากธุรกรรมดิจิทัลมาจากลูกค้าที่อยู่ในประเทศนั้น ซึ่งใช้งานผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลของบริษัทนั้น อันอาจกล่าวโดยขยายความได้ว่าเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องและกำหนดไว้ในขณะที่ทำสัญญา เพื่อขายหรือแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ระหว่างคู่สัญญาที่อาจมีมากกว่าสองคู่สัญญาก็ได้ซึ่งมีผลผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยส่วนมากสัญญาทำขึ้นโดยอิงจากระบบอัตโนมัติออนไลน์ แนวคิดนี้สามารถที่จะสร้างแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจที่มีลูกค้าห่างไกลโดยระยะทาง เช่น แนวคิดนี้จะแยกลักษณะของธุรกรรมดิจิทัลที่ห่างโดยระยะทาง (remote digital transactions) จากธุรกรรมผ่านจดหมาย (mail order transactions) เช่น การซื้อขายจากแค็ตตาล็อก และจากธุรกรรมผ่านโทรศัพท์ (telephone transactions) เช่น ขายสินค้าผ่านคอลเซนเตอร์ แม้ว่าในทางปฏิบัติในปัจจุบันธุรกรรมสองอย่างหลังนั้นจะสร้างรายได้ให้ธุรกิจน้อยลงมาก แต่ธุรกรรมทั้งสามแบบนี้ทำให้ธุรกิจสามารถทำธุรกรรมการขายได้โดยไม่ต้องอาศัยการมีตัวตนอยู่ทางกายภาพ (physical presence) ในประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่ นอกจากนี้ ธุรกิจประเภทนี้ยังใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเพื่อที่จะเข้าถึงลูกค้าได้กว้างมากขึ้นในต่างประเทศ¹⁵²

เพราะฉะนั้น เพื่อที่จะทำให้ผู้เสียภาษีมั่นใจว่าจะเสียภาษีเท่ากันไม่ว่าจะทำธุรกรรมในรูปแบบไหนก็ตาม จึงจำเป็นต้องนิยามปัจจัยด้านรายได้ รวมถึงรายได้อันเกิดจากธุรกรรมซึ่งบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศของลูกค้าและดำเนินกิจการจากต่างประเทศ แม้วานิยามจะกำหนดไว้กว้างมาก แต่อาจต้องพิจารณาร่วมกับปัจจัยอื่นด้วยจึงจะสมบูรณ์

วัตถุประสงค์หลักของปัจจัยนี้คือกรณีที่รายได้ทั้งหมดเกินเกณฑ์ก็จะสามารถชี้วัดได้ว่ามีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) อย่างไรก็ตามปัจจัยด้านรายได้เพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอ ที่จะพิสูจน์ว่าบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรนั้นมีส่วนร่วมในเศรษฐกิจของประเทศนั้นเป็นปกติสม่ำเสมอ ปัจจัยด้านรายได้จึงต้องพิจารณาประกอบกับปัจจัยอื่น เช่น ปัจจัยด้านดิจิทัลและอาจพิจารณาถึงปัจจัยด้านผู้ใช้งานด้วย เพื่อให้เกิดความเหมาะสมให้การวัดว่ามีการเข้าร่วมในเศรษฐกิจของประเทศนั้นอย่างมีเป้าหมายและยั่งยืน ดังนั้น ความเชื่อมโยงจะถูก

¹⁵¹ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, p. 107.

¹⁵² Ibid, pp. 107-108.

สร้างขึ้นระหว่างกิจกรรมที่ทำให้เกิดรายได้ของบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการ และการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญในประเทศนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรสร้างรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดจากรูกรวมอิเล็กทรอนิกส์ของลูกค้าในประเทศผ่านแพลตฟอร์มท้องถิ่นมากกว่าเกณฑ์

นอกจากนั้น ลูกค้าจะต้องสร้างบัญชีส่วนตัวกับแพลตฟอร์มดิจิทัลนั้นและใช้ทางเลือกการชำระเงินท้องถิ่นที่มีให้เลือกในเว็บไซต์นั้นเพื่อที่จะซื้อสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ ความเชื่อมโยงระหว่างรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศนั้นและปัจจัยด้านดิจิทัลและปัจจัยด้านผู้ใช้งานทำให้พิสูจน์ได้ว่ามีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นกรณีค่อนข้างยากที่หาความเชื่อมโยงสำหรับบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการที่สร้างรายได้มากกว่าเกณฑ์จากรูกรวมซึ่งเกิดจากลูกค้าในประเทศผ่านการเจรจาพบปะกันต่อหน้าและเกิดขึ้นนอกเขตอำนาจรัฐของตลาด ถ้าบริษัทนั้นเพียงแค่เปิดเว็บไซต์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการ โดยไม่ได้มีการทำธุรกรรมหรือมีปฏิสัมพันธ์กับผู้ใช้งานอย่างมาก รวมถึงการจัดเก็บข้อมูล¹⁵³

- ระดับของเกณฑ์ที่ใช้พิจารณา (level of threshold)

ปัจจัยหลักของปัจจัยด้านรายได้ก็คือยอดรายรับ (gross revenue) ที่เกิดจากรูกรวมที่สร้างขึ้นจากระยะทางห่างไกลซึ่งเกิดขึ้นในประเทศใดประเทศหนึ่งที่ลูกค้าอาศัยอยู่ โดยจำนวนรายได้ควรถูกจำกัดจำนวนที่ไว้อย่างแน่นอนในเงินตราของประเทศนั้น ๆ เพื่อที่จะลดปัญหาความเสี่ยงในการกระทำผิดวัตถุประสงค์ของการกำหนดระดับของเกณฑ์ (level of threshold) ก็ควรจะถูกตั้งไว้สูงเพียงพอที่ลดภาระในการจัดเก็บภาษี รวมถึงภาระในการปฏิบัติตาม เพื่อป้องกันและหลีกเลี่ยงความไม่แน่นอนสำหรับผู้เสียภาษี และจะต้องไม่ทำให้เกิดกรณีการมีรายได้ไม่น้อยกว่าขั้นต่ำต้องเสียภาษี

ขนาดของตลาดในประเทศที่พิจารณานั้นเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการตั้งระดับของเกณฑ์รายได้ โดยให้คำนึงถึงความคล่องตัวและความยืดหยุ่นในการเลือกสถานที่ตั้งสำหรับกระบวนการอัตโนมัติทางเทคโนโลยีที่ทำให้เกิดรายได้ในเศรษฐกิจดิจิทัล ปัจจัยเหล่านี้อาจใช้กับกรณีของกลุ่มบริษัทได้ดีกว่าบริษัทเดี่ยว ๆ เพื่อที่จะป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับการแยกส่วนเท็จ (artificially fragment) ของการขายโดยระยะทางห่างไกลจากลูกค้าในประเทศเดียวกันระหว่างบริษัทในเครือหรือมีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้ หลักของการนำมาคิดรวมกัน (aggregation rule) อาจใช้เป็นข้อสันนิษฐานที่สามารถหักล้างได้สำหรับผู้เสียภาษีที่สามารถอธิบายว่าไม่ใช่การแยกส่วนเท็จของการขายโดยห่างระยะทาง เพื่อที่จะไม่ปฏิบัติตามระดับของเกณฑ์ของรายได้ในการเสียภาษี¹⁵⁴

¹⁵³ Ibid, p. 111.

¹⁵⁴ Ibid, p. 108.

- การปฏิบัติตามเกณฑ์ (administration of threshold)

การปฏิบัติตามที่ถูกต้องตามระดับของเกณฑ์ของรายได้ขึ้นอยู่กับความสามารถของแต่ละประเทศในการระบุและวัดหรือประเมินการขายจากที่ห่างโดยระยะทางของบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการ โดยที่อาจจะต้องมีระบบให้ลงทะเบียน (mandatory registration system) สำหรับบริษัทที่ถึงเกณฑ์หรือเข้าเงื่อนไขของทุกปัจจัยที่จะมีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) โดยในทางกลับกัน ย่อมเป็นการยากในการรับรู้ว่าการกระทำใดของธุรกิจว่าเกิดขึ้น ณ ที่ใดและได้รับรายได้มากเท่าใด รวมทั้ง การระบุผู้ขายที่ขายจากต่างประเทศ โดยเฉพาะเรื่องการบังคับให้ปฏิบัติตามอีกด้วย นอกจากนี้ ยังเป็นเรื่องยากที่ตัวบริษัทเองจะระบุอย่างชัดเจนว่าลูกค้านั้นอาศัยอยู่ที่ใด¹⁵⁵

2) ปัจจัยด้านดิจิทัล (digital factor)

ในกรณีของธุรกิจแบบดั้งเดิม (brick and mortar business) ความสามารถในการเข้าถึงลูกค้าในประเทศจำนวนมากนั้นขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย อาทิ ที่ตั้งของร้านค้า การทำการตลาดและการประชาสัมพันธ์ในพื้นที่หรือประเทศนั้น ๆ ตลอดจนทางเลือกในการชำระเงิน และพนักงานขายหรือที่ใช้บริการลูกค้า ส่วนในเศรษฐกิจดิจิทัลนั้นความสามารถในการจัดตั้งและการมีปฏิสัมพันธ์อย่างมีเป้าหมายและที่ยั่งยืน (a purposeful and sustained interaction) กับผู้ใช้งานหรือลูกค้าในประเทศใดประเทศหนึ่งผ่านการปรากฏตัวทางดิจิทัล (digital presence) ขึ้นอยู่กับปัจจัยที่คล้ายคลึงกัน (analogous factors) โดยแนวของปัจจัยด้านดิจิทัลสำหรับการพัฒนาเศรษฐกิจดิจิทัลในปัจจุบันสามารถใช้ลักษณะของปัจจัยดังต่อไปนี้ในการพิจารณา¹⁵⁶

- ชื่อโดเมนท้องถิ่น (a local domain name)

บริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการแต่มีลูกค้ากลุ่มเป้าหมายหรือผู้ใช้งานในประเทศใดประเทศหนึ่งจะมีที่อยู่ทางดิจิทัลซึ่งบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ โดยปกติจะใช้ชื่อโดเมนของท้องถิ่นนั้นหรือโดยเฉพาะ ยกตัวอย่าง ถ้าเป็นชื่อโดเมนหลักของบริษัทอาจเป็น “.com” เว็บไซต์ของบริษัทที่มีกลุ่มเป้าหมายในประเทศอื่นนั้นจะใช้ชื่อโดเมนที่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศนั้น เพื่อให้ผู้ใช้งานของประเทศนั้นสามารถหาเว็บไซต์ของประเทศนั้นเจอ โดยปกติแล้วบริษัทจะซื้อชื่อโดเมนที่ใกล้เคียงหรือเกี่ยวข้องกันเพื่อปกป้องเครื่องหมายการค้า (trademarks)

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Ibid, p. 109.

ทั้งนี้บริษัทก็ยังสามารถที่จะดำเนินธุรกิจในประเทศใดประเทศหนึ่งโดยไม่มีชื่อโดเมนก็ได้ แต่การไม่ปกป้องชื่อทางธุรกิจ เครื่องหมายการค้าและชื่อทางการค้า รวมถึงชื่อโดเมนจะก่อให้เกิดความเสี่ยงเรื่องชื่อเสียงจากการจับจองชื่อโดเมนเพื่อนำมาขายต่อทำกำไร (potential domain squatting) และการละเมิดเครื่องหมายการค้า ส่วนใหญ่กลุ่มกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่ทำธุรกิจระหว่างประเทศ โดยดำเนินงานในประเทศหนึ่งผ่านชื่อโดเมนของอีกประเทศหนึ่งแต่ก็ไม่เสมอไป ซึ่งในอนาคตอันใกล้ อาจจะมีการลดการใช้ชื่อโดเมนเฉพาะของแต่ละประเทศ เช่น ถ้าขายกล้องทั่วโลกอาจจะใช้ชื่อโดเมนเป็น “.camera” แทน¹⁵⁷

- แพลตฟอร์มดิจิทัลท้องถิ่น (local digital platform)

บริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรมักจะมีเว็บไซต์หรือแพลตฟอร์มดิจิทัลของประเทศนั้น เพื่อที่จะนำเสนอประชาสัมพันธ์สินค้าหรือบริการของบริษัท ให้กับผู้ใช้งานหรือลูกค้าในประเทศนั้นได้ รับรู้ โดยคำนึงถึงภาษาและวัฒนธรรมโดยเฉพาะ เว็บไซต์หรือแพลตฟอร์มดิจิทัลท้องถิ่นจะมีลักษณะที่ทำให้เกิดความสะดวกในการปฏิสัมพันธ์กับผู้ใช้งานหรือลูกค้าท้องถิ่นด้วยเนื้อหาของเว็บไซต์ บริการ และหน้าที่อื่น ๆ โดยจะรวมถึงภาษาและการตลาดสำหรับท้องถิ่นนั้น เช่น การประชาสัมพันธ์ การลดราคา และมีนิยามการให้บริการกับผู้ใช้งานหรือลูกค้าของประเทศหรือท้องถิ่นนั้นที่ส่งผลถึงการโฆษณาและบริบททางกฎหมายของประเทศหรือท้องถิ่นนั้น แม้ว่าบางบริษัทจะเลือกที่จะดำเนินกิจการในที่ที่ใช้ภาษาเดียวกัน และไม่พยายามที่จะทำการตลาดหรือประชาสัมพันธ์ในท้องถิ่นหรือประเทศนั้น หรือสร้างแพลตฟอร์มท้องถิ่นซึ่งเป็นเรื่องสำคัญที่จะดึงดูดความสนใจของผู้ใช้งานหรือลูกค้าท้องถิ่นจำนวนมาก แต่อย่างไรก็ตาม แพลตฟอร์มท้องถิ่นไม่จำเป็นต้องสัมพันธ์กับกับเขตพรมแดนระหว่างประเทศในทางภูมิศาสตร์¹⁵⁸

- ทางเลือกในการชำระเงินของท้องถิ่น (local payment options)

บริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรมีปฏิสัมพันธ์ที่มีวัตถุประสงค์อย่างมีเป้าหมายและยั่งยืน (a purposeful and sustained interaction) กับเศรษฐกิจของประเทศนั้นมักจะสร้างความมั่นใจว่าลูกค้าท้องถิ่นสามารถซื้อสินค้าได้โดยไม่มีอุปสรรคในราคาที่ขึ้นอยู่ กับ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ภาษี ค่าธรรมเนียมของประเทศนั้น ๆ และต้องเลือกวิธีการในการชำระเงินตามแบบของประเทศนั้น ๆ เพื่อให้กระบวนการสั่งซื้อสำเร็จ โดยจะมีการนำรูปแบบการชำระเงินของแต่ละประเทศให้เลือกลงที่ปรากฏในเว็บไซต์ที่โฆษณาซึ่งมักเป็นเรื่องยุ่งยากทั้งในทางเทคนิค การโฆษณา และในทาง

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ Ibid.

กฎหมาย ทำให้โดยปกติแล้วบริษัทจะไม่ลงทุนในการดำเนินการข้างต้น ยกเว้นแต่จะทำให้เกิดการปฏิสัมพันธ์ที่แน่นแฟ้นและยั่งยืนกับเศรษฐกิจ แม้ปัจจัยนี้อาจจะไม่สำคัญกับประเทศที่ใช้เงินตราเดียวกัน แต่ปกติจะเป็นเงื่อนไขของการโฆษณาในประเทศที่จะต้องทำตามกฎหมายเกี่ยวกับธนาคาร การควบคุมเงินตรา เป็นต้น¹⁵⁹

3) ปัจจัยด้านผู้ใช้งาน (user-based factor)

การให้ความสำคัญการผลลัพธ์ด้านเครือข่าย (network effect) ในเศรษฐกิจดิจิทัลโดยมีฐานผู้ใช้งานและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอาจจะเป็นเครื่องชี้วัดที่สำคัญสำหรับการมีปฏิสัมพันธ์อย่างมีเป้าหมายและยั่งยืนกับเศรษฐกิจของอีกประเทศหนึ่ง โดยแนวคิดของปัจจัยด้านผู้ใช้งานจะสะท้อนถึงระดับการเข้าร่วมหรือมีส่วนร่วมในเศรษฐกิจดิจิทัลของประเทศนั้น ๆ ซึ่งจะอธิบาย ดังต่อไปนี้¹⁶⁰

- ยอดคนใช้งานต่อเดือน (monthly active user: MAU)

ปัจจัยที่สะท้อนถึงการเข้าถึงเศรษฐกิจของประเทศใดประเทศนั้นคือตัวเลขของยอดคนใช้งานต่อเดือน (monthly active user: MAU) สำหรับแพลตฟอร์มดิจิทัลที่มีสถานประกอบการในประเทศที่กำหนดในปีภาคนั้น คำว่า MAU หมายถึงผู้ใช้งานที่ลงทะเบียนซึ่งลงชื่อเข้าใช้และเข้าเยี่ยมชมแพลตฟอร์มดิจิทัลของบริษัทนั้นในช่วงเวลา 30 วัน ปัจจัยที่อิงจาก MAU จะมีข้อได้เปรียบในการวัดจำนวนของผู้ใช้งานหรือลูกค้าในประเทศที่กำหนดทั้งในแง่ของจำนวนและระดับของการเข้าร่วม (engagement) โดยปัจจุบันอยู่ในกระบวนการในการนิยามและระบุ MAU ซึ่งการคำนวณต้องได้รับการพัฒนาจากการแนะนำและปรึกษากับกลุ่มธุรกิจและผู้เชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยี เช่น กรณีการนิยามคำว่า “ผู้ใช้งาน (user)” หรือการเข้าร่วมระดับไหนที่จะถือว่าได้เข้าใช้งานแล้ว (active) โดยข้อมูลนั้นจะต้องมีความน่าเชื่อถือและตรงกับความเป็นจริง และสามารถตรวจจับบัญชีผู้ใช้งาน (account) ปลอม การมีหลายบัญชีผู้ใช้งาน หรือการที่ผู้ใช้งานกรอกข้อมูลอันเป็นเท็จ เป็นต้น¹⁶¹

- การทำสัญญาออนไลน์ (online contract conclusion)

ปัจจัยอีกปัจจัยหนึ่งที่จะสามารถชี้วัดระดับของการเข้าถึงเศรษฐกิจในประเทศนั้นของบริษัทคือการทำสัญญา โดยจะต้องพิจารณาถึงกรณีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ติดต่อ (dependent agent PE test) ที่อยู่ในมาตรา 5 ของ OECD Model ซึ่งในความหมายอย่างกว้างจะต้องมีการทำสัญญาใน

¹⁵⁹ Ibid, pp. 109-110.

¹⁶⁰ Ibid, p. 110.

¹⁶¹ Ibid.

ประเทศนั้น โดยมีบุคคลที่กระทำในฐานะของบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการนั้น ทั้งนี้ ในเศรษฐกิจดิจิทัลมักจะทำสัญญากับลูกค้าผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลโดยไม่จำเป็นต้องมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลในประเทศนั้นหรือมีกรณีลูกค้า ผู้ทำการแทน ผู้ติดต่อแต่อย่างใด ยกตัวอย่าง กรณีแพลตฟอร์มออนไลน์ให้บริการโดยไม่เสียค่าใช้จ่ายสำหรับผู้ใช้งานบนเว็บไซต์โดยการเข้าถึงหรือใช้สินค้าหรือบริการของบริษัท โดยที่ผู้ใช้งานจะต้องตกลงยินยอมกับข้อตกลงในการให้บริการ (term of service) และการใช้งานแพลตฟอร์มแต่ละครั้งย่อมมีผลตามที่ได้ตกลงทำสัญญา นอกจากนี้ จำนวนของสัญญาที่ตกลงทำกันผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลกับลูกค้าหรือผู้ใช้งานที่อาศัยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่งในปีภาคนั้นก็ย่อมเป็นปัจจัยที่สำคัญเช่นกัน¹⁶²

- ข้อมูลที่ถูกจัดเก็บ (data collected)

อีกปัจจัยที่สำคัญที่ควรพิจารณาคือจำนวนข้อมูลดิจิทัลที่ถูกจัดเก็บผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลจากผู้ใช้งานและลูกค้าที่อาศัยหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งในปีภาคนั้น เนื่องจากจะสะท้อนระดับการเข้าร่วมของบริษัทในเศรษฐกิจของประเทศใดประเทศหนึ่ง ที่สำคัญของที่มาของข้อมูลที่ถูกจัดเก็บนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าข้อมูลนั้นภายหลังจากถูกเก็บและนำไปทำดำเนินการอย่างไร ต่อขอบเขตของข้อมูลจะต้องไม่จำกัดอยู่แค่ข้อมูลส่วนบุคคล แต่รวมถึงข้อมูลที่เป็นเนื้อหาผู้ใช้งานสร้างขึ้น ความเห็นเกี่ยวกับสินค้า ประวัติการค้นหา เป็นต้น ปัจจัยหลักที่ควบคู่ไปกับหลักการได้สัดส่วน (proportionality test) เช่น จำนวนเนื้อหาดิจิทัลที่ถูกจัดเก็บมากกว่าที่ร้อยละเท่าไรของข้อมูลดิจิทัลทั้งหมดของบริษัท เป็นต้น ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บข้อมูลสามารถเข้าถึงได้ เชื่อถือได้ และทันสมัย โดยเฉพาะถ้าปัจจัยนั้นเน้นเกี่ยวกับการจัดเก็บข้อมูลที่ถูกเก็บบนเซิร์ฟเวอร์ โดยบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการ ในขณะที่ตัวธุรกิจอาจไม่จำเป็นต้องแยกหรือรวมสถิติของปริมาณข้อมูลที่ถูกจัดเก็บ และไม่ต้องแยกตามแต่ละประเทศ นอกจากนี้ จำนวนข้อมูลที่ถูกจัดเก็บและเก็บไว้จากผู้ใช้งานจากประเทศใดประเทศหนึ่ง อาจไม่สะท้อนถึงการเข้าถึงอย่างมีประสิทธิภาพที่จะทำให้เกิดกำไร เนื่องจากมูลค่าของข้อมูลดิบไม่แน่นอนและเปลี่ยนแปลงได้ง่าย¹⁶³

ค. ข้อดีและข้อเสีย

ข้อเสนอนี้ทำให้เกิดความเท่าเทียมกัน เนื่องจากเป็นกรณีที่ขยายหลักการเรื่องสถานประกอบการถาวรให้รัฐของตลาดมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัล สำหรับธุรกิจที่มีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ แม้ว่าจะไม่มีสถานประกอบการถาวรที่แน่นอนในต่างประเทศ โดยธุรกิจ

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid, pp. 110-111.

ดิจิทัลจะมีภาวะภาษีเช่นเดียวกับธุรกิจต่างประเทศที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศหลักแหล่งเงินได้เช่นเดียวกับธุรกิจภายในประเทศ¹⁶⁴ และเกิดความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากธุรกิจที่มีเข้าเงื่อนไขตามข้อเสนอมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญซึ่งก็คือ ธุรกิจที่ดำเนินธุรกิจจากในต่างประเทศแต่ก่อให้เกิดรายได้ในประเทศนั้น ๆ ก็ต้องเสียภาษีภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกัน โดยไม่ได้จำกัดเฉพาะกลุ่มธุรกิจเท่านั้น นอกจากนี้ ยังถือได้ว่าเป็นความเป็นกลางในแง่ที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับธุรกิจแบบดั้งเดิมซึ่งมีสถานประกอบการในเขตอำนาจรัฐของตลาดอยู่แล้ว

นอกจากนั้น การขยายหลักการเรื่องสถานประกอบการถาวรออกไปย่อมเป็นการนำไปปรับใช้กับธุรกิจดิจิทัลที่มีการเปลี่ยนแปลง และมีรูปแบบธุรกิจดิจิทัลใหม่อยู่เสมอได้ง่ายกว่า การกำหนดขอบเขตใหม่เพื่อบังคับใช้กับบริบทของธุรกิจดิจิทัลที่เปลี่ยนแปลง จึงทำให้เกิดความยืดหยุ่น (flexibility) ในการบังคับใช้

ข้อเสนอนี้พิจารณาพื้นฐานความเชื่อมโยงระหว่างธุรกรรมดิจิทัลกับลูกค้าในประเทศหลักแหล่งเงินได้ ซึ่งสะท้อนการทำธุรกิจอย่างมีเป้าหมายและต่อเนื่องในการทำกิจกรรมในประเทศนั้น เพื่อใช้เป็นจุดเกี่ยวโยง โดยจะตรงกับความเป็นจริงมากกว่าการนำหลักสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (place of incorporation) มาใช้เพราะการอิงจากการจดทะเบียนนั้นอาจทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีขึ้นได้¹⁶⁵

ข้อเสนอมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญนั้นว่ามีความง่ายในการปฏิบัติตามมากที่สุดเมื่อเทียบกับสองข้อเสนอแรกคือ ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานกับข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด เพราะอำนวยความสะดวกให้กับประเทศกำลังพัฒนาซึ่งขาดความสามารถในทางเทคนิคในการบังคับใช้ข้อเสนอสองข้อเสนอแรก โดยที่ไม่ต้องพิจารณาถึงเรื่องกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) กับกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการค้า (trade intangibles)

การใช้หลักการปันส่วนเดียวกันคือ วิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing) ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจแบบดั้งเดิมหรือธุรกิจดิจิทัลย่อมทำให้ไม่เกิดความยุ่งยาก มีความแน่นอนและง่ายที่จะปฏิบัติตาม อีกทั้งยังลดภาระในการปฏิบัติตามที่ไม่จำเป็นออกไป และง่ายต่อผู้ทำการจัดเก็บอีกด้วยสำหรับรัฐที่มีเขตอำนาจของตลาดนั้น ๆ

¹⁶⁴ Dale Pinto, *E-commerce and Source-Based Income Taxation* (Amsterdam: IBFD, 2003), pp. 198-200.

¹⁶⁵ *Ibid*, p. 201.

นอกจากนั้น ข้อเสนอนี้มีแนวคิดของ OECD ที่รองรับในเชิงหลักการและมีหลายประเทศนำไปปรับใช้แล้วเป็นมาตรการระยะสั้นไปก่อน ดังนั้น จึงแสดงให้เห็นว่ามีการนำไปใช้ได้จริงโดยมีกรณีศึกษา และสามารถนำไปวิเคราะห์ถึงผลลัพธ์ของการออกมาตรการระยะสั้นเป็นกรณีตัวอย่างได้บางส่วน

ข้อเสนอนี้ใช้ปัจจัยถึง 3 ปัจจัยหลักคือ ปัจจัยด้านรายได้ (revenue-base factor) ปัจจัยด้านดิจิทัล (digital factor) และปัจจัยด้านผู้ใช้งาน (user-based factor) โดยแต่ละปัจจัยจะต้องมีการกำหนดขอบเขต และเกณฑ์ให้ชัดเจนว่าต้องมีมากถึงระดับไหนจึงจะถือว่าเข้าเงื่อนไขในปัจจัยดังกล่าวแล้ว เพื่อให้เกิดความมั่นใจกับผู้เสียภาษีว่ามีเงื่อนไขที่หนักแน่นเพียงพอ และการที่มีการตั้งเกณฑ์จะเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามและบังคับการจดทะเบียนภาษีอีกด้วย

แม้ว่าการขยายฐานภาษีจะเป็นข้อดีแต่ก็อาจเป็นข้อเสีย เพราะไม่ใช่ทุกกรณีที่จะทำให้ประเทศหลักแหล่งเงินได้จะสามารถจดทะเบียนภาษีได้เสมอไปจากการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจเป็นสำคัญ ทั้งในทางปฏิบัติและทฤษฎี โดยอาจเกิดกรณีที่ทำให้ฐานภาษีต่ำลงจนไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี¹⁶⁶

ข้อเสนอนี้ต้องอาศัยเทคโนโลยีในการตรวจสอบโดยเฉพาะด้านผู้ใช้งานที่ต้องอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับยอดคนใช้งานต่อเดือน (monthly active user: MAU) และการทำสัญญาออนไลน์ (online contract conclusion) ข้อมูลที่ถูกจัดเก็บ (data collected) รวมถึงปัจจัยด้านอื่นก็ต้องอาศัยเทคโนโลยีในการตรวจสอบด้วย ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยด้านรายได้และด้านดิจิทัลก็เช่นกัน ฉะนั้น จะทำให้เกิดภาระต่อผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจดทะเบียนภาษีเพิ่มเติมขึ้น

นอกจากนั้น ข้อมูลบางอย่างอาจจะต้องขอความร่วมมือจากผู้เสียภาษีเพื่อที่จะนำมาใช้ในการประมวลผล ซึ่งต้องอาศัยทั้งความยินยอมหรือข้อตกลงและความเข้าใจจากผู้เสียภาษีสวมทั้งรัฐต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง หากไม่มีเทคโนโลยีหรือข้อตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ จึงเป็นกรณีที่จะกระทบกับการนำไปปฏิบัติในประเทศที่กำลังพัฒนา

ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร

กรณีธุรกิจประเภทพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) กรณี Amazon หรือกรณีธุรกิจประเภทตัวแทน (agency) กรณี Agoda และกรณีธุรกิจประเภทสมัครสมาชิก (subscription-based) จะต้องพิจารณาถึงการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ ตามรายได้ (revenue-based factor) ปัจจัยด้านดิจิทัล (digital factor) และปัจจัยด้านผู้ใช้งาน (user-based factor) เช่น กำหนดว่าต้องมีรายได้ไม่น้อยกว่าเท่าไร มีการใช้แพลตฟอร์มของประเทศนั้น และมีผู้ใช้งานไม่ต่ำกว่าเท่าไร เป็นต้น เมื่อเข้าเกณฑ์การมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญถือเสมือนจริงว่าเป็นสถาน

¹⁶⁶ Ibid, pp. 200-201.

ประกอบการถาวร (Virtual PE) จึงต้องมีการปันส่วนกำไรโดยจะต้องกำหนดว่าจะให้อะไรเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษี โดยซึ่งจากตัวอย่างการกำหนดของต่างประเทศจะกำหนดเป็นประเภทว่ารายได้ประเภทใดบ้างที่ต้องเสียภาษี เช่น การกำหนดว่ารายได้จากการขายสินค้า การเป็นตัวกลาง การสตรีมมิ่ง เป็นต้น ทำให้ Amazon ต้องทำรายได้ส่วนการขายสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐนั้นเป็น ฐานภาษี สำหรับกรณี Agoda ก็เอารายค่านายหน้าที่เกิดจากการที่ผู้ใช้งานในอินเดียจองโรงแรม ส่วนกรณีของ Netflix ก็คือกรณีที่ผู้ใช้งานสตรีมมิ่งดูภาพยนตร์ ซีรีส์ในอินเดีย มาเป็นฐานรายได้ โดยอาจจะต้องอาศัยการปันส่วนโดยการนำรายได้ทั้งหมดของกิจการแล้วหาสัดส่วนที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจรัฐนั้นซึ่งต้องใช้การคำนวณโดยคำนึงถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าจะกำหนดอย่างไร

ยกตัวอย่างเช่น จากรายได้ของกิจการทั้งหมดของ Netflix มีรายได้ทั้งหมด 100 ล้านบาท โดยรายได้ร้อยละ 10 นั้นเกิดขึ้นจากการที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศอินเดียทำให้ รายได้ในส่วนนี้คือ 10 ล้านบาทจะต้องนำมาเสียภาษีภายใต้การมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ ภายใต้กฎหมายภายใน โดยสมมติว่าเป็นกรณีที่ Netflix ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอินเดีย

จ. ตัวอย่างในต่างประเทศ

(1) สหภาพยุโรป

คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรป (EU Commission) มีข้อเสนอในการจัดเก็บภาษีสำหรับการตัวตนอยู่ทางดิจิทัลที่มีนัยสำคัญ (Significant Digital Presence: SDP) โดยกำหนดการดำรงตัวตนอยู่ทางดิจิทัล (digital presence) หรือ สถานประกอบการถาวรเสมือนจริง (virtual permanent establishment) และ หลักการปันส่วนกำไร (profit allocation principles) โดยมีแนวทางหลักเกณฑ์ของคณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปในการกำหนด¹⁶⁷

- มีรายได้รวมทั่วโลกจากการให้บริการดิจิทัลตั้งแต่ 750 ล้านยูโร และ
- มีรายได้ในสหภาพยุโรปจากการให้บริการดิจิทัลตั้งแต่ 50 ล้านยูโร¹⁶⁸

¹⁶⁷ European Commission, "Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure that All Companies Pay Fair Tax in the EU," [Online] Accessed: 20 May. Available from: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm

¹⁶⁸ Gary Clyde Hufbauer and Zhiyao (Lucy) Lu, "The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff," Peterson Institute for International Economics (2018).

ทั้งนี้ รายได้จากการทำธุรกิจทั้งสามอย่างข้างต้นนั้นต้องเป็นรายได้จากการทำกิจกรรมดังต่อไปนี้

- การวางโฆษณาบนแพลตฟอร์มโดยคำนึงถึง ผู้ใช้งาน (User) ซึ่งเป็นลูกค้ากลุ่มเป้าหมาย
- การอำนวยความสะดวกเพื่อให้ผู้ใช้บริการทั้งสองฝ่ายเพื่อให้สามารถติดต่อระหว่างกันได้ อาจเพื่อให้สามารถเกิดการขายสินค้าหรือให้บริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้บริการ
- การส่งต่อข้อมูลเกี่ยวกับผู้ใช้งาน ที่ถูกเก็บรวบรวม และจากการวิเคราะห์ข้อมูลจากการทำงานของใช้งานบนแพลตฟอร์มดิจิทัล¹⁶⁹

อย่างไรก็ตามคณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรป เห็นว่าก็ยังคงควรให้ความสำคัญกับปัจจัยด้านรายได้ ด้านดิจิทัล และด้านผู้ใช้งานจึงเสนอการกำหนดหลักเกณฑ์ซึ่งแบ่งออกได้ 3 ข้อ¹⁷⁰ คือ

- รายรับจากการให้บริการดิจิทัล (revenues from supplying digital services) ซึ่งกำหนดว่าหากมีรายรับจากการให้บริการดิจิทัลแก่ผู้ใช้งานในรัฐสมาชิกเกินกว่า 7,000,000 ยูโรในปีภาษี
- จำนวนผู้ใช้งาน (the number of users of digital services) จะต้องมีจำนวนผู้ใช้งานในรัฐสมาชิกนั้นเกินกว่า 100,000 รายในปีภาษี
- จำนวนสัญญาสำหรับการบริการดิจิทัล (the number of contracts for a digital service) มีการทำสัญญาทางธุรกิจสำหรับการบริการดิจิทัลระหว่างนิติบุคคลต่างประเทศและผู้ใช้งานเกินกว่า 3,000 รายในปีภาษี¹⁷¹

หากเข้าตามข้อใดหรือมากกว่าหนึ่งข้อจะมีการมีตัวตนอยู่ทางดิจิทัลที่มีนัยสำคัญ (Significant Digital Presence) ซึ่งก่อให้เกิดอำนาจในการจัดเก็บภาษีกับรัฐสมาชิก¹⁷² ทั้งนี้เพื่อให้มีการปฏิบัติตามอย่างแท้จริงคณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรป เห็นว่าควรมีการยกเว้นให้ธุรกิจบางประเภท และวางแนวทางว่าควรที่จะเก็บอัตราภาษีจากการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ

¹⁶⁹ Chris Sanger and Rob Thomas, "New digital tax policies: What, When, Where, How and by Whom?," *EY's Global Tax Policy and Controversy*, 22 (2018).

¹⁷⁰ European Commission, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, ed. European Commission (Brussels 2018).

¹⁷¹ European Commission, Proposal for a Council Directive on the Common System of Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services (Brussels 2018).

¹⁷² European Commission, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence.

สำหรับธุรกิจดิจิทัล น้อยกว่าการจัดเก็บจากธุรกิจแบบดั้งเดิม เพื่อเป็นการดึงดูดให้มีการเสียภาษีให้ถูกต้อง

ทั้งนี้ แนวคิดนี้สามารถจะพัฒนาไปถึงขั้นหลักการว่าด้วยการส่งเสริมให้มีกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการปรับฐานการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลและหลักการทั่วไปว่าด้วยเรื่องการจัดทางบการเงินรวมของนิติบุคคล (The Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB) ซึ่งเป็นการทำตามหลักการปันส่วนกำไรในกลุ่มกว้างเพื่อที่จะทำให้เกิดผลลัพธ์ที่ดียิ่งขึ้นซึ่ง

หลักการว่าด้วยการส่งเสริมให้มีกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการปรับฐานการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลและหลักการทั่วไปว่าด้วยเรื่องการจัดทางบการเงินรวมของนิติบุคคล เป็นการกำหนดวิธีการในการคำนวณภาษีจากกำไรของธุรกิจในสหภาพยุโรปในลักษณะรวมกัน (a single set of rules to calculate companies' taxable profits in the EU) สำหรับกลุ่มกิจการข้ามชาติซึ่งจะต้องอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีรูปแบบระบบเดียว โดยสามารถจัดการทุกอย่างได้ในระบบอินเทอร์เน็ต โดยจะเป็นการรวบรวมกำไรที่ต้องเสียภาษีระหว่างรัฐสมาชิก โดยรัฐสมาชิกแต่ละรัฐนำส่วนแบ่งที่จัดเก็บได้ไปคำนวณภาษีของตน ซึ่งเป็นกรณีที่เป็นฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่ที่พวกเขาได้รับผลกำไรภายใต้ระบบภาษีแบบรวม (CCCTB) อาศัยจากปัจจัยกิจกรรมทางออนไลน์ของบริษัทในธุรกิจดิจิทัลสำหรับการคำนวณภาษี แม้ว่าการปรับฐานการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลและหลักการทั่วไปว่าด้วยเรื่องการจัดทางบการเงินรวมของนิติบุคคล (CCCTB) นั้นจะเป็นมาตรการที่ดีในการจัดการกับปัญหาในการจัดเก็บภาษีหลายแง่มุม แต่มาตรการดังกล่าวมีอุปสรรคในเรื่องของทางด้านการเมืองเนื่องจากรัฐสมาชิกแต่ละรัฐย่อมเห็นว่าเป็นการสูญเสียความเป็นอิสระและอำนาจเชิงอธิปไตย แทนที่รัฐของตนจะสามารถจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยแต่ต้องให้อำนาจแก่หน่วยงานกลางของสหภาพยุโรปในการจัดเก็บภาษีแทน¹⁷³

(2) ประเทศอิสราเอล

เมื่อวันที่ 12 เมษายน ปี ค.ศ. 2016 ประเทศอิสราเอลได้ประกาศแนวคิดในการเปลี่ยนแปลงภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อที่จะขยายหลักการเรื่องสถานประกอบการถาวรเพื่อรวมธุรกิจออนไลน์ที่สถานประกอบการถาวร ซึ่งขายหรือให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ตกับชาวอิสราเอล¹⁷⁴ โดย

¹⁷³ Daniela Pirvu, *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*, 1 ed. (London: Palgrave Macmillan UK, 2012), p. 165.

¹⁷⁴ Orbitax, "Israel's Draft Circular on the Digital Economy and Permanent Establishment," [Online] Accessed: 17 June. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel's-Draft-Circular-on-the-11300>

ข้อเสนอแนะจะเน้นไปที่รายได้ของบริษัทต่างประเทศที่สามารถมีคุณสมบัติเป็นสถานประกอบการถาวรในอิสราเอลได้ในบริบทของเศรษฐกิจดิจิทัล¹⁷⁵ โดยการมีตัวตนอยู่ทางดิจิทัลอย่างมีนัยสำคัญนั้น (significant digital presence) จะต้องพิจารณาจำนวนสัญญาที่ทำกับลูกค้าท้องถิ่นนั้น รวมถึงการใช้บริการของบัญชีผู้ใช้งานอิสราเอล ซึ่งเป็นที่มาของรายได้จากธุรกรรมออนไลน์ที่ทำกับผู้ใช้งานในอิสราเอล¹⁷⁶

โดยตามกฎหมายภายในของประเทศอิสราเอลต้องการจะสร้างจุดเชื่อมโยงสำหรับหลักแหล่งเงินได้ โดยบริษัทที่ไม่มีสถานประกอบการมาจากต่างประเทศให้บริการออนไลน์ ซึ่งมีลูกค้าในอีกประเทศหนึ่งอาจสร้างจุดเชื่อมโยงที่ทำให้เกิดการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ทั้งนี้ จะสามารถใช้กฎหมายภายในได้กรณีที่อยู่นอกเหนือขอบเขตของอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น โดยจะต้องเป็นกรณีที่ผู้ให้บริการออนไลน์จะต้องอยู่ในประเทศที่ไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอิสราเอล ซึ่งให้คำนิยามไว้อย่างกว้างว่า กรณีใดจะถือว่าเกิดการมีตัวตนทางดิจิทัลเกิดขึ้นแล้ว แต่ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงแค่ว่าบัญชีผู้ใช้เท่านั้น ได้แก่

- มีการทำสัญญาออนไลน์ระหว่างบริษัทต่างประเทศกับลูกค้าในประเทศอิสราเอลจำนวนมาก
- การที่ลูกค้าในอิสราเอลจะใช้บริการดิจิทัลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศผ่านทางอินเทอร์เน็ตจำนวนที่เป็นนัยสำคัญ
- การที่บริษัทต่างประเทศให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ตโดยเพื่อเจาะตลาดของกลุ่มเป้าหมายในอิสราเอล เช่น อาจพิจารณาจากการใช้ภาษาฮีบรู การใช้สกุลเงินของอิสราเอล เป็นต้น¹⁷⁷

รวมถึงรูปแบบธุรกิจหลายด้าน (multi-sided business model) ที่บริษัทสามารถสร้างรายได้จากธุรกรรมออนไลน์ที่ทำโดยผู้ใช้งานในอิสราเอล โดยการพิจารณาคำนิยามของการปรากฏตัวทางดิจิทัลที่กล่าวมาข้างต้นนั้นจะพิจารณาแยกกันไม่จำเป็นต้องเข้าทุกเงื่อนไข

¹⁷⁵ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights, p. 111.

¹⁷⁶ Eli Hadzhieva, Impact of Digitalisation on International Tax Matters (European Union 2019), p. 42.

¹⁷⁷ Orbitax, "Israel's Draft Circular on the Digital Economy and Permanent Establishment."

นอกจากนี้หลักการดังกล่าวจะต้องใช้ประกอบกับกฎหมายภายในที่ใช้หลักการกำหนดราคา โดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (arm's length principle) เพื่อที่จะปันส่วนกำไรได้ ซึ่งพิจารณาจาก หน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงที่เกิดขึ้น

(3) ประเทศอินเดีย

หลักเรื่องการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 2018 ภายใต้กฎหมายภาษีภายในของประเทศอินเดีย โดยกฎหมายต้องการจะ จัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศอินเดียแต่กลับได้ประโยชน์จากประเทศ อินเดีย ซึ่งเข้าตามหลักเกณฑ์และจะต้องมีการแบ่งรายได้ในส่วนนั้นให้กับการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจ มีนัยสำคัญในการจัดเก็บภาษีในประเทศอินเดีย แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดหลักการมีตัวตนอยู่ ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ภายใต้กฎหมายในนั้นไม่ทำให้ สามารถทำให้เกิดเป็นผลได้ โดยในบันทึกเกี่ยวกับกฎหมายการเงิน (the Memorandum to Finance Bill 2018) รัฐบาลอินเดียเห็นว่าจะต้องทำเป็นอนุสัญญาภาษีถึงจะได้ประโยชน์

ในประเทศอินเดียได้มีการเสนอจุดเกี่ยวโยงสำหรับกฎหมายภายในเพื่อใช้กับการจัดเก็บภาษี เงินได้นิติบุคคลโดยมีการร่างแก้ไขในมาตราที่ 9 แห่งพระราชกำหนดภาษีเงินได้ (the Income Tax Act 1961) ประกอบพระราชกำหนดการเงิน (the Finance Act 2020)

เงื่อนไขของการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญนั้นจะถูกแบ่งพิจารณาออกเป็นสอง ส่วน

- ส่วนแรกคือ ถ้ามีการชำระราคาเพิ่มขึ้นจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทที่ไม่มีสถาน ประกอบการในอินเดียกับลูกค้าหรือผู้ใช้งานในอินเดีย รวมถึงการดาวน์โหลดข้อมูลหรือ ซอฟต์แวร์ในประเทศอินเดียด้วย โดยการเพิ่มของของธุรกรรมมากกว่าเกณฑ์ที่กำหนด
- ส่วนที่สอง สำหรับในกรณีของกิจกรรมต่าง ๆ ในธุรกิจซึ่งผ่านทางระบบอย่างต่อเนื่อง¹⁷⁸ โดยมีการปฏิสัมพันธ์กับผู้ใช้งานจำนวนหนึ่ง ทำให้มีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจอย่างมี นัยสำคัญแม้จะไม่มีมือถือชื่อในสัญญาที่ประเทศอินเดียไว้ก็ตาม¹⁷⁹ โดยไม่ว่า ธุรกรรมหรือกิจกรรมที่เกิดขึ้นจะเกิดจากสัญญาที่เกิดขึ้นในอินเดีย บริษัทจะมีสถาน

¹⁷⁸ Pasquale Pistone and Dennis Webber, Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights, p. 110.

¹⁷⁹ Eli Hadzhieva, Impact of Digitalisation on International Tax Matters, p. 42.

ประกอบกรในอินเดีย หรือมีเข้ามการให้บริการในอินเดียหรือไม่ก็ตาม หากเข้าตามเงื่อนไขทั้งสองส่วนยอมทำให้รายได้นั้นเกิดขึ้นในประเทศอินเดีย¹⁸⁰

โดยธุรกรรมที่จะนำมาคิดจะเป็นกรณีรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัล การดาวน์โหลดข้อมูลหรือซอฟต์แวร์ในอินเดีย การเรียนออนไลน์และเกมออนไลน์ และสตรีมมิ่งไม่ว่าจะเป็นเพลงหรือวิดีโอ ภาพยนตร์ รวมถึงการบริการช่วยเหลือลูกค้า อีกทั้ง การให้บริการอื่น ๆ บนเว็บไซต์ ในระบบคลาวด์ ซึ่งมีผู้ใช้งานในอินเดีย¹⁸¹

ทั้งนี้ การปรับใช้กฎหมายดังกล่าวนี้จะจำกัดเพียงแค่ประเทศที่ไม่ได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับอินเดียเท่านั้น เนื่องจากอินเดียต้องอยู่ภายใต้ข้อตกลงภาษีซ้อนเกี่ยวกับเลี่ยงภาษี (Double Taxation Avoidance Agreement: DTAA) ซึ่งหากจะบังคับใช้กับประเทศอื่นที่มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องมีการตกลงทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกันใหม่

แต่อย่างไรก็ตาม พระราชกำหนดการเงิน (the Finance Act 2020) นั้นเลื่อนการบังคับใช้เรื่องนิยามของ การมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ไปเป็นวันที่ 1 เมษายน ปี ค.ศ. 2022 เนื่องจากอยากจะให้ OECD ได้มีแนวทางร่วมกันเกี่ยวกับเศรษฐกิจดิจิทัลก่อน ส่วนเรื่องการขยายเขตอำนาจรัฐเพื่อจะจัดเก็บรายได้จากการโฆษณาซึ่งมีกลุ่มเป้าหมายเป็นลูกค้าในอินเดีย รายได้จากการขายข้อมูลซึ่งจัดเก็บจากผู้ใช้งานหรือลูกค้าในอินเดีย และรายได้จากการขายสินค้าและบริการโดยการใช้ข้อมูลที่จัดเก็บจากผู้ใช้งานหรือลูกค้าในอินเดียให้มีผลวันที่ 1 เมษายน ปี ค.ศ. 2021 และการแก้ไขการปันส่วนที่เกี่ยวกับการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ให้มีผลในวันที่ 1 เมษายน ปี ค.ศ. 2022¹⁸²

¹⁸⁰ The Amendment to Section 9 of the Tax Act 1961

¹⁸¹ Deloitte, "Taxation of Non-residents through a Significant Economic Presence: Widened Scope under the Indian Income Tax Law."

¹⁸² KPMG, "Taxation of the Digitalized Economy, Development Summary," (2020).

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบแนวคิดและข้อเสนอแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่

	ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน	ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด	ข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ
ขอบเขตประเภทธุรกิจ	ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงซึ่งหมายถึง โซเชียลมีเดีย เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์และตลาดสินค้าออนไลน์	ธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงทุกประเภท ไม่จำกัดประเภท	ธุรกิจดิจิทัลทั้งหมดที่เข้าตามหลักเกณฑ์ปัจจัยด้านรายได้ ปัจจัยด้านดิจิทัลและปัจจัยด้านผู้ใช้งาน ที่กำหนด
จุดเชื่อมโยง	การมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานทำให้เกิดรายได้ในเขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานนั้น	การที่ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดทำให้เกิดรายได้ในเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น	มีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) โดยพิจารณาปัจจัยด้านรายได้ ปัจจัยด้านดิจิทัลและปัจจัยด้านผู้ใช้งานในเขตอำนาจรัฐนั้น
ฐานภาษี	นำรายได้ของกลุ่มกิจการข้ามชาติมาปันส่วน เพื่อหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits)	นำรายได้ของกลุ่มกิจการข้ามชาติมาปันส่วนเพื่อหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits)	รายได้ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการดิจิทัลเป็นของสถานประกอบการดิจิทัล (digital permanent establishment)
หลักการปันส่วนกำไร	ใช้วิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ในการกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits)	ใช้วิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ในการกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) โดยต้องมีการวิเคราะห์ในปัจจัยทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง	ใช้วิธีการปันส่วนแยกออกเป็น (fractional apportionment method) ขึ้นอยู่กับการกำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนกำไรและการชั่งน้ำหนักของแต่ละปัจจัย

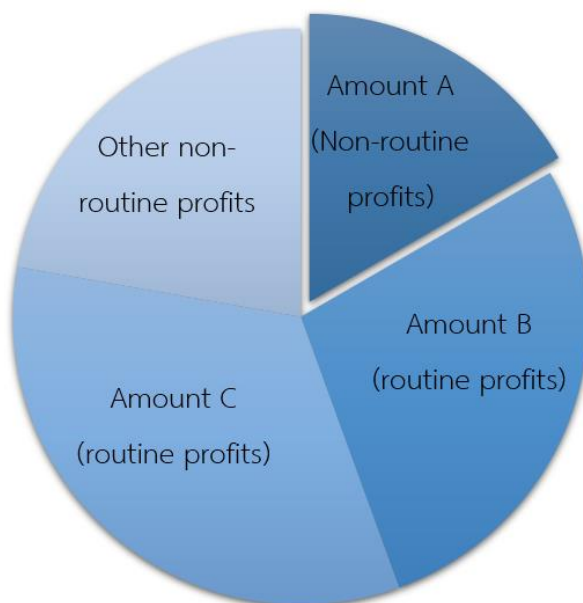
3.1.1.4 ข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach)

ก. ที่มาและเหตุผล

ข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach) อยู่ภายใต้ Pillar One ซึ่งถูกเสนอโดย OECD เพื่อพิจารณาที่จะปรับปรุงจุดเกี่ยวโยงและหลักการการปันส่วนกำไรใหม่เพื่อกำจัดปัญหาที่ต้องมีการปรากฏตัวทางกายภาพหรือมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในเขตอำนาจรัฐนั้นจึงจำทำให้รัฐนั้นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี โดยจุดประสงค์เพื่อแบ่งสัดส่วนสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ (allocation of taxing rights) และหาแนวทางร่วมกันการปันส่วนกำไรและจุดเกี่ยวโยง ซึ่งประกอบด้วยข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) และการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่สามารถหาข้อยุติในสำหรับข้อเสนอทั้งสามข้างต้นที่กล่าวมาจึงทำให้เกิดเป็นข้อเสนอเกิดจากการผสมผสานกันของทั้งสามข้อเสนอ

ข. กลไกการบังคับใช้

ภาพที่ 17 การปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach)



การปันส่วนตามข้อเสนอนี้จะนำรายได้ Amount A หรือกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศซึ่งเป็นเขตอำนาจรัฐที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ โดยก่อนที่จะอธิบายถึงขั้นตอนการปันส่วนกำไร Amount A นี้จะอธิบายว่ากำไรแบ่งออกส่วน Amount A, Amount B และ Amount C โดยจะอธิบายตามลำดับต่อไปนี้

Amount A คือกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ซึ่งส่วนหนึ่งของกำไร โดยพิจารณาจากงบการเงินรวม (consolidated group financial account) ของกลุ่มกิจการข้ามชาติ จากนั้นคำนวณหากำไรส่วนที่เหลือ (residual profit) ด้วยวิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) โดยกำหนดว่ากำไรส่วนไหนถือว่าเป็นกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (deemed routine profits) จะคำนวณโดยประมาณการเป็นส่วนหนึ่งของกำไรส่วนนั้นโดยจะกำหนดเป็นร้อยละ เช่น ร้อยละ X ของรายได้ยอดขาย เป็นต้นซึ่งอาศัยปัจจัยที่เกี่ยวกับตลาดหรือผู้ใช้งาน ซึ่งหมายถึงปัจจัยการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานและทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดหมายถึงี่ห้อ รายชื่อกลุ่มลูกค้า ข้อมูลลูกค้า และปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ลูกค้า (customer relationship) และกำไรส่วนที่เหลือก็ถือว่าเป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (deemed non-routine profits) ซึ่งจะแยกออกเป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วนให้ประเทศซึ่งเป็นเขตอำนาจรัฐที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่และกำไรส่วนอื่น (other non-routine profits) ซึ่งไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับปัจจัยดังกล่าว เช่น กำไรที่ได้จากการแลกเปลี่ยนทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด เป็นต้น

กำไรที่ต้องถูกปันส่วนให้ประเทศซึ่งเป็นเขตอำนาจรัฐที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ จะถูกแบ่งโดยใช้สูตรในการคำนวณโดยส่วนหนึ่งนั้นจะนำไปปันส่วนให้กับเขตอำนาจรัฐของตลาด โดยแต่ละเขตอำนาจรัฐของตลาดจะต้องแบ่งสัดส่วนระหว่างกันตามแต่หลักเกณฑ์ประเภทธุรกิจ (allocation keys) เช่นสำหรับ รายได้จากการซื้อขาย จะให้กับเขตอำนาจรัฐที่มีกิจกรรมหรือมีผู้ใช้งาน ซึ่งก็จะได้มาซึ่งกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ซึ่งส่วนหนึ่งของกำไร (Amount A)

หากพิจารณาจากวิธีการคำนวณที่มาดังกล่าวสามารถสรุปออกมาได้ดังนี้¹⁸³

ตารางที่ 3 ตารางสรุปการคำนวณกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (deemed non-routine profits)

กำไร	สมการ
กำไรทั้งหมดของกลุ่มกิจการข้ามชาติ	Z
กำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (deemed routine profits)	X
กำไรที่ต้องถูกปันส่วน (deemed non-routine profits)	$Y = Z - X$ หรือ $Y = W + V$
กำไรที่ต้องถูกปันส่วนให้ประเทศซึ่งเป็นเขตอำนาจรัฐที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่	W
กำไรส่วนอื่น (other non-routine profits)	V

¹⁸³ Daniel Bunn, "The ABCs of the OECD Secretariat's Unified Approach on Pillar 1," [Online]

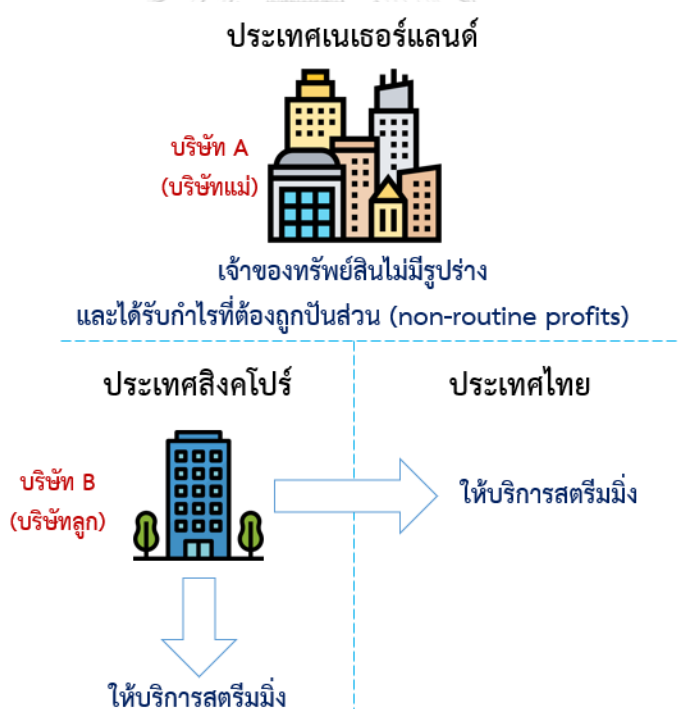
Accessed: 7 November. Available from: <https://taxfoundation.org/oced-unified-approach-pillar-1/>

ดังนั้น กำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) เป็นหน้าที่ของกิจการข้ามชาตินั้นมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้กับเขตอำนาจรัฐของตลาดหรือผู้ใช้งาน นอกเหนือจากที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศหลักแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่เดิม ทั้งนี้เพื่อที่จะขจัดปัญหาทางภาษีซ้อนนั้นประเทศหลักแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่ต้องเปิดช่องให้การจัดเก็บภาษีในส่วนนี้

Amount B คือกำไรพื้นฐานจากหน้าทำงาน กิจกรรมในพื้นที่ (local activities) เช่น การตลาดและจัดจำหน่าย ในเขตอำนาจรัฐของตลาดหรือผู้ใช้งานจะถูกคิดเป็นร้อยละขั้นต่ำที่คงที่จากการหน้าทำงานนั้น ๆ ซึ่งการคำนวณในส่วนนี้ขึ้นอยู่กับแต่ละบริษัท ประเภทธุรกิจและประเทศ ทำให้เกิดความแตกต่างในการคำนวณแต่ละประเทศได้

Amount C คือ กำไรพื้นฐานจากหน้าทำงานอื่น ๆ นอกเหนือจาก Amount B ซึ่งอาจเกิดปัญหาระหว่างผู้เสียภาษีและเขตอำนาจรัฐที่ต้องการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นกำหนัดไว้กรณีที่จะไม่เข้า Amount B ได้

ภาพที่ 18 ตัวอย่างของการปันส่วนกำไรตามข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach)



ตัวอย่าง กลุ่มกิจการข้ามชาติ X ประกอบไปด้วยบริษัท A ซึ่งเป็นแม่ตั้งอยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดทั้งหมด และมีบริษัทลูก B อยู่ใน

ประเทศสิงคโปร์ซึ่งทำการตลาดและจัดจำหน่ายในประเทศสิงคโปร์ โดยให้บริการสตรีมมิ่ง ทั้งในประเทศสิงคโปร์และประเทศไทย¹⁸⁴

หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงดังกล่าวตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันบริษัท A มีจุดเกี่ยวโยงคือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศสิงคโปร์เพราะมีบริษัทลูกซึ่งคือบริษัท B ทำให้ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศสิงคโปร์ ส่วนกำไรที่ส่งกลับมาที่บริษัทแม่ก็จะเสียภาษีตามวิธีการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing) โดยพิจารณาปัจจัยด้านหน้าที่งาน (functions) ทรัพย์สิน (asset) และความเสี่ยง (risks)

ส่วนในประเทศไทย เนื่องจากบริษัท A ไม่มีจุดเกี่ยวโยงคือไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่สามารถจะจัดเก็บภาษีจากกิจการข้ามชาติ X ได้เลย

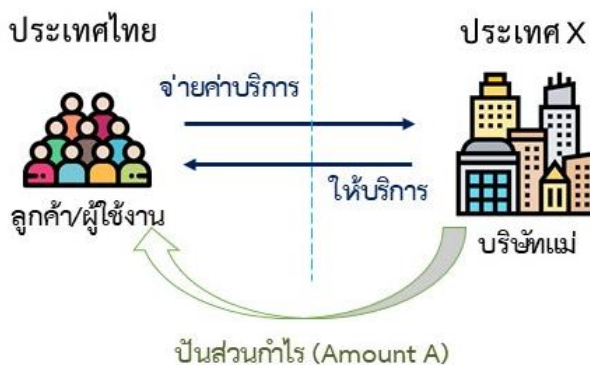
แต่เมื่อมีแนวคิดตาม Pillar One สำหรับกรณีประเทศสิงคโปร์ที่มีสถานประกอบการคือมีบริษัทลูกอยู่นั้น ก็ถือว่ามีสถานประกอบการดิจิทัลเกิดขึ้นเช่นกันเพราะมีการให้บริการสตรีมมิ่ง ต้องเสียภาษีในประเทศไทยในส่วนของ Amount A โดยประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานซึ่งได้รับการแบ่งมาจากกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ของกิจการข้ามชาติ X ทั้งหมด ส่วน Amount B ซึ่งเกิดขึ้นจากการคำนวณตามกิจกรรมที่เกิดขึ้นในประเทศนั้น คือกิจกรรมพวกรถตลาดและการจัดจำหน่ายในประเทศสิงคโปร์ บริษัท B จะต้องเสียภาษีโดยคำนวณจาก Amount B ให้กับประเทศสิงคโปร์

สำหรับกรณีประเทศไทยที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ แต่จะถือว่ามีสถานประกอบการดิจิทัลเกิดขึ้นเพราะมีผู้ใช้งานสตรีมมิ่งที่ทำให้บริษัท A ต้องเสียภาษีในประเทศไทยในส่วนของ Amount A โดยประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานซึ่งได้รับการแบ่งมาจากกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ของกิจการข้ามชาติ X ทั้งหมด โดยจะกำหนดเป็นร้อยละให้ถือว่ากำไรในส่วนนั้นจะต้องมาเสียภาษีในประเทศไทย ส่วน Amount B เนื่องจากประเทศไทยไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรซึ่งให้บริการทางการตลาดและจัดจำหน่ายนั้น ก็ไม่มีประเด็นที่ต้องพิจารณาเหมือนกับกรณีประเทศสิงคโปร์¹⁸⁵

¹⁸⁴ Lorraine Eden and Oliver Treidler, "INSIGHT: Taxing the Digital Economy - Pillar One Is Not BEPS 2," [Online] Accessed: 1 November. Available from: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-pillar-one-is-not-beps-2-part-1>

¹⁸⁵ Lorraine Eden and Oliver Treidler, "Taxing the Digital Economy: Pillar One Is Not BEPS 2," *International Journal* (2019).

ภาพที่ 19 การปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน
กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศไม่มีการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทย



ภาพที่ 20 การปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน
กรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศมีบริษัทในประเทศไทยที่ให้บริการสนับสนุนบริษัทแม่



โดยขอบเขต (Scope) หรือกลุ่มบริษัทที่อยู่ในขอบข่าย (businesses in-scope) จะแบ่งธุรกิจดิจิทัล แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่

ประเภทแรก ธุรกิจให้บริการแบบอัตโนมัติ (automated digital services: ADS) หมายถึงจะต้องมีระบบอัตโนมัติที่อาศัยการทำงานของมนุษย์น้อยมาก และมีความเป็นดิจิทัลซึ่งต้องใช้อินเทอร์เน็ตและเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์¹⁸⁶ ซึ่งจะเป็นธุรกิจประเภทให้บริการโฆษณาออนไลน์

¹⁸⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, ed. OECD Publishing (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020), pp. 19-20.

(online advertising services) ขายหรือโอนข้อมูลผู้ใช้งาน (sale or other alienation of user data) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (online search engines) แพลตฟอร์มโซเชียลมีเดีย (social media platforms) แพลตฟอร์มตัวกลางออนไลน์ (online intermediation platforms) เกมออนไลน์ (online gaming) ให้บริการสอนออนไลน์ (standardised online teaching services) การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ (cloud computing service)¹⁸⁷ ตัวอย่างธุรกิจเช่น Facebook, Google, Agoda, Netflix เป็นต้น

ประเภทที่สอง ธุรกิจขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้าย (customer-facing businesses: CFB) หมายถึงธุรกิจที่รายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะที่ขายให้กับลูกค้า อาจจะผ่านตัวกลางก็ได้¹⁸⁸ ตัวอย่างธุรกิจเช่น เช่น Central Online, Big C Online เป็นต้น

จุดเชื่อมโยงของข้อเสนอนี้แน่นอนว่าจะไม่ใช่หลักเกณฑ์เรื่องการปรากฏทางกายภาพแล้ว โดยจะใช้กับธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับเขตอำนาจรัฐทางการตลาด (market jurisdiction) เช่น กรณีที่การปฏิสัมพันธ์และความผูกพันระหว่างแพลตฟอร์มกับลูกค้าโดยไม่คำนึงการปรากฏตัวทางกายภาพ ซึ่งวิธีที่ง่ายที่สุดในการคือการกำหนดเกณฑ์รายได้ในตลาด โดยจะเป็นกฎแยกออกจากหลักการปรากฏตัวทางกายภาพเพื่อไม่ให้เกิดการทับซ้อนกัน โดยพิจารณาเกณฑ์รายได้

- มีรายได้รวมไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร¹⁸⁹ และ
- มีรายได้จากธุรกิจดิจิทัลไม่น้อยกว่า X ยูโร ซึ่งยังไม่ได้มีการกำหนดจำนวนที่แน่นอน

นอกจากนั้นยังมีการกำหนดกลุ่มบริษัทที่ได้รับยกเว้นคือ ธุรกิจจำพวกสถาบันการเงินกิจการชุดเจาะและกิจการขนส่งกิจการขนส่ง รวมถึงบริษัทที่มีรายได้จากธุรกิจดิจิทัล (บริษัทแม่) โดยมีรายได้จากในประเทศน้อยกว่าร้อยละ X และมีรายได้จากต่างประเทศน้อยกว่า X ยูโร (ยังไม่ได้มีการกำหนด)

ฐานภาษี (tax base) นั้นจะมีวิธีหาเป็นขั้นตอน โดยขั้นแรก จัดทำงบการเงินรวม (consolidated financial statements) เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสากล (International Financial Reporting Standards: IFRS) หรือ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) เช่น US GAAP, China GAAP เป็นต้น ขั้นที่สอง จัดทำงบการเงินแบ่งตามประเภทธุรกิจ (Segmentation) แบ่งตามภูมิภาค หรือประเภทธุรกิจ เช่น การทำธุรกิจโฆษณาออนไลน์ในแต่ละภูมิภาค กับรายได้ค่านายหน้าอื่น ๆ ขั้นที่สาม ต้องมีการ

¹⁸⁷ Ibid, p. 26.

¹⁸⁸ Ibid, pp. 20-21.

¹⁸⁹ ตัวเลขดังกล่าวมาจากการทำการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-Country Reporting: CbCR)

ปรับปรุงรายการเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกัน (Harmonisation) ขั้นที่สี่ หักผลขาดทุนสะสมยกมา (Losses Carry Forward) นำผลขาดทุนสะสมมาใช้หักลดกำไรที่ต้องปันส่วน

การปันส่วนกำไรให้รัฐของตลาดที่มีเขตอำนาจ (Eligible Market Jurisdiction) โดยพิจารณาจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) จากการได้รับรายได้จากลูกค้าหรือผู้ใช้งานและองค์ประกอบอื่น เช่น มีการโฆษณาเจาะจงลูกค้าในประเทศนั้น โดยใช้วิธีคำนวณกำไรที่ปันส่วนโดยใช้สูตรการคำนวณ (Formulaic) โดยการปันส่วนเฉพาะกำไรที่เหลือร้อยละ X ปันส่วนตามของแต่ละหลักเกณฑ์ประเภทธุรกิจ (Allocation Keys) โดยในแต่ละประเภทธุรกิจ เช่น ธุรกิจโฆษณาออนไลน์จะพิจารณาจากไอพีแอดเดรสของผู้ชมโฆษณา ธุรกิจสตรีมมิ่งจะคิดจากที่อยู่ใบเรียกชำระเงิน เป็นต้น

ตารางที่ 4 การปันส่วนกำไรตามหลักเกณฑ์ประเภทธุรกิจ (allocation keys)

ประเภทธุรกิจ		ปัจจัยที่อาจใช้ปันส่วนกำไร
ADS	Online Advertising/Search Engine/Social Media	IP Address ของผู้ชมโฆษณา
	Steaming/Gaming	ที่อยู่ตามใบเรียกชำระเงิน (Billing address)
	Intermediation Platform	คนละครึ่งระหว่างที่อยู่ของผู้ขายและผู้ใช้งาน
	Cloud Computing Service	ที่อยู่ของธุรกิจ หรือที่อยู่ของผู้ใช้งาน
CFB	Tangible Goods	ที่อยู่ในการจัดส่ง
	Services	ที่อยู่ของผู้ใช้บริการ

โดยยังมีกลไกในการจัดการกับปัญหาภาษีซ้อนที่จะเกิดขึ้น โดยต้องกำหนดว่านิติบุคคลที่จ่าย Amount A และนิติบุคคลนั้นจะไม่ต้องเสียภาษีในกำไรส่วนเดียวกันในเขตอำนาจรัฐอื่นอีก โดยแยกว่าส่วนไหนที่จะอยู่บนหลักการวิธีการกำหนดราคาโอน (transfer pricing rules) เดิมหรืออยู่บนหลักการของการปันส่วนของ Amount A โดยแนะนำว่าให้เขตอำนาจรัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลที่จ่าย Amount A นั้นต้องกำจัดภาษีซ้อน โดยวิธีการยกเว้น (exemption method) หรือวิธีการเครดิต (credit method)

โดยขั้นตอนการบริหารการจัดเก็บภาษีแบ่งออกได้เป็นสองส่วนคือ ส่วนแรกการขจัดภาวะภาษีซ้อน และส่วนที่สองคือกระบวนการเพื่อจัดทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure: MAP)

โดยส่วนแรก การขจัดภาษีซ้อนจะต้องพิจารณาว่านิติบุคคลภายใต้กลุ่มกิจการข้ามชาติซึ่งก่อให้เกิดการสร้างกำไรที่ต้องถูกปันส่วนให้กลุ่มกิจการตามหลักเกณฑ์การพิจารณาไม่ว่าจะเป็นเกณฑ์กิจกรรม (activities test) และเกณฑ์การก่อให้เกิดผลประโยชน์หรือรายได้ (profitability test) เป็นสำคัญ รวมถึงเกณฑ์ลำดับความสำคัญของความเกี่ยวข้องกับตลาด (market connection priority test) โดย OECD กำลังศึกษาว่าจะใช้วิธีการใดในการขจัดภาษีซ้อน ไม่ว่าจะเป็วิธีการยกเว้น (exemption method) ซึ่งให้ยกเว้นภาษีในส่วนของกำไรที่จะต้องถูกปันส่วนไปยังรัฐของตลาดผู้มีเขตอำนาจ หรือวิธีการเครดิต (credit method) โดยให้รัฐถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลนั้นจะต้องอนุญาตให้เครดิตภาษีที่ได้เสียไปแล้วให้แก่รัฐอื่นผู้มีเขตอำนาจ¹⁹⁰

ส่วนที่สอง คือกระบวนการเพื่อจัดทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure: MAP) ซึ่งในขั้นตอนแรกนั้นกลุ่มกิจการข้ามชาติซึ่งเข้าตามหลักเกณฑ์ที่จะต้องนำกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปเสียภาษีนั้น จะกำหนดนิติบุคคลซึ่งเป็นตัวแทนที่จะดำเนินการยื่นเสียภาษี โดยจะต้องยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องรวมถึงเอกสารทางบัญชีเพื่อประเมินภาษีตนเอง กับประเทศที่จัดเก็บภาษี (Lead Tax Administration: LTA) ซึ่งก็คือประเทศซึ่งเป็นที่ตั้งของบริษัทแม่ หากประเทศที่จัดเก็บภาษีพิจารณาแล้วไม่พอใจ อาจอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการแรกที่จะทำการทบทวน (review panel) ซึ่งเป็นตัวแทนจากประเทศที่กิจการข้ามชาตินั้นดำเนินธุรกิจอยู่หรือมีตลาดอยู่ในประเทศนั้น และถ้าหากยังไม่พอใจคำตัดสินก็จะต้องผ่านคณะกรรมการอีกชุดหนึ่งซึ่งมีอำนาจตัดสิน (determination panel) โดยให้คำตัดสินของคณะกรรมการชุดนี้เป็นที่สุด

ค. ข้อดีและข้อเสีย

ข้อเสนอแนวทางร่วมกันนั้นเป็นข้อเสนอที่เป็นการผสมผสานกันของข้อเสนอสามข้อเสนอแรก คือ ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน ข้อเสนอทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดและข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ เพื่อที่จะก่อให้เกิดการตกลงร่วมกันของรัฐสมาชิกเพื่อออกเป็นมาตรการร่วมกัน สำหรับป้องกันและแก้ไขปัญหากลุ่มกิจการข้ามชาติ หรือการจัดเก็บที่แตกต่างกันตามมาตรการของแต่ละประเทศ

ข้อเสนอนี้เป็นการกำหนดขอบเขตของธุรกิจไว้ค่อนข้างกว้างไว้สำหรับธุรกิจประเภทต่าง ๆ กล่าวคือ ธุรกิจให้บริการแบบอัตโนมัติ (Automated Digital Services: ADS) และธุรกิจขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้าย (Customer-Facing Businesses: CFB) ซึ่งถือว่าเป็นการกำหนด

¹⁹⁰ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, pp. 135-138.

ขอบเขตที่ไม่ได้เฉพาะเจาะจงสำหรับแต่ละประเภทของธุรกิจแต่เป็นการแบ่งประเภทธุรกิจสำหรับการปันส่วนในขั้นต่อไป

อีกทั้ง ยังเป็นการขยายเขตอำนาจรัฐของตลาดในการจัดเก็บภาษี จากเดิมที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย ก็สามารถได้รับปันส่วนกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้ำหรือผู้ใช้งาน (Amount A) นำมาเป็นฐานภาษีในการจัดเก็บภาษี

โดยข้อเสนอแนวทางร่วมกันนั้นพยายามที่จะลดปัญหาในเรื่องการพิจารณาความถูกต้องและแน่นอนของรายได้ของกลุ่มกิจการข้ามชาติทั้งหมด โดยการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสากล (International Financial Reporting Standards: IFRS) หรือ หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) เพื่อให้เกิดความชัดเจนและง่ายต่อการดำเนินการ เพราะกิจการข้ามชาติเหล่านี้ต้องทำตามอยู่แล้ว ซึ่งเมื่อปฏิบัติตามมาตรฐานและหลักการดังกล่าวก็ไม่อาจแก้ไขให้ตนได้รับประโยชน์หรือหลีกเลี่ยงภาษีได้¹⁹¹

นอกจากนั้น การแก้ไขปัญหาในการพิจารณาว่า กำไรที่มาจากหน้าที่งานพื้นฐาน (routine profits) คืออะไรและจำนวนเท่าไหรั้น ก็อาจทำได้โดยการกำหนดร้อยละของกำไรเลยว่าเป็นเท่าไรก็ให้ถือว่าเป็น เช่นนั้นโดยที่ไม่ต้องพิจารณาว่าแท้จริงแล้วคือเท่าไร โดยทั้งนี้ขึ้นอยู่กับแต่ละธุรกิจว่าจะกำหนดให้เป็นกี่ร้อยละจากรายได้¹⁹² และหลังจากนั้น ส่วนของกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้ำหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) นั้นก็จะระบุจากการกำหนดร้อยละของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (routine profits) ว่าคือเท่าใดเลย โดยให้ถือว่าเป็น Amount A

นอกจากนั้น การปันส่วนไปยังเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้นยังพิจารณาถึงรูปแบบของธุรกิจซึ่งก็มีรายได้ที่แตกต่างกัน เพื่อพิจารณากำหนดว่าจะต้องอยู่ในเขตอำนาจรัฐใด เช่น ถ้าเป็นรูปแบบของรายได้จากการโฆษณา ก็จะถูกปันส่วนไปที่เขตอำนาจรัฐของผู้โฆษณาโดยพิจารณาจากไอพีแอดเดรส เป็นต้น อันจะทำให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็นที่สำคัญที่ยังขาดหายไปคือกรณีที่เกิดข้อพิพาทในการปันส่วนกำไรระหว่างรัฐต่าง ๆ ที่ต่างคิดว่าตนมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี โดยอาจเกิดความไม่พอใจขึ้นเพราะสำหรับประเทศที่เดิมเคยมีอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่ กลับต้องสละกำไรบางส่วนให้รัฐอื่นในการจัดเก็บภาษี อีกทั้ง การแบ่งปันกำไรนั้นการกำหนดสัดส่วนให้แต่ละรัฐนั้นพอใจตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้นนั้นก็อาจทำได้ยาก และอาจจะส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นได้ จึงเป็นกรณีที่จะต้องมีการมารองรับข้อพิพาทที่จะเกิดขึ้นในอนาคตอย่างชัดเจน

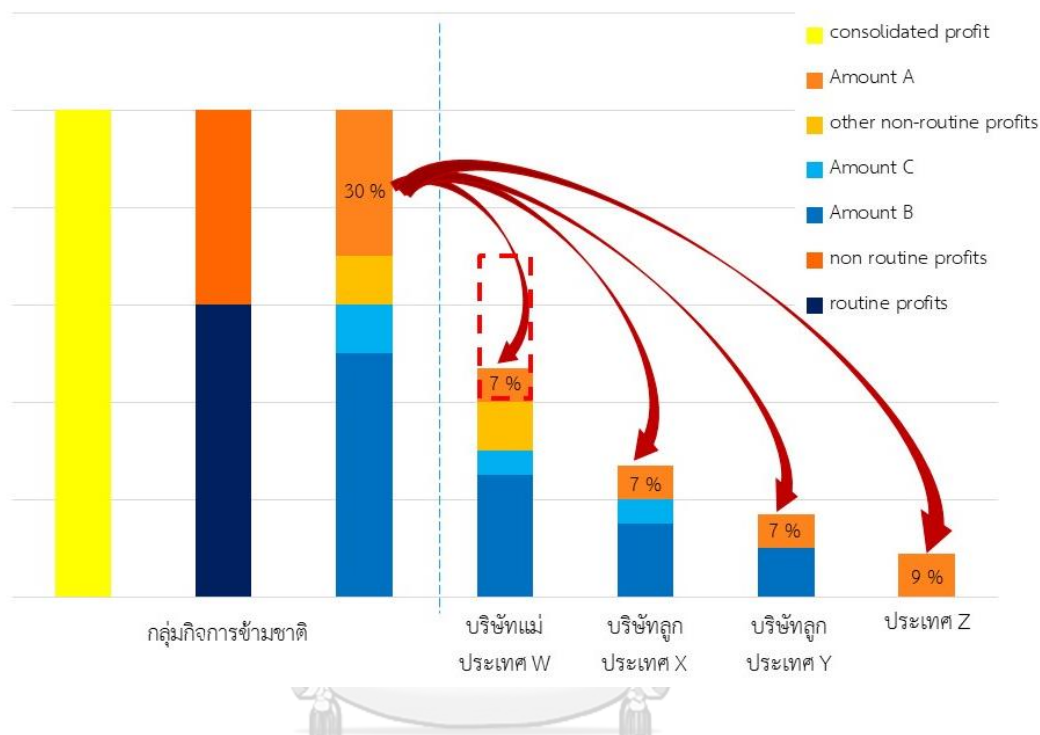
¹⁹¹ David E. Spencer, "The OECD Work Program: Tax Challenges of the Digitalization of the Economy (Part 3)," *Journal of International Taxation* (2020): p. 33.

¹⁹² Ibid.

ง. ตัวอย่างการปันส่วนกำไร

กรณีของข้อเสนอแนวทางร่วมกันนั้นจะมีความซับซ้อนกว่าข้อเสนออื่น เนื่องจากมีการแบ่งจำนวนกำไรออกเป็นส่วน ๆ แต่ส่วนที่จะนำมาปันส่วนคือ Amount A เท่านั้น

ภาพที่ 21 ตัวอย่างการปันส่วนกำไรของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน



สำหรับกรณีธุรกิจประเภทตัวแทน (agency) กรณี Agoda นั้นประการแรกของการปันส่วนไม่ว่าจะเป็นธุรกิจประเภทใดก็ตาม คือจะต้องการหากำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) โดยพิจารณาจากงบการเงินรวมของกลุ่มธุรกิจข้ามชาติ ว่ากำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) ที่ไม่ใช่กำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ซึ่งเป็นกรณีของกำไรตามกำไรพื้นฐานจากหน้างานกิจกรรมในพื้นที่ (local activities) เช่น การตลาดและจัดจำหน่าย (Amount B) และกำไรพื้นฐานจากหน้างานอื่น ๆ (Amount C) โดยเมื่อได้กำไรส่วนที่เหลือซึ่งเป็นรายได้ที่ถูกปันส่วน (non-routine profits) โดยหลังจากนั้นจะคำนวณโดยใช้สูตรในการคำนวณ โดยจะคำนวณออกมาเป็นร้อยละ X ของกำไรที่ถูกปันส่วน (non-routine profits) เช่นหากคำนวณออกมาได้กำไรที่ถูกปันส่วน (non-routine profits) 40 ล้านบาท และสมมติว่ากำหนดไว้ที่ร้อยละ 30 จะเอากำไรที่ถูกปันส่วนแค่ส่วนนี้ที่เรียกว่าเป็นกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) คือส่วน 30 ล้านบาท และส่วน 30 ล้านบาทนี้จะปันส่วนตามประเภทธุรกิจโดย

กรณี Agoda ซึ่งเป็นธุรกิจให้บริการแบบอัตโนมัติ (automated Digital Services: ADS) ซึ่งอยู่ในประเภทแพลตฟอร์มตัวกลางออนไลน์ (online intermediation platforms) โดยอาจมีรายได้จากการให้บริการโฆษณาออนไลน์ (online advertising services) รายได้จากการขายข้อมูลหรือโอนข้อมูล (sale or other alienation of user data) และรายได้จากการให้บริการการเป็นตัวกลาง (online intermediation platform) และรายได้จากการให้บริการเกี่ยวกับข้อมูลออนไลน์ (digital content services) โดยรายได้แต่ละประเภทยังจะถูกปันส่วนไปยังเขตอำนาจรัฐที่แตกต่างกัน ถ้าเป็นรายได้จากการให้บริการโฆษณาออนไลน์ (online advertising services) จะขึ้นอยู่กับไอพีแอดเดรสของผู้ใช้งาน ดังนั้นจะต้องโอนในส่วนของไอพีแอดเดรสผู้ชมโฆษณานั้น ส่วนรายได้จากการขายข้อมูลหรือโอนข้อมูล (sale or other alienation of user data) จะขึ้นอยู่กับว่าผู้ใช้งานซึ่งข้อมูลนั้นถูกขายอยู่ที่เขตอำนาจรัฐนั้นในเวลาที่ข้อมูลถูกจัดเก็บ และรายได้จากการให้บริการการเป็นตัวกลาง (online intermediation platform) จะแบ่งกันคนละครึ่งระหว่างผู้ขายและผู้ใช้งาน เป็นต้น

ดังนั้น ถ้ากำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) 30 ล้านบาทแล้ว แบ่งออกเป็น ส่วนของรายได้จากการให้บริการโฆษณาออนไลน์ (online advertising services) 10 ล้านบาทโดยรายได้ในส่วนนี้จะต้องโอนไปยังเขตอำนาจรัฐของไอพีแอดเดรสผู้ชมโฆษณา ส่วนของรายได้จากการขายข้อมูลหรือโอนข้อมูล (sale or other alienation of user data) 10 ล้านบาทเขตอำนาจรัฐของที่อยู่ของผู้ใช้งานตอนที่ถูกเก็บข้อมูล และส่วนของรายได้จากการให้บริการการเป็นตัวกลาง (online intermediation platform) 10 ล้านบาท โดยตามภาพเป็นการสมมติสัดส่วนซึ่งขึ้นอยู่กับผู้ใช้งาน โดยกรณีจะมีการปันส่วนกำไรโดยในประเทศ Z นั้นมีจำนวนผู้ใช้งานมากที่สุดจึงได้รับการปันส่วนมากถึงร้อยละ 9 ส่วนกรณีของบริษัทแม่ในประเทศ W บริษัทลูกในประเทศ X และประเทศ Y จะได้รับการปันส่วนไปร้อยละ 7 เป็นต้น

3.1.2 มาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ

มาตรการของแต่ละประเทศมีความหลากหลายแตกต่างกันไป ซึ่งแนวคิดสำหรับการใช้มาตรการเหล่านี้ก็เป็นผลต่อเนื่องมาจากความท้าทายในการจัดเก็บภาษีทางตรงที่ปรากฏใน BEPS Action 1 Final Report ปี ค.ศ. 2015 ที่เกี่ยวกับการหาจุดเกี่ยวโยง ข้อมูลและการอธิบายลักษณะ (characterisation) เป็นต้น โดยมาตรการเหล่านี้จะเป็นการกระทำฝ่ายเดียวที่ไม่มีเงื่อนไข โดยสามารถพิจารณาออกเป็น 2 กรณี คือ การหักภาษี ณ ที่จ่ายและการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation Levy) หรือการเก็บภาษีจากยอดการขาย (turnover taxes)

โดยลักษณะของมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะนั้น ประการแรก คือมีจุดประสงค์ในการปกป้องฐานภาษีและต้องการขยายฐานภาษีไปในประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ โดยพิจารณาจากกรณีที่บริษัทนั้นมีส่วนร่วมในประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่อย่างไร ประการที่สอง คือต้องการหาจุดเชื่อมโยงโดยพิจารณารวมหลายองค์ประกอบเพื่อที่จะเชื่อมโยงกับเขตอำนาจรัฐของตลาดเพื่อนำรายได้ส่วนที่เกี่ยวข้องมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี เช่น รายได้จากการขาย สถานที่มีการใช้หรือบริโภค ส่วนประการสุดท้ายคือ มาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเกิดจากประเทศบางประเทศที่ไม่พอใจผลลัพธ์ที่เกิดจากปัญหาในการจัดเก็บภาษีในระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศในปัจจุบัน¹⁹³

จากความท้าทายของเศรษฐกิจดิจิทัล จึงมีการตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจเศรษฐกิจดิจิทัล (The Task Force on the Digital Economy: TFDE) ที่ศึกษาและได้เสนอทางเลือกในกรณีของการใช้หลักการการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) การจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากธุรกรรมดิจิทัลบางประเภท และการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation levy) แต่อย่างไรก็ตาม จนถึงปัจจุบันยังไม่มีข้อตกลงระหว่างประเทศที่เข้าร่วมกับโครงการ BEPS จนทำให้เกิดเป็นแนวทางมาตรฐานในการจัดการกับความท้าทายที่เกิดขึ้น อันทำให้แต่ละประเทศต่างนำเสนอแนวคิดในการออกเป็นกฎหมายภายใน (domestic laws) เท่าที่ไม่ขัดกับอนุสัญญาภาษีที่มีอยู่และกฎเกณฑ์ในทางระหว่างประเทศอื่น ๆ¹⁹⁴

จากการที่ไม่มีฉันทามติในการเลือกแนวคิดที่เหมาะสม แต่ละประเทศจึงค้นหามาตรการทางเลือกที่สามารถจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัลชั้นสูง โดยการปรับมาตรการทางภาษีใหม่ หรือเปลี่ยนวิธีการของกฎหมายหรือมาตรการภาษีที่มีอยู่มาใช้ โดยกรณีนี้จะมีมาตรการที่หลากหลายซึ่งบัญญัติเป็นกฎหมายภายในโดยพยายามที่จะปกป้องและอาจขยายหลักการเรื่องหลักแหล่งเงินได้สำหรับกรณีกิจกรรมของธุรกิจออนไลน์โดยเฉพาะของธุรกิจข้ามชาติขนาดใหญ่ (MNEs) ไม่ว่าจะจัดเก็บบนฐานของกำไรหรือปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องก็ตาม โดยบางกรณีก็นำมาจากแนวคิดที่ได้อธิบายใน Action 1 Report อย่างไรก็ตามทุกกรณีมีข้อกังวลในการที่จะหาฐานภาษีที่เหมาะสมกับกิจกรรมของธุรกิจดิจิทัลที่ดำเนินการ หรือจุดเชื่อมโยงกับเขตอำนาจรัฐของตลาดที่มีสินค้าหรือบริการขายอยู่

ดังนั้น คณะกรรมการเฉพาะกิจเศรษฐกิจดิจิทัลจึงมีหน้าที่ที่จะต้องควบคุมดูแลมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับดิจิทัล โดยเน้นในมุมมองของความท้าทายหรือปัญหาที่เกิดในการจัดเก็บภาษีระหว่าง

¹⁹³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, p. 134.

¹⁹⁴ Ibid.

ประเทศที่การกำหนดไว้ใน Action 1 โดยจุดประสงค์ของแต่ละมาตรการในทางเทคนิคนั้นจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานระหว่างประเทศที่มีอยู่รวมถึงอนุสัญญาในระดับพหุภาคีด้วย¹⁹⁵

3.1.2.1 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

ก. ที่มาและเหตุผล

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งชำระโดยผู้มีถิ่นที่อยู่และมีสถานประกอบการในประเทศนั้น เป็นกรณีสำหรับการขายสินค้าและบริการที่ซื้อขายทางออนไลน์จากผู้จัดหาที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น โดยภาษีหัก ณ ที่จ่ายในทางทฤษฎีแล้วอาจถูกจัดเก็บจากรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย (gross income) อย่างเดียวสำหรับการชำระเงินบางประเภทที่ถูกส่งสินค้าหรือบริการทางออนไลน์ หรือในฐานะเป็นระบบในขั้นแรกและเครื่องมือในการบังคับใช้เพื่อสนับสนุนการใช้ทางเลือกเกี่ยวกับ ข้อเสนอจุดเชื่อมโยงที่กล่าวมาข้างต้นซึ่งจัดเก็บจากกำไรหรือขาดทุนสุทธิ โดยทั้งสองแนวคิดมีความคล้ายกันเกี่ยวกับปัญหาทางเทคนิค ได้แก่ ธุรกรรมที่อยู่ในข่ายการพิจารณา (transaction covered) และความรับผิดทางภาษีเกิดขึ้น นอกจากนี้มาตรการภาษีหัก ณ ที่จ่ายมีความท้าทายเกี่ยวกับเรื่องพันธกรณีทางการค้าระหว่างประเทศและกฎหมายของสหภาพยุโรป¹⁹⁶

ข. กลไกการบังคับใช้

ขอบเขตของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีต้องมีการระบุให้ชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีและผู้ที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนรับทราบ และเพื่อประกันว่าการจัดเก็บภาษีจะสามารถปฏิบัติตามได้จริง ขอบเขตจึงควรถูกนิยามไว้อย่างเข้าถึงและเข้าใจได้ง่ายเพื่อหลีกเลี่ยงความซับซ้อนที่ไม่จำเป็นรวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดประเภทต่าง ๆ แม้ว่าจะมีความจำเป็นที่มาตรการต้องการความชัดเจนและความไม่ซับซ้อน แต่ก็ต้องนำมาพิจารณาว่าธุรกรรมประเภทที่คล้ายคลึงกันจะถูกจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกัน เพื่อหลีกเลี่ยงการสร้างแรงจูงใจ (incentives) หรือต่อต้านโดยการจัดโครงสร้างในการทำธุรกรรมให้ตนได้รับผลประโยชน์มากที่สุด

แม้การจัดทำรายการเฉพาะของประเภทธุรกรรมที่เกี่ยวข้องอาจทำให้เกิดความชัดเจนขึ้นได้ แต่ก็อาจนำไปสู่ความขัดแย้งได้เช่นกันโดยเฉพาะในเรื่องลักษณะของธุรกรรม เนื่องจากเทคโนโลยีพัฒนาอย่างต่อเนื่องและรวดเร็ว แนวคิดนี้จึงอาจนำไปสู่การปฏิบัติที่แตกต่างกันได้สำหรับการจัดเก็บภาษีระหว่างธุรกรรมที่ใกล้เคียงกันในทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้โดยขึ้นอยู่กับรูปแบบของธุรกรรมที่พิจารณา

¹⁹⁵ Ibid, pp. 134-135.

¹⁹⁶ Pasquale Pistone and Dennis Webber, *Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights*, pp. 144-155.

ด้วยเหตุผลข้างต้น การนิยามในลักษณะที่ทั่วไปมากขึ้นของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องจึงน่าจะเหมาะสมกับการบังคับใช้มากกว่า ตัวอย่างเช่น ธุรกรรมการส่งสำหรับสินค้าหรือบริการออนไลน์ หรือสำหรับกระบวนการขายทั้งปวงซึ่งทำขึ้นจากระยะไกลกับผู้ที่มีได้สถานประกอบการในประเทศนั้น

การนิยามในลักษณะนี้มีข้อได้เปรียบเรื่องความยืดหยุ่นและอาจประกันทำให้เกิดความเป็นกลางทางภาษีระหว่างวิธีการประกอบธุรกิจที่คล้ายคลึงกันและอาจลดข้อพิพาทเรื่องการจัดประเภทลงได้ นอกจากนี้หากการภาษีหัก ณ ที่จ่ายถูกใช้เป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการเก็บภาษีสุทธิขอบเขตที่กว้างขวางซึ่งครอบคลุมการซื้อขายระหว่างประเทศทั้งหมดน่าจะสอดคล้องกับเกณฑ์การขายที่ต้องเสียภาษีข้างต้นในบริบทของความเกี่ยวข้องซึ่งอยู่บนพื้นฐานของการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ

ในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายด้านความรับผิดชอบที่ต้องจ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการชำระเงินออกไปต่างประเทศมักจะถูกโอนจากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ไปให้กับตัวแทนท้องถิ่นแทน เช่น ลูกค้าหรือตัวกลางบุคคลที่สามซึ่งดำเนินการชำระเงินเพื่อให้กลไกนี้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ตัวแทนผู้รับผิดชอบภาษีรายได้ต้องเข้าถึงข้อมูลเรื่องธุรกรรมที่เกี่ยวข้องได้อย่างเพียงพอที่จะทราบว่าจะต้องชำระภาษีนี้เมื่อใดและต้องคาดการณ์เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันในการชำระภาษีได้อย่างสมบูรณ์และถูกต้อง

สำหรับการทำธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจด้วยกัน ผู้ประกอบธุรกิจซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหลักแหล่งเงินได้อาจคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลที่จะปฏิบัติตามหลักการเรื่องภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับในกรณีของธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจกับลูกค้าหรือผู้บริโคนั้นผู้จ่ายจำต้องถูกหักภาษีหัก ณ ที่จ่าย และน่าจะเป็นเรื่องยุ่งยากให้กับลูกค้านี้เนื่องจากมีประสบการณ์น้อยหรือปราศจากแรงจูงใจที่จะสำแดงและชำระภาษีที่เรียกเก็บนั้น ยิ่งกว่านั้นการดำเนินการจัดเก็บภาษีจำนวนเงินไม่มากแต่กระทบผู้บริโคนั้นจำนวนมากย่อมกระทบค่าใช้จ่ายอย่างมากมายตลอดจนสร้างความท้าทายด้านการบริหารจัดการจัดเก็บอีกด้วย

ฉะนั้น เพื่อขจัดปัญหาดังกล่าวควรกำหนดให้คนกลางซึ่งดำเนินการชำระเก็บรักษาไว้ในกรณีของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจกับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการ ในทางปฏิบัติแล้วเรื่องนี้มีประเด็นทางเทคนิคหลายประการ ตัวอย่างเช่น คนกลางโดยทั่วไปอาจปราศจากการเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมได้ อันจะทำให้สามารถกำหนดลักษณะและจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายได้ และในความเป็นจริงตัวกลางจะทราบเพียงจำนวนตัวเงินเท่านั้นโดยปราศจากคำอธิบายใด ๆ เกี่ยวกับธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งเป็นกรณีที่ข้อมูลไม่ชัดเจนเพียงพอว่าต้องเก็บไว้เมื่อใด

หน้าที่ของคนกลางอาจถูกอำนวยความสะดวกได้หากระบบการจัดเก็บถูกเสริมด้วยระบบการลงทะเบียนภาคบังคับสำหรับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ โดยผู้ขายสินค้าและบริการจากระยะห่างไกลต้องมอบบัญชีธนาคารสำหรับการชำระเงินที่ได้รับจากผู้บริโภคในท้องถิ่นในกรณีหลังนี้ คนกลางอาจ

ถูกกำหนดให้ยึดถือภาษีไว้สำหรับการชำระเงินที่ระบุในบัญชีเฉพาะนี้เท่านั้น อย่างไรก็ตามการใช้แนวคิดนี้อาจก่อให้เกิดความท้าทายในการบังคับให้คนกลางปฏิบัติตามข้อผูกพัน เมื่ออยู่ในประเทศที่สามซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับเขตอำนาจของรัฐของลูกค้าหรือผู้ใช้บริการ อันก่อให้เกิดโอกาสในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม แผนสำรองของการเลือกใช้มาตรการนี้เพื่อจะจัดเก็บจากรายได้หลังหักรายจ่าย จะใช้ควบคู่กับแนวคิดการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจเป็นสิ่งสำคัญ เพื่อจะบังคับใช้บนรายได้หลังหักรายจ่าย และจะดึงดูดโดยการให้สามารถมาขอคืนตอนชำระภาษีเงินได้ แต่ทั้งนี้จะบังคับใช้ไม่ได้กับบริษัทที่ได้รับการลดหรือยกเว้นอยู่แล้ว

ค. ข้อดีและข้อเสีย

สิ่งสำคัญของการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลคือต้องทำให้ดำเนินการง่าย ดังนั้น การจัดเก็บโดยการหัก ณ ที่จ่ายจากการเก็บบนฐานของรายได้ก่อนหักรายจ่ายนั้นย่อมสะดวกและไม่ยุ่งยากต่อการพิจารณา โดยไม่ต้องคำนึงว่ารายได้นั้นสามารถหักรายจ่ายใดได้บ้างที่เกี่ยวข้องรวมถึงกรณีว่าส่วนใดเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคิดได้บ้างอีกด้วย อีกทั้ง วิธีการหัก ณ ที่จ่ายนั้นสามารถใช้ควบคู่กับมาตรการอื่น เช่นการใช้กับข้อเสนอกារมีตัวตนทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญ หรือสามารถเรียกได้ว่าเป็นเครื่องมือในการใช้บังคับให้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้น

แต่ในอีกแง่มุมหนึ่ง กรณีหัก ณ ที่จ่ายอาจจะทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของ การปรับใช้มาตรการการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ หรือการเก็บภาษีจากยอดการขาย เนื่องจากมีการจัดเก็บจากยอดการขายต่างกับกรณีธุรกิจที่ประกอบกิจการในประเทศอยู่แล้ว ซึ่งอาจก่อให้เกิดการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับทางการค้าระหว่างประเทศรวมถึง กฎหมายของสหภาพยุโรป ตลอดจนพันธกรณีทางการค้าระหว่างประเทศ (trade obligation) ที่เกี่ยวข้อง ถ้าเป็นกรณีสินค้าจะเกี่ยวข้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (the General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) ส่วนกรณีบริการเกี่ยวข้องกับความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (the General Agreement on Trade in Services: GATS) โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (National Treatment) ดังนั้นการที่เก็บภาษีกับผู้ประกอบธุรกิจในต่างประเทศมากเกินไปควรยอมขัดต่อหลักดังกล่าว แม้ว่าความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (GATS) จะมีข้อยกเว้นค่อนข้างกว้างสำหรับกรณีอนุสัญญาภาษี และการจัดการเก็บภาษีทางตรงเพื่อที่จะทำให้การจัดการเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเสมอภาค แต่ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (GATT) จะไม่มีข้อยกเว้นดังกล่าว ฉะนั้น สำหรับกรณีสินค้าจะต้องพิจารณาถึงหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติด้วย นอกจากนี้บางประเทศ

สมาชิกในสหภาพยุโรป ก็มีข้อกำหนดเกี่ยวกับพันธกรณีที่คล้ายคลึงและอาจเปรียบเทียบกัน (comparable obligations) ได้เช่นกัน

ทั้งนี้ การจะบังคับให้ลูกค้าหรือผู้ใช้งานรับภาระเสียภาษีนั้นเป็นเรื่องยุ่งยากในการบังคับให้มาเสียภาษีจากจำนวนผู้ใช้งานและลูกค้าจำนวนมาก ทั้งขาดแรงจูงใจในการปฏิบัติตาม ที่ผ่านมายังปราศจากประสบการณ์ในการดำเนินการในลักษณะนี้อีกด้วย อีกทั้ง หากกำหนดให้มีตัวกลางทำหน้าที่ดังกล่าวก็จะประสบปัญหาว่าตัวกลางที่ทำหน้าที่จัดเก็บนั้น ยังขาดข้อมูลของธุรกรรมการชำระเงิน

นอกจากนี้ ปัญหาที่อาจพบได้คือการจัดเก็บภาษีจากการหัก ณ ที่จ่ายจากการชำระเงิน สำหรับกรณีนี้อาจจะทับซ้อนกันกับรายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว กรณีบริษัทนั้นมีสถานประกอบการอยู่แล้ว แต่เมื่อถูกกำหนดให้ต้องหัก ณ ที่จ่ายจากกรณีดังกล่าวด้วย จึงเป็นกรณีที่จะทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากรายได้จำนวนเดียวกัน

ยิ่งกว่านั้น การกำหนดภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นมาตรการฝ่ายเดียวจึงย่อมเป็นกรณีที่ทำให้ไม่สามารถบังคับใช้ได้กับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่แล้วซึ่งไม่มีสถานประกอบการในเขตอำนาจรัฐที่ประกาศใช้มาตรการฝ่ายเดียว

ง. ตัวอย่างในต่างประเทศ

(1) ประเทศตุรกี

ในปี ค.ศ. 2016 ประเทศตุรกีกำหนดหน้าที่ในการแจ้งเกี่ยวกับรายการธุรกรรมดิจิทัลทุกเดือน รวมถึงกรณีการซื้อขายออนไลน์ดิจิทัลของผู้ให้บริการ และกรณีที่ผู้ให้บริการโฆษณาและทำตัวเป็นตัวกลางในประเทศ¹⁹⁷ นอกจากนี้การหัก ณ ที่จ่ายนำมาใช้กับการจ่ายเงินธุรกิจดิจิทัล (e-business) และกิจกรรมออนไลน์อื่น ๆ ที่ใกล้เคียง โดยใช้หลักการสถานประกอบการอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งทำให้ตัวกลางหรือผู้ซื้อนั้นต้องเสียภาษี หัก ณ ที่จ่ายด้วยเช่นกัน¹⁹⁸

ในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2019 สรรพากรของประเทศตุรกีได้ออก Communique No. 17 ฉบับสมบูรณ์และมีผลบังคับใช้ในวันเดียวกัน และมีแนวทางซึ่งอธิบายการจัดเก็บเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายกับการบริการโฆษณาใน Presidential Decision No. 476 ในมาตราที่ 2 และ 3 ของแนวทางได้กำหนดอัตราในการจัดเก็บภาษีอยู่สามประเภท คือ

¹⁹⁷ Abdulkadir Kahraman, "Insight: Taxation of Turkey's Digital Economy

" [Online] Accessed: 20 August. Available from: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-taxation-of-turkeys-digital-economy>

¹⁹⁸ Eli Hadzhieva, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, p. 13.

- ประเภทแรก อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 สำหรับการชำระเงินไปยังนิติบุคคลที่ไม่ถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา (individual service providers) หรือเป็นตัวการสำหรับการให้บริการออนไลน์ (intermediate the online services) ไม่ว่าจะเป็นผู้ให้บริการหรือนิติบุคคล
- ประเภทที่สอง อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 สำหรับการชำระเงินไปยังผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่หรือตัวกลางในการให้บริการออนไลน์ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่
- ประเภทที่สาม อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 0 สำหรับการชำระเงินให้กับผู้ให้บริการออนไลน์ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่หรือตัวกลางในการให้บริการซึ่งเป็นนิติบุคคล และมีถิ่นที่อยู่ โดยฝ่ายที่จ่ายเงินสำหรับการบริการออนไลน์มีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย¹⁹⁹

แต่อย่างไรก็ตามผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากการหัก ณ ที่จ่ายจากการชำระเงินสำหรับกรณีนี้อาจจะทับซ้อน กรณีที่บริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการอยู่ในประเทศตุรกี ซึ่งจะต้องนำกำไรธุรกิจมาเสียภาษีและจะต้องถูกหัก ณ ที่จ่ายตามกรณีนี้กับรายได้ที่จะนำมาคำนวณ จะเป็นกรณีที่ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน นอกจากนี้ การที่การที่ตุรกีกำหนดเป็นกฎหมายภายในหรือเป็นมาตรการฝ่ายเดียวย่อมไม่สามารถบังคับใช้ได้กับประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยและประกอบกิจการโดยที่ไม่มีสถานประกอบการในประเศตุรกี ซึ่งย่อมเป็นกรณีที่จะก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้อย่างแน่นอน

3.1.2.2 การเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (Equalisation Levy) หรือการเก็บภาษีจากยอดการขาย (Turnover Taxes)

ก. ที่มาและเหตุผล

เพื่อหลีกเลี่ยงความยุ่งยากอันเกิดจากการสร้างเกณฑ์ใหม่เรื่องการการปันส่วนกำไรเพื่อจุดเกี่ยวโยงอันมีพื้นฐานอยู่บนการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ การเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation

¹⁹⁹ Robert Sledz, "Turkey Finalizes Guidance on New Withholding Tax on Payments Relating to Online Advertising Services," [Online] Accessed: 15 September. Available from: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/turkey-finalizes-guidance-on-new-withholding-tax-on-payments-relating-to-online-advertising-services/>

levy) หรือเรียกสั้น ๆ ว่าการเก็บภาษีเสมอภาค จึงถูกนำมาพิจารณาในฐานะเป็นทางเลือกหนึ่งที่จะรับมือกับความท้าทายที่กว้างกว่าด้านภาษีทางตรงในเศรษฐกิจดิจิทัล แนวคิดนี้ได้ถูกนำมาใช้ในบางประเทศเพื่อประกันการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างผู้จัดหาสินค้าและบริการในประเทศกับต่างประเทศ

การเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศ และผู้ประกอบการในต่างประเทศควรถูกกำหนดไว้ได้ในลักษณะต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับเป้าหมายของนโยบาย โดยทั่วไปแล้วภาษีนี้อาจถูกใช้ เพื่อเป็นวิธีการเก็บภาษีบริษัทที่มีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญแต่ไม่มีถิ่นที่อยู่ เพื่อให้เกิดความชัดเจน ความแน่นอนและความเสมอภาคกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย และเพื่อจัดการให้กับธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กทั้งหลาย ดังนั้น ภาษีความเสมอภาคนี้จึงน่าจะถูกรับใช้เฉพาะในกรณีซึ่งถูกกำหนดว่าบริษัทที่ปราศจากถิ่นที่อยู่ซึ่งมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญเท่านั้น

ข. กลไกการบังคับใช้

ถ้าความสำคัญของนโยบายคือการเก็บภาษีธุรกรรมเกี่ยวกับการขายจากต่างประเทศกับผู้บริโภคอาศัยอยู่ในเขตอำนาจรัฐของตลาด และการปรับใช้ภาษีกับธุรกรรมดังกล่าวนั้นควรจะใช้กับธุรกิจที่มีปฏิสัมพันธ์ที่มีเป้าหมายและยั่งยืนกับผู้ใช้งานหรือลูกค้า หรือหมายความว่าที่มาของรายได้นั้นมาจากผู้ใช้งานและลูกค้าในเขตอำนาจรัฐตลาดนั้น จึงทำให้มีจุดเกาะโยงในการจัดเก็บภาษีเสมือนว่ามีการปรากฏตัวทางออนไลน์ แม้จะไม่มีมีการปรากฏตัวทางกายภาพโดยมีสถานประกอบการในเขตอำนาจรัฐที่มีผู้ใช้งานหรือลูกค้าอยู่ก็ตามที จึงควรใช้กับกรณีที่บริษัทนั้นมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence)

นอกจากนั้น การจำกัดขอบเขตของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญาโดยอาศัยระบบอัตโนมัติในการทำสัญญาขายหรือการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายหรือมากกว่านั้นผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัล แม้ว่าเรื่องนี้อาจก่อให้เกิดแรงจูงใจโดยการหลีกเลี่ยงโดยเลือกวิธีการในการทำธุรกรรมที่มีใช้ทางดิจิทัลก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีนี้น่าจะมุ่งเน้นประเภทของธุรกรรมเฉพาะเพื่อไม่ให้กว้างจนเกินไป แม้ไม่มีกฎหมายที่ห้ามการปรับใช้ขอบเขตอย่างกว้าง แต่อย่างไรก็ตาม การมุ่งเน้นที่แคบเกินไปเกี่ยวกับประเภทของธุรกรรมเฉพาะอาจจำกัดความยืดหยุ่นของภาษีที่จะปรับตัวให้เข้ากับพัฒนาการในอนาคตได้ อันจะนำไปสู่การจำกัดการมีประสิทธิผลในการรับมือกับความแตกต่างด้านภาษีระหว่างบริษัทภายในประเทศกับ บริษัทต่างประเทศและมีการปรากฏตัวทางออนไลน์ ซึ่งจะจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจาก

- มูลค่าของสินค้าและบริการที่ลูกค้าซื้อหรือผู้ใช้งานใช้บริการในประเทศ ซึ่งวิธีการจัดเก็บจากบริษัทต่างประเทศนั้นต้องอาศัยการขอความร่วมมือในการลงทะเบียนที่ช่วยให้การบังคับ

ใช้ในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะโดยสรรพากรเองหรือหน่วยงานกลาง ซึ่งจะจัดเก็บภาษีให้แทน หรือ

- อาศัยของการมีส่วนร่วมของลูกค้าและผู้ใช้งานโดยตรง ซึ่งต้องใช้จัดเก็บข้อมูลจากผู้ใช้งาน เช่น พิจารณาจากยอดคนใช้งานต่อเดือน (monthly active user: MAU) แต่อย่างไรก็ตาม การวัดยอดคนใช้งานต่อเดือนนั้นอาจจะยากต่อการตรวจสอบ ยิ่งไปกว่านั้น จำนวนยอดคนใช้งานต่อเดือนของบริษัทต่างประเทศอาจไม่สัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ที่เกิดขึ้น การกำหนดอัตราที่เหมาะสมสำหรับภาษีเสมอภาคเพื่อวัดจากจำนวนผู้ใช้งานจริงจะเป็นการยากเนื่องจากการประเมินมูลค่านั้นมีความไม่แน่นอนสามารถแปรผันได้ หรือ
- เก็บภาษีบนพื้นฐานของปริมาณข้อมูลที่รวบรวมไว้จากลูกค้าและผู้ใช้งานในประเทศ ในลักษณะเดียวกันกับยอดคนใช้งานต่อเดือน ซึ่งก็ยิ่งทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการประเมินมูลค่าซึ่งพิจารณาจากเนื้อหาและวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ดี การการจัดเก็บภาษีความเสมอภาคย่อมกระทบต่อภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากการกำหนดภาษีความเสมอภาคก่อให้เกิดความเสี่ยงว่ารายได้เดียวกันอาจตกอยู่ภายใต้บังคับแห่งทั้ง ภาษีรายได้นิติบุคคลและภาษีความเสมอภาค เรื่องนี้อาจเกิดขึ้นกรณีที่บริษัทนั้นมีภาระภาษีตามที่มาของหลักแหล่งรายได้ และภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ และในกรณีที่บริษัทมีสถานประกอบการถาวรซึ่งมีภาระทั้งภาษีรายได้นิติบุคคลและภาษีเสมอภาคในประเทศของแหล่งที่มา รายได้ หากอยู่ในกรณีของการมีตัวตนต่างประเทศ ถ้ารายได้ตกอยู่ภายใต้ภาษีรายได้นิติบุคคลในประเทศ ถิ่นที่อยู่ของบริษัท ภาษีความเสมอภาคก็ไม่ควรที่จะถูกนำไปคำนวณกับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ซึ่งควรกำหนดว่าจะจัดเก็บภาษีเสมอภาคได้ต่อเมื่อรายได้ในส่วนนั้นจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลหรืออาจจะกำหนดสำหรับผู้เสียภาษีที่ตกอยู่ภายใต้บังคับของทั้งภาษีรายได้นิติบุคคลและภาษีความเสมอภาคในการนำมาคำนวณเครดิตภาษีรายได้นิติบุคคลได้ เพื่อทำให้ไม่ต้องนำรายได้จำนวนเต็มไปคำนวณเพื่อเสียภาษีทั้งสองประเภท

ค. ข้อดีและข้อเสีย

การเก็บภาษีลักษณะนี้สร้างความเสมอภาคในเชิงการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการภายในและผู้ประกอบการต่างประเทศ เพราะหากผู้ประกอบการต่างประเทศนั้นไม่เสียภาษีย่อมทำให้ผู้ประกอบการในไทยต้องเสียภาษีมากกว่า และส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการนั้นแพงกว่าผู้ประกอบการในต่างประเทศ อีกทั้ง ทำให้ผู้ประกอบการในประเทศที่กำลังพัฒนาไม่สามารถที่จะแข่งขันกับบริษัทในต่างประเทศได้

ผลกระทบทางลบจากการจัดเก็บภาษีบนฐานของรายได้ก่อนหักรายจ่าย เกิดจากธุรกิจดิจิทัล ซึ่งจะต้องเป็นเจ้าของเทคโนโลยีและพัฒนาเทคโนโลยี ในช่วงแรกนั้นต้องลงทุนสำหรับการผลิตสินค้า

และบริการออนไลน์ และเมื่อผ่านช่วงแรกไปก็ยังคงต้องมีค่าใช้จ่ายสำหรับการผลิตสินค้าและบริการออนไลน์ต่อไป ไม่ว่าจะเป็นค่าบำรุงรักษาหรือการพัฒนาเทคโนโลยีให้ดียิ่งขึ้น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการตลาด การให้บริการสนับสนุนเกี่ยวกับลูกค้า ซึ่งการจัดเก็บภาษีบนฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายนั้นจะไม่เหมาะสมกับการจัดเก็บธุรกิจดิจิทัลที่มีรายจ่ายจำนวนมาก และเพื่อลดผลกระทบในเชิงลบสำหรับการจัดเก็บภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายนั้นจะต้องแก้ไขโดยการกำหนดอัตราภาษีให้ต่ำลง และพิจารณาจากพื้นฐานทางสถิติสำหรับกำไรที่เกิดขึ้นจริงสำหรับผู้เสียภาษีในประเทศที่ดำเนินธุรกิจในระดับและประเภทเดียวกัน²⁰⁰

ประเด็นต่อมา คือเรื่องความไม่เท่าเทียมกันของการปรับใช้มาตรการสำหรับกรณีหากเป็นผู้ขายปลีกในประเทศยอมเสียภาษีบนพื้นฐานของกำไรหรือขาดทุนสุทธิส่วนสำหรับผู้ขายปลีกสินค้าหรือให้บริการจากต่างประเทศจะถูกจัดเก็บจากภาษีเสมอภาคบนฐานของรายได้ก่อนหักรายจ่าย ซึ่งตั้งที่กล่าวมาแล้วข้างต้นย่อมก่อให้เกิดการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับทางการค้าระหว่างประเทศ รวมถึง กฎหมายของสหภาพยุโรป พันธกรณีการค้าระหว่างประเทศ (trade obligation) ขึ้นอยู่กับประเภทธุรกรรมดิจิทัล ถ้าเป็นกรณีสินค้าจะขึ้นอยู่กับความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (the General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) ส่วนกรณีบริการจะขึ้นอยู่กับความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (the General Agreement on Trade in Services: GATS) โดยทั้งสองกรณีนี้มีหลักเกณฑ์เรื่องการจัดเก็บภาษีว่าจะไม่ให้ความอนุเคราะห์น้อยกว่าผู้ขายปลีกในประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม ความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (GATS) มีข้อยกเว้นค่อนข้างกว้างสำหรับกรณีอนุสัญญาภาษีและสำหรับการจัดเก็บภาษีทางตรงเพื่อที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเสมอภาค แต่ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (GATT) จะไม่มีข้อยกเว้นของหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (national treatment) ทำให้ไม่อาจการเลือกปฏิบัติต่อชาติอื่นได้ ตัวอย่าง เช่นการห้ามรัฐสมาชิกจัดเก็บภาษีกับสินค้านำเข้ามากเกินไปเมื่อเทียบกับสินค้าภายในประเทศ ดังนั้น สำหรับกรณีสินค้าที่ต้องการขนส่งและสินค้าที่ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้จะต้องคำนึงถึงหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติด้วย

หลักการนี้มีขอบเขตที่แคบ เนื่องจากการจำกัดขอบเขตของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการทำสัญญา โดยอาศัยระบบอัตโนมัติดิจิทัลในการทำสัญญาขายหรือการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการระหว่างคู่สัญญาสองฝ่ายหรือมากกว่านั้นผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลไม่ให้อ่างเกินไป แต่อาจก่อให้เกิดผลกระทบคือการหลีกเลี่ยงไปทำสัญญาในรูปแบบที่ไม่ผ่านระบบอัตโนมัติดิจิทัล

²⁰⁰ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, pp. 114-115.

หลักการนี้จึงอาจก่อให้เกิดมีความเสี่ยงว่ารายได้เดียวกันอาจตกอยู่ภายใต้บังคับแห่งทั้งภาษีรายได้นิติบุคคลและภาษีความเสมอภาค ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนกันในการจัดเก็บระหว่างรัฐหลักแหล่งเงินได้แล้วกับรัฐถิ่นที่อยู่ เช่น บริษัทนั้นมีสถานประกอบการจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และหากรายได้นั้นเข้าเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีเสมอภาคก็จะถูกจัดเก็บภาษีจากรายได้จำนวนเดียวกัน ดังนั้นหากจะจัดเก็บภาษีเสมอภาคได้ก็ต่อเมื่อรายได้ในส่วนนั้นจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้ยังอาจทำให้มีปัญหาจากการที่กำหนดเป็นมาตรการฝ่ายเดียวเมื่อบริษัทต่างชาติเข้ามาเสียภาษีเสมอภาค แต่ประเทศของตนไม่ได้มีมาตรการดังกล่าวหรือหากมี แต่กำหนดไว้แตกต่างกัน ก็ไม่สามารถนำไปเครดิตภาษีที่เสียไปได้ ทำให้บริษัทนั้นต้องเสียภาษีซ้ำสองรอบจากรายได้จำนวนเดียวกันจึงเป็นกรณีที่เป็นภาษีซ้อน

ง. ตัวอย่างในต่างประเทศ

(1) ประเทศอินเดีย

อินเดียเริ่มต้นการจัดเก็บการเก็บภาษีความเสมอภาค (India's Equalisation Levy: EL) ปรากฏในบทที่ 8 ในพระราชกำหนดการเงิน ค.ศ. 2016 (the Finance Act 2016) โดยเป็นนำแนวคิดที่ถูกเสนอในรายงาน BEPS Action 1 ในปี ค.ศ. 2015 มาปรับใช้ ภาษีความเสมอภาคจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 6 โดยจัดเก็บจากรายได้ที่เกิดจากรูทกรรมเกี่ยวกับการให้บริการโฆษณาออนไลน์ซึ่งมากกว่า 100,000 รูปีต่อปี ของบริษัทที่ไม่มีจุดเกี่ยวโยงเป็นสถานประกอบการถาวรในอินเดีย²⁰¹ ไม่ได้เก็บจากรายได้ทั้งหมดที่บริษัทนั้นหาได้ โดยการจัดเก็บภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย (gross income) นั้นมีจุดประสงค์ที่จะจัดเก็บจากรูทดิจิทัลที่มีโครงสร้างธุรกิจแบบ Google และ Facebook²⁰² โดยคณะกรรมการด้านนโยบายภาษีและกฎหมายนั้นเห็นว่ากรเก็บภาษีเสมอภาคนี้จะถูกยกเลิกหากมีแนวทางที่ใช้ร่วมกันทั่วโลก นอกจากนี้ สำหรับกรณีเฉพาะอื่นๆ ที่จะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 2 จากการขายโฆษณาหรือขายข้อมูลที่มีกลุ่มลูกค้าเป็นคนที่อาศัยอยู่ในประเทศอินเดียหรือบุคคลที่เข้าถึงโฆษณาผ่านเลขที่อยู่ไอพีในอินเดีย (internet protocol address: IP address)²⁰³

เงื่อนไขของภาษีเสมอภาคของอินเดียนั้นประกอบไปด้วย 4 ส่วนคือ ส่วนแรก รูทกรรมนั้นจะเป็นผู้ชำระเงินจะต้องรูทกรรมที่ตั้งอยู่ในประเทศอินเดียและผู้รับชำระเงินต้องเป็นบริษัทที่ไม่มีสถาน

²⁰¹ Section 165 of the Finance Act, 2016

²⁰² Eli Hadzhieva, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, p. 42.

²⁰³ Section 165A of the Finance Act, 2016

ประกอบการในประเทศอินเดีย ซึ่งหมายความว่าภาษีเสมอภาคจะเก็บจากธุรกรรมระหว่างประเทศที่กระทำระหว่างหน่วยธุรกิจเท่านั้น ส่วนที่สองคือ การชำระเงินนั้นจะเกี่ยวกับธุรกรรมที่กำหนดไว้ เช่น เกี่ยวกับการโฆษณาออนไลน์ หรือในลักษณะเป็นการโฆษณาดิจิทัล ส่วนที่สามคือ หากมีเงินที่ชำระนั้นไม่เกิน 100,000 รูปีหรือประมาณ 1,500 ดอลลาร์สหรัฐจะได้รับการยกเว้น ส่วนสุดท้ายคือ การยกเว้นภาษีจะใช้กับบริการที่เกิดขึ้นในอินเดียที่มีความเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรของผู้รับชำระเงิน โดยการชำระเงินหากอยู่ภายใต้ภาษีเสมอภาคแล้วจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก เช่น กรณีที่บริษัทขนาดใหญ่นั้นให้สาขาเป็นผู้รับรู้รายได้ในส่วยของการโฆษณาแล้วก็เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องเสียภาษีเสมอภาคอีก

โดยแม้ว่าความรับผิดชอบทางภาษีจะตกแก่ผู้รับชำระเงิน ซึ่งไม่มีสถานประกอบการในประเทศอินเดีย แต่ผู้จ่ายเงินในประเทศอินเดียมีหน้าที่ต้องเก็บและนำส่งให้กับรัฐในแต่ละเดือน ซึ่งจะเป็นคล้ายกับกรณีมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรไทยที่ให้หน้าที่ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีนำส่งให้กับสรรพากร

ทั้งนี้ พระราชกำหนดการเงิน (the Finance Act 2020) ได้ขยายขอบเขตในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce operators) ได้รับจากการขายสินค้าและให้บริการจัดจำหน่ายโดยผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เอง รวมถึงการอำนวยความสะดวกที่ทำให้เกิดการขายสินค้าให้บริการนั้นด้วย ในอัตราร้อยละ 2 ให้มีผลในวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2020 โดยผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce operators) ซึ่งหมายถึงกรณีที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในอินเดียและควบคุมบริการจัดการ อำนวยความสะดวกทางดิจิทัลและอิเล็กทรอนิกส์สำหรับแพลตฟอร์มพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รวมถึงการให้บริการเกี่ยวกับโฆษณาออนไลน์ด้วย

โดยรายได้ของผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce operators) อาจเกิดจากกรณีที่ผู้ใช้งานอยู่ในอินเดีย หรือไม่อยู่ในอินเดียแต่จะเป็นกรณีที่โฆษณาโดยมีกลุ่มเป้าหมายเป็นผู้ใช้งานที่อยู่ในประเทศอินเดีย หรือการที่ลูกค้าซึ่งมีไอพี แอดเดรสอยู่ในประเทศอินเดียเข้าถึงโฆษณาดังกล่าว รวมถึงการขายข้อมูล และการซื้อขายสินค้าและบริการผ่านแพลตฟอร์มของผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce operators) โดยไม่รวมถึง กรณีที่มีสถานประกอบการในประเทศอินเดียแต่ และกรณีที่เสียภาษีรายได้จากโฆษณาและการขายข้อมูลที่เสียในอัตราร้อยละ 6 อยู่แล้ว รวมถึงรายได้ที่ได้จากการขายสินค้าและบริการนั้นน้อยกว่า 10 ล้านรูปี²⁰⁴

²⁰⁴ Jiger Saiya and Jagat Mehta, "Taxing the digital economy: Indian Equalisation Levy 2.0,"

[Online] Accessed: 2 November. Available from: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-55-june-2020/india-taxing-the-digital-economy-indian-equalisation-levy-2-0>

โดยรายได้ที่ถูกจัดเก็บภายใต้ภาษีความเสมอภาค จะได้รับการยกเว้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้และการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย แต่ไม่ยอมให้มีการเครดิตภาษีสำหรับกรณีที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไปแล้ว นอกจากนี้ การจัดเก็บจากยอดรายรับที่ไม่เข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ดังนั้น บริษัทต่างประเทศที่ให้บริการที่อยู่ในข่ายในการจัดเก็บภาษีความเสมอภาคจะไม่สามารถนำภาษีในส่วนนี้ไปเครดิตกับภาษีเงินได้ในประเทศของตน เว้นแต่จะมีกฎหมายภายในให้ทำได้ ส่วนกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการเข้าช้อยกเว้นและไม่มีมีการกำจัดภาษีซ้อน จะทำให้บริษัทต่างประเทศพยายามที่จะมีสถานประกอบการถาวร เพื่อที่จะเสียภาษีจากรายได้หลังหักรายจ่าย เพราะหากไม่มีสถานประกอบการจะอยู่ภายใต้ภาษีความเสมอภาค ซึ่งต้องเสียภาษีจากยอดรายได้ที่ได้จากการจ่ายให้กับการโฆษณา²⁰⁵

(2) ประเทศอิตาลี

กฎหมายการคลัง ปี ค.ศ. 2020 (Budget Law) ของประเทศอิตาลีก็มีการใช้การจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัล (digital services tax: DST) หรือเรียกกันว่าภาษีเว็บ (web tax) ซึ่งได้รับอิทธิพลจากข้อเสนอของคณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรป (EU Commission) ปี ค.ศ. 2018²⁰⁶ และมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 เดือนมกราคม ค.ศ. 2020 โดยการจัดเก็บภาษีร้อยละ 3 จาก

- รายได้จากการโฆษณาบนแพลตฟอร์มดิจิทัล เช่น การโฆษณาตามกลุ่มเป้าหมายโดยใช้ข้อมูลของผู้ใช้งาน (digital targeted advertising)
- รายได้จากการที่แพลตฟอร์มให้ผู้ใช้งานซื้อขายสินค้าและให้บริการกัน เช่น การเป็นแพลตฟอร์มตัวกลาง (intermediaion services)
- รวมถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้จากการที่ผู้ใช้งานใช้งานแพลตฟอร์ม เช่น การจัดเก็บข้อมูลของผู้ใช้งานและขายข้อมูลดังกล่าว (data transmission services)

โดยจะบังคับใช้กับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่และไม่มีถิ่นที่อยู่โดยจะ หากมีรายได้ทั้งหมดไม่ต่ำกว่า 750 ล้านยูโร และรายได้จากการให้บริการดิจิทัลที่เกิดในอิตาลีไม่ต่ำกว่า 5.5 ล้านยูโร

²⁰⁵ Orbitax, "India Issues Notification that New Digital Services Equalization Levy in Force," [Online] Accessed: 2 November. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/India-Issues-Notification-that-18553>

²⁰⁶ Paolo Ruggiero and Francesco Cardone, "Insight: Italy Taxes the Digital Economy," [Online] Accessed: 1 November. Available from: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-italy-taxes-the-digital-economy>

ให้บริการอินเทอร์เน็ตหรือบริการดิจิทัลซึ่งมีมูลค่าหรือรายได้เพิ่มขึ้นจากการใช้งานของผู้ใช้งานและเนื้อหาที่ผู้ใช้งานสร้างขึ้น ทั้งนี้ โดยจะต้องมีมนุษย์เข้าไปเกี่ยวข้องและมีการใช้เทคโนโลยี ซึ่งไม่ว่าผู้ให้บริการจะมีถิ่นที่อยู่หรือไม่ก็ตามในประเทศที่ผู้ใช้งานอาศัยอยู่ซึ่งมีลักษณะเดียวกับภาษีความเสมอภาคตามรายงานของ BEPS Action 1

ภาษีที่จัดเก็บจากรูธรรมดิจิทัลนั้นจะใช้กับธุรกรรมที่เกี่ยวกับลูกค้าที่อยู่ในประเทศอิตาลี โดยเป็นธุรกรรมระหว่างหน่วยธุรกิจ ผู้ขายหรือให้บริการนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยมีเกณฑ์ว่า จะต้องมีการธุรกรรมไม่ต่ำกว่า 3,000 ครั้งต่อปี โดยการจัดเก็บภาษีจากยอดขายรับจะไม่สามารถนำรายจ่ายมาหักออกหรือมีการเครดิตภาษีภายใต้กฎหมายภาษีอิตาลี โดยเป็นภาษีที่พยายามจะจัดเก็บกับสินค้าไม่มีรูปร่าง เช่น การโฆษณาออนไลน์ ลิขสิทธิ์โฆษณาต่าง ๆ แต่ไม่ใช่กับการขายปลีกออนไลน์²⁰⁷

การจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัลของประเทศอิตาลีนั้นจัดเก็บจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย แต่ไม่ได้มีการกำหนดว่าสามารถนำภาษีการบริการดิจิทัลนั้นไปหัก (deduct) ในการคำนวณภาษีเงินได้หรือไม่ ซึ่งยังอยู่ในระหว่างการพิจารณาว่าจะมีแนวทางในการจัดการกับปัญหาดังกล่าว

โดยการจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัลของประเทศอิตาลีนั้น ไม่ได้กำหนดว่าจะสิ้นสุดเมื่อไหร่ แต่กำหนดว่าจะยกเลิกเมื่อมี OECD ได้มีข้อตกลงในกำหนดแนวร่วมกันในการจัดเก็บในเศรษฐกิจดิจิทัลในระดับระหว่างประเทศ และประเทศอิตาลีก็จะนำแนวทางดังกล่าวมาปฏิบัติบังคับใช้เป็นกฎหมายภายใน²⁰⁸

(3) ประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัล (Digital Service Tax: DST) ให้บังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม ปี ค.ศ. 2019 ในอัตราร้อยละ 3 จากรายได้ก่อนหักรายจ่าย (gross income) ที่เกิดจากการให้บริการดิจิทัลในฝรั่งเศสในปีภาษีนั้น ซึ่งคือ

- รายได้จากบริการเป็นตัวกลาง (intermediation service) กรณีการให้บริการเป็นตัวกลาง หากการบริการนั้นถือกำเนิดขึ้นในฝรั่งเศสหากมีผู้ใช้งานตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรือมีผู้ใช้งานซึ่งเปิดบัญชีผู้ใช้งานในฝรั่งเศส

²⁰⁷ Article 1 of Law No. 205 of 27 December 2017

²⁰⁸ Marica De Rosa and Antonio Tomassini, "Italy's New Digital Services Tax is Now in Force,"

[Online] Accessed: 1 November. Available from:

<https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2020/02/italys-new-digital-services-tax-is-now-in-force/>

- รายได้จากการโฆษณาตามกลุ่มเป้าหมายโดยการใช้องค์กรของผู้ใช้งาน (targeted advertising services) จะเป็นกรณีที่ผู้ใช้งานปรึกษาที่จะแสดงโฆษณาตามกลุ่มเป้าหมายผ่านเครื่องมือ เช่น คอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยจะตรวจจากไอพีแอดเดรส (internet protocol address: IP address) และกรณีการขายข้อมูลผู้ใช้งานเพื่อประโยชน์ในการโฆษณา การขายจะถือว่าเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส หากข้อมูลถึงเกิดจากผู้ใช้งานที่อยู่ในฝรั่งเศส

โดยผู้เสียภาษีหมายถึงบริษัทที่มีรายได้จากการให้บริการดิจิทัลตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้คือ มีรายได้ทั่วโลก 750 ล้านยูโร และมีรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศสอย่างน้อย 25 ล้านยูโร โดยพิจารณาจากรายได้ของกิจการข้ามชาติทั้งหมด

ทั้งนี้ ภาษีการบริการดิจิทัลของฝรั่งเศสนั้นจะจัดเก็บจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายซึ่งได้จากการให้บริการดิจิทัลในฝรั่งเศส โดยสามารถนำไปหัก (deduct) ในการคำนวณภาษีเงินได้ของฝรั่งเศสได้ ซึ่งสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นในฝรั่งเศสนั้นจะคำนวณจากฐานรายได้ทั่วโลกจากการให้บริการดิจิทัลที่จะจัดเก็บ และกำหนดร้อยละที่เป็นสัดส่วนของบริการที่เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งปัจจัยในการคำนวณร้อยละขึ้นอยู่กับลักษณะของบริการดิจิทัลนั้นรวมถึงผู้ใช้งานที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส เมื่อเทียบกับผู้ใช้งานทั้งหมด และจำนวนบัญชีผู้ใช้งานของฝรั่งเศสเมื่อเทียบกับบัญชีผู้ใช้งานทั้งหมด²⁰⁹

โดยตัวการในการจัดการภาษีของฝรั่งเศส (French Tax Agency) ได้มีข้อหารือในวันที่ 23 พฤษภาคม ปี ค.ศ. 2020 ในการออกร่างแนวทางของการกำหนดขอบเขตในการจัดเก็บภาษีของภาษีการบริการดิจิทัล โดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลังได้ประกาศว่าจะเลื่อนการจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัลออกไปในปี ค.ศ. 2020 จนถึงเดือนธันวาคม²¹⁰ เพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับสหรัฐอเมริกาในการหยุดการจัดเก็บภาษีกับสินค้าของฝรั่งเศส ทั้งนี้ สรรพากรของฝรั่งเศสนั้นประกาศว่าการจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัลในปี ค.ศ. 2019 นั้นจะไม่กระทบจากการเลื่อนการจัดเก็บเพราะจะให้นำไปเสียใน

²⁰⁹ Emmanuelle Pontnau-Faure, "The French Digital Services Tax," [Online] Accessed: 1 November. Available from: <https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/insights/the-french-digital-services-tax/#:~:text=Tax%20rate%20and%20tax%20base,which%20such%20tax%20is%20due.>

²¹⁰ Orbitax, "French Finance Minister Confirms Temporary Suspension of Digital Services Tax," [Online] Accessed: 5 November. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/French-Finance-Minister-Confirms-40683#:~:text=French%20Finance%20Minister%20Bruno%20Le,retaliatory%20tariffs%20on%20French%20goods.>

เดือนเมษายน ปี ค.ศ. 2020 โดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลังได้ยืนยันว่าภาษีการบริการดิจิทัลนั้นจัดเก็บในปี ค.ศ. 2020 โดยไม่คำนึงถึงผลลัพธ์ที่ได้จากการประชุมของสมาชิก OECD²¹¹

(4) สหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีข้อเสนอในการจะจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัล (Digital Service Tax: DST) ซึ่งอยู่ภายใต้ กฎหมายการเงินปี ค.ศ. 2020 (The Finance Bill 2020) โดยประกาศให้มีผลใช้ย้อนหลังตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ปี ค.ศ. 2020²¹²

โดยจะเก็บร้อยละ 2 จากยอดขายได้ทั้งหมดสำหรับรูปแบบธุรกิจที่กำหนด โดยสหราชอาณาจักรนั้นได้ใช้หลักการของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) เพราะยอดขายได้ที่จะนำมาคำนวณนั้นต้องเกี่ยวกับการเข้าร่วมของผู้ใช้งานซึ่งอาศัยอยู่ในสหราชอาณาจักร โดยในร่างกำหนดว่าผู้ใช้งานถือว่าเป็นผู้ใช้งานในสหราชอาณาจักร ต่อเมื่อผู้ใช้งานนั้นปกติมีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักร และส่วนใหญ่แล้วอาศัยอยู่ในสหราชอาณาจักรการใช้งานตอนที่ใช้งานหรือมีส่วนร่วมในกิจกรรมของแพลตฟอร์ม จึงเป็นภาระหน้าที่ของธุรกิจดิจิทัลในการกำหนดที่อยู่ของผู้ใช้งาน

รูปแบบธุรกิจที่อยู่ในขอบเขตคือเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) โซเชียลมีเดีย (social media platforms) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) โดยมีการรายได้ทั้งหมดที่เกี่ยวกับธุรกิจดิจิทัลมากกว่า 500 ล้านปอนด์ (ประมาณ 650 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) และมีรายได้จากผู้ใช้งานในสหราชอาณาจักรมากกว่า 25 ล้านปอนด์ (ประมาณ 33 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) หากมีรายได้ต่ำกว่าย่อมไม่ต้องเสียภาษีการบริการดิจิทัล²¹³

โดยในวันที่ 5 สิงหาคม ปี ค.ศ. 2020 สรรพากรของสหราชอาณาจักรได้ออกคู่มือของภาษีการบริการดิจิทัลโดยมีการกล่าวข้อมูลเกี่ยวกับการขอคืนภาษี การประเมินภาษีด้วยเอง เป็นต้น โดยรัฐบาลมีความเห็นว่าการจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัลจะยกเลิก เมื่อมีแนวทางที่เหมาะสมร่วมกันในการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจดิจิทัล แต่อย่างไรก็ดีภาษีการบริการดิจิทัลของสหราชอาณาจักรนั้นไม่ได้กำหนดชัดเจนว่าจะสิ้นสุดเมื่อใด โดยกำหนดว่าจะมีการมาพิจารณาใหม่ในปี ค.ศ. 2025

²¹¹ Orbitax, "France to Levy Digital Services Tax for 2020 Regardless of OECD Outcome," [Online] Accessed: 5 November. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/France-to-Levy-Digital-Service-42157#:~:text=France-,France%20to%20Levy%20Digital%20Services%20Tax%20for%202020%20Regardless%20of,the%20level%20of%20the%20OECD.>

²¹² KPMG, "Taxation of the Digitalized Economy, Development Summary."

²¹³ HM Revenue & Customs, Policy paper: Digital Services Tax, ed. UK Government (2020).

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ

ประเทศ	มาตรการ	อัตรา ภาษี	ฐานภาษี
ตุรกี	หักภาษี ณ ที่ จ่าย	15%	การชำระเงินไปยังนิติบุคคลที่ไม่ถิ่นที่อยู่ซึ่งเป็นผู้ให้บริการโฆษณาและตัวกลางที่ให้บริการโฆษณา
อินเดีย	ภาษีความเสมอภาค (Equalisation Levy)	6%	รายได้ก่อนหักรายจ่ายของการจ่ายเงินค่าโฆษณาออนไลน์
		2%	รายได้ที่ผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้รับจาก <ul style="list-style-type: none"> - การขายสินค้าของผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เอง - การให้บริการจัดจำหน่ายโดยผู้ให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ - รวมถึงการอำนวยความสะดวกที่ทำให้เกิดการขายสินค้าให้บริการนั้นด้วย - กิจกรรมที่เกิดจากกิจกรรมด้านบนรวมกัน
อิตาลี	ภาษีการบริการดิจิทัล (DST)	3%	รายได้ก่อนหักรายจ่ายได้แก่ <ul style="list-style-type: none"> - รายได้จากโฆษณาบนแพลตฟอร์มดิจิทัล - รายได้จากการที่แพลตฟอร์มให้ผู้ใช้งานซื้อขายสินค้าและให้บริการกัน - รวมถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้จากการที่ผู้ใช้งานใช้งานแพลตฟอร์ม
ฝรั่งเศส	ภาษีการบริการดิจิทัล (DST)	3%	รายได้ก่อนหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นในฝรั่งเศสซึ่งคำนวณออกมาเป็นร้อยละของรายได้ทั่วโลก (worldwide income) ที่ได้รับการให้บริการดิจิทัล <ul style="list-style-type: none"> - รายได้จากการให้บริการเป็นตัวกลาง - รายได้การโฆษณาตามกลุ่มเป้าหมายโดยการใช้ข้อมูลของผู้ใช้งาน
สหราชอาณาจักร	ภาษีการบริการดิจิทัล (DST)	2%	รายได้จากการให้บริการดิจิทัลของธุรกิจดิจิทัลดังต่อไปนี้ <ul style="list-style-type: none"> - เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) - โซเชียลมีเดีย (social media platforms) - ตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces)

3.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี

จากแนวคิดหรือข้อเสนอการจัดเก็บภาษีในเชิงเนื้อหาที่ได้อธิบายไปในหัวข้อที่ผ่านมาหัวข้อที่ 3.1 เพื่อที่จะหาแนวที่เหมาะสมกับประเทศไทยไม่ว่าในระยะสั้นหรือระยะยาวในบทที่ 4 โดยไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ต้องแก้ไขจุดเกี่ยวข้องและหลักการป็นส่วนกำไรใหม่ที่ประกอบด้วย ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด ข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ หรือกรณีมาตรการเฉพาะเพื่อจัดเก็บภาษีกับกลุ่มกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่ที่ประกอบด้วย ข้อเสนอภาษีหัก ณ ที่จ่าย และการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศ และผู้ประกอบการในต่างประเทศ ก็ต้องพิจารณาถึงลักษณะการบัญญัติกฎหมายการออกมาในรูปแบบไหน ไม่ว่าจะเป็นการสร้างกฎเกณฑ์สำหรับใช้ภายในรัฐอันเป็นมาตรการฝ่ายเดียว (unilateral measure) การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีระหว่างรัฐ 2 รัฐ (bilateral measure) หรือการสร้างกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีระหว่างรัฐต่าง ๆ (multilateral measure) ว่ามีลักษณะอย่างไร ข้อดีและข้อเสียอะไรบ้าง ซึ่งจะนำสิ่งที่ได้วิเคราะห์ต่อไปว่าจะนำมาตราการในเชิงเนื้อหาออกเป็นกฎเกณฑ์ในรูปแบบไหนให้เหมาะสมสำหรับมาตรการระยะสั้นและระยะยาวต่อไป

3.2.1 การสร้างกฎเกณฑ์สำหรับใช้ภายในรัฐอันเป็นมาตรการฝ่ายเดียว (Unilateral Measure)

มาตรการฝ่ายเดียวของรัฐ เป็นวิธีการหรือแนวทางที่มีความคล่องตัวเนื่องจากดำเนินการภายใต้ นโยบายของฝ่ายบริหารในขณะที่ยังไม่ได้ออกมาเป็นกฎหมาย เพราะฉะนั้น เมื่อรัฐได้ไตร่ตรองและ เลือกรสรแนวทางในการดำเนินการเรื่องนี้แล้ว และต่อมาออกมาตรการฝ่ายเดียวเพื่อปรับใช้ก็จะมีผล ตามที่เจตนารมณ์ของการร่างและบัญญัติออกมาเป็นกฎหมายภายในอย่างรวดเร็ว เมื่อเปรียบเทียบกับแนวทางและรูปแบบอื่น ๆ ข้างต้น เพราะรัฐมิต้องลังเลใจว่าสมควรนำเข้าขอความเห็นชอบ ดังเช่น ที่ต้องขอความเห็นชอบตามรัฐธรรมนูญตามมาตรา 178²¹⁴ ซึ่งจะอธิบายในรายละเอียดในส่วนของ

²¹⁴ มาตรา 178 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

“...หนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตพื้นที่นอกอาณาเขตซึ่งประเทศไทยมีสิทธิ อธิปไตยหรือมีเขตอำนาจตามหนังสือสัญญาหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือจะต้องออกพระราชบัญญัติ เพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา และหนังสือสัญญาอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการค้าหรือการลงทุนของประเทศอย่างกว้างขวาง ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา ในการนี้ รัฐสภาต้อง พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับเรื่อง หากรัฐสภาพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา ดังกล่าว ให้ถือว่ารัฐสภาให้ความเห็นชอบ

หนังสือสัญญาอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการค้า หรือการลงทุนของ ประเทศอย่างกว้างขวางตามวรรคสอง ได้แก่ หนังสือสัญญาเกี่ยวกับการค้าเสรี เขตศุลกากรร่วมหรือการให้ใช้

การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีและพหุภาคี นอกจากนี้ เมื่อการออกเป็นกฎหมายภายในอาจกระทำได้อย่างรวดเร็ว ก็สามารถปรับปรุงแก้ไขได้อย่างคล่องตัวไปตามสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศ

อย่างไรก็ดี สำหรับมาตรการฝ่ายเดียว โดยหลักการแล้วมีผลในการบังคับใช้ค่อนข้างจำกัด เฉพาะภายในดินแดนของรัฐผู้ออกมาตรการเท่านั้น²¹⁵ แต่หากมีการตีความในลักษณะที่ขยายเขตอำนาจออกไปนอกเหนือดินแดนก็ต้องไม่ขัดแย้งกับกฎเกณฑ์ของกฎหมายระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นอยู่แบบพหุภาคีหรือทวิภาคีก็ตาม เช่น อนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เป็นต้น อีกทั้งในการบังคับใช้ให้เกิดประสิทธิผลก็ต้องอาศัยความร่วมมือจากฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

ประการต่อมา มาตรการฝ่ายเดียวของรัฐอาจนำมาซึ่งมาตรการตอบโต้ได้จากรัฐที่เห็นว่าตนหรือผู้ประกอบการที่ถือสัญชาติของตนได้รับผลเสียจากการดำเนินการดังกล่าว ซึ่งทำให้ต้องศึกษาและประเมินผลประโยชน์อย่างกว้างขวางและครอบคลุมฝ่ายต่าง ๆ ที่อาจได้รับผลเหล่านั้นด้วย เพื่อประเมินความคุ้มค่าก่อนจะออกมาตรการใด

3.2.2 การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีระหว่างรัฐสองรัฐ (Bilateral Measure)

อนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (double tax agreement) เป็นสนธิสัญญาในระดับทวิภาคีที่จะตกลงระหว่างรัฐสองฝ่าย ซึ่งมีขึ้นเพื่อแก้ปัญหาเรื่องอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกัน ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบระหว่างอำนาจรัฐหลักแหล่งเงินได้กับอำนาจรัฐถิ่นที่อยู่หรือระหว่างรัฐหลักแหล่งเงินได้กันเอง หรือรัฐถิ่นที่อยู่ด้วยกันเองก็ได้ แต่ส่วนมากจะเป็นกรณีแรกมากที่สุด ซึ่งทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศทำให้ผู้เสียภาษีเสียประโยชน์ จึงจำเป็นที่จะต้องมีการตกลงของประเทศคู่สัญญา โดยปัจจุบันประเทศไทยได้มีการตกลงกับประเทศอื่น ๆ และเขตอำนาจรัฐพิเศษรวมทั้งหมด 61 คู่สัญญา

นอกจากวัตถุประสงค์หลักของการมีอนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีขึ้นเพื่อขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและป้องกันการเลี่ยงภาษี ก็ยังเป็นหลักประกันให้เกิดความมั่นใจแก่นักลงทุนที่ต้องการไปลงทุนในประเทศคู่สัญญา และยังถือเป็นการส่งเสริมการลงทุนได้ในอีกมุมมองหนึ่งด้วย นอกจากนี้ยังอาจนำไปสู่การจัดทำความร่วมมืออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ

ทรัพยากรธรรมชาติ หรือทำให้ประเทศต้องสูญเสียสิทธิในทรัพยากรธรรมชาติทั้งหมดหรือบางส่วน หรือหนึ่งสี่สัญญาอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

²¹⁵ Ramon Jeffery, The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation (United Kingdom: Kluwer Law International Ltd., 1999), p. 170.

ภาษีอีกด้วย เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศระหว่างรัฐที่ทำอนุสัญญาความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อเป็นการร่วมกันแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษี

ทั้งนี้ สนธิสัญญานั้นอาจจะตกลงกันในหลายเรื่องโดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกรณีภาษีเงินได้ดิจิทัลได้แก่เรื่องการกำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวร ซึ่งจะตกลงกันว่าต้องมีลักษณะหรือเงื่อนไขอะไรที่ทำให้มีจุดเกี่ยวโยงเป็นสถานประกอบการถาวรได้

สำหรับประโยชน์ของสนธิสัญญาทวิภาคีซึ่งเป็นรูปแบบที่รัฐเลือกใช้ในการทำความตกลงอาจแบ่งออกได้หลายประการ กล่าวคือทำให้รัฐคู่ภาคีเจรจาแลกเปลี่ยนตกลงผลประโยชน์ของตนเองได้อย่างสมบูรณ์ในรายละเอียด ซึ่งอาจต่างจากสนธิสัญญาพหุภาคีซึ่งมุ่งหมายให้ครอบคลุมผลประโยชน์ที่แตกต่างกันระหว่างรัฐจำนวนมาก จึงมักมีเนื้อหาที่ค่อนข้างกว้างเพื่อให้ครอบคลุมผลประโยชน์ของรัฐที่เข้าร่วมทำสนธิสัญญา แต่ก็มีได้สะท้อนผลประโยชน์ที่เฉพาะเจาะจงและในรายละเอียดต่าง ๆ ของรัฐแต่ละรัฐที่เข้าร่วมจัดทำเสมอไป

ยิ่งไปกว่านั้น การเจรจาสนธิสัญญาทวิภาคีย่อมทำให้เน้นการเจรจาในประเด็นที่ทั้งสองฝ่ายถือว่ามีความสำคัญอย่างยิ่ง อันทำให้การเจรจาสะท้อนเจตนารมณ์และความประสงค์หลักของทั้งสองฝ่ายโดยเฉพาะ อีกทั้ง การดำเนินการจัดทำสนธิสัญญามักจะใช้เวลาสั้นกว่าในระดับพหุภาคี

อย่างไรก็ตาม การทำสนธิสัญญาทวิภาคีก็มีข้อพิจารณาที่พึงต้องระวังก่อนที่ใช้วิธีการนี้ กล่าวคือ ประการแรก ทั้งสองฝ่ายจะได้ประโยชน์สูงสุดเมื่ออำนาจต่อรองของรัฐผู้ร่วมในการเจรจาใกล้เคียงหรือเท่าเทียมกันเท่านั้น มิฉะนั้น ฝ่ายที่มีอำนาจต่อรองน้อยกว่าย่อมเสียเปรียบจึงอาจส่งผลกระทบต่อผลประโยชน์ของรัฐที่ด้อยกว่า เพราะฉะนั้น การเลือกวิธีการนี้ต้องประเมินอำนาจต่อรองของรัฐคู่เจรจาให้ชัดเจนก่อนตัดสินใจ²¹⁶

ประการที่สอง ขอบเขตของการนำไปปรับใช้ด้านสิทธิและพันธกรณีตามสนธิสัญญาย่อมจำกัดกว่าสนธิสัญญาระดับพหุภาคี เพราะฉะนั้น หากต้องการขยายขอบเขตให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น อาจจำเป็นต้องทำสนธิสัญญาทวิภาคีอีกหลายฉบับกับรัฐอื่นที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้ เนื่องจากมีผลผูกพันซึ่งครอบคลุมเฉพาะระหว่างรัฐคู่ภาคีเท่านั้น

ประการต่อมา การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และข้อผูกพันทั้งหลายตามสนธิสัญญาทวิภาคีย่อมซับซ้อนและยุ่งยากเพราะต้องพิจารณาเป็นรายกรณี กล่าวคือ เป็นเรื่องที่ต้องดำเนินการกับรัฐภาคีใด ซึ่งอาจมีเนื้อหาแตกต่างไปตามสนธิสัญญาแต่ละฉบับสำหรับรัฐภาคีที่แตกต่างกัน ดังนั้น จึงย่อมสร้างปัญหาให้กับผู้ที่ต้องปฏิบัติตามสนธิสัญญาทวิภาคี แม้จะมีหลักการใกล้เคียงกัน แต่มีรายละเอียดแตกต่างกันไปตามแต่ละฉบับ

²¹⁶ Alain Plantey, *International Negotiation in the Twenty-First Century*, trans. Frances Meadows (New York: Routledge-Cavendish, 2007), p. 76.

นอกจากนั้นการทำสนธิสัญญาทั้งพหุภาคีและทวิภาคีล้วนต้องผ่านขั้นตอนซึ่งกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ฉบับปัจจุบัน มาตรา 178 กำหนดให้ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาโดยการประชุมและพิจารณาร่วมกัน ระหว่างสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาเสียก่อน ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมอีกพอสมควรและยิ่งฝ่ายบริหารเห็นว่ายังไม่ใช้เรื่องเร่งด่วนหรือในทางตรงกันข้ามเป็นเรื่องที่อ่อนไหวและเสี่ยงต่อการไม่ผ่านความเห็นชอบก็อาจจะล่อเรื่องไว้จนทำให้ต้องใช้เวลาานานกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าเงื่อนไขตามกฎหมายภายในเกี่ยวกับการทำสนธิสัญญาอาจทำให้เกิดความล่าช้าเพิ่มเติม นอกเหนือจากระยะเวลาที่ใช้ในกระบวนการเจรจาในระดับระหว่างประเทศ

3.2.3 การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีระหว่างรัฐต่าง ๆ (Multilateral Measure)

การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีระหว่างรัฐต่าง ๆ (multilateral measure) นั้นต้องอาศัยความร่วมมือของรัฐภาคี และรัฐภาคีต้องเห็นด้วยร่วมกันในหลักการรากฐานเพื่อจะเกิดเป็นกฎเกณฑ์ระดับพหุภาคีได้ ทั้งนี้ ปัจจุบันในทางด้านภาษีเนื่องจากการละเมิดอนุสัญญาภาษีขึ้นเป็นจำนวนมากและเป็นบ่อเกิดที่สำคัญของโครงการการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (Base Erosion and Profit Shifting Project: BEPS Project) โดยเครื่องมือระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) จะช่วยให้เกิดการพัฒนาตามโครงการดังกล่าว โดยการปรับเปลี่ยนอนุสัญญาภาษีที่มีอยู่ให้มีความสอดคล้องและคล้ายคลึงกันและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น

ข้อเสนอของ OECD ต้องการที่จะกำหนดหลักเกณฑ์แนวทางเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้อัตราเดียวเพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพในการบังคับใช้ และไม่ก่อให้เกิดปัญหากรณีภาษีซ้อน ไม่ว่าจะทำให้รัฐทั้งสองสามารถจัดเก็บภาษีได้ทั้งรัฐหลักแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ (double taxation) หรือไม่ สามารถจัดเก็บได้ในรัฐใดเลย (double non-taxation) หรือปัญหาเรื่องการหลบเลี่ยงการเสียภาษีที่ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทที่เข้ามาแสวงหาประโยชน์จากประเทศหนึ่งได้เลย

ดังนั้น OECD จึงพยายามจะจัดการกับปัญหาดังกล่าวโดยการทำโครงการการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (BEPS) โดยได้มีการศึกษาเกี่ยวกับกรณีของกรณีเศรษฐกิจดิจิทัลโดยเฉพาะ และมีความเห็นว่าสุดท้ายจะต้องออกมาตรการออกมาในรูปแบบและลักษณะของกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาจากการที่ในปัจจุบันแต่ละประเทศต่างออกมาตรการฝ่ายเดียว (unilateral) มาเพื่อจัดเก็บภาษีซึ่งก่อให้เกิดปัญหาซับซ้อนและความยุ่งยากหลายประการตามมาดังที่จะกล่าวในส่วนของมาตรการฝ่ายเดียวต่อไป

การจัดทำความตกลงในระดับพหุภาคีมีรูปแบบการเจรจาพหุภาคีอาจทำได้โดยการจัดการประชุมทางการทูตระหว่างรัฐบาลต่าง ๆ หรือในกรอบขององค์การระหว่างประเทศ²¹⁷ ซึ่งมีข้อดีหลายประการ²¹⁸ กล่าวคือทำให้รัฐที่สนใจมาร่วมกันจัดทำเกณฑ์เพื่อใช้สำหรับกลุ่มของตนเองซึ่งมีเจตนารมณ์และผลประโยชน์ร่วมหรือสอดคล้องตรงกัน เพราะฉะนั้น นอกจากจะนำไปสู่พัฒนาการก้าวหน้าของกฎเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวแล้วยังทำให้กฎเกณฑ์มีลักษณะที่เป็นเอกภาพเนื่องจากเกิดจากการร่วมมือกันจัดทำขึ้น

ข้อดีอีกประการก็คือ มักจะมีการจัดตั้งระบบและกลไกติดตามการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เหล่านั้นอันทำให้การปรับใช้หลักเกณฑ์มีประสิทธิภาพ และได้รับความร่วมมือจากรัฐทั้งหลายที่ร่วมเป็นภาคีในความตกลงระดับนี้ ดังนั้น การจัดทำสนธิสัญญาพหุภาคีจึงเป็นที่ปรารถนาของรัฐทั้งหลายซึ่งประสงค์จะหาทางแก้ไขปัญหที่ซับซ้อนร่วมกัน หรือปัญหาที่มีลักษณะข้ามชาติ ซึ่งรัฐใดรัฐหนึ่งไม่สามารถแก้ไขได้แต่เพียงผู้เดียว ดังเช่นกรณีการทำสนธิสัญญาเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อม หรือ เรื่องการต่อต้านอาชญากรรมร้ายแรงระดับประเทศ เช่น การก่อการร้าย หรือการต่อต้านองค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ เป็นต้น

อย่างไรก็ดีการจัดทำสนธิสัญญาระดับพหุภาคี แม้จะเป็นเรื่องที่จะช่วยแก้ไขปัญหาได้อย่างรวดเร็ว แต่ก็ก็เป็นสิ่งที่ในทางปฏิบัติไม่อาจกระทำได้ง่าย เนื่องจากต้องอาศัยเจตนารมณ์ร่วมกันของรัฐต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งมักจะมีผลประโยชน์แตกต่างกันไปตามแต่ละกลุ่ม เพราะฉะนั้น การแก้ไขในรูปแบบนี้จึงต้องขึ้นอยู่กับว่าสถานการณ์ถึงจุดที่ทุกฝ่ายเห็นความจำเป็นที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้แล้วที่จะต้องหันหน้ามาร่วมมือกันและยอมลดข้อเรียกร้อง และแลกเปลี่ยนผลประโยชน์ให้แก่กันและกันจึงจะสัมฤทธิ์ผลได้ตามที่มุ่งประสงค์²¹⁹

นอกจากนั้น อีกประเด็นที่สำคัญที่ได้กล่าวไปแล้วในส่วนของข้อตกลงทวิภาคีเรื่องการทำสนธิสัญญาพหุภาคีต้องได้รับเห็นชอบจากรัฐสภาโดยการประชุมร่วมกันระหว่างสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาเพื่อนำไปเจรจาระหว่างประเทศ ตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ฉบับปัจจุบัน บัญญัติไว้ในมาตรา 178 เพราะฉะนั้นในทำนองเดียวกันจึงต้องใช้เวลามากกว่าการออกเป็นเพียงกฎหมายภายในหรือมาตรการฝ่ายเดียว

สำหรับกรณีของการจัดทำกฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยใช้ความตกลงระดับพหุภาคีในทำนองเดียวกันก็เป็นสิ่งที่พึงปรารถนาและจะมีประสิทธิภาพอย่างยิ่ง เพียงแต่ผลประโยชน์ของรัฐยังมีความแตกต่างอีกมากพอสมควร กล่าวคือพวกที่ไม่ประสงค์จะถูกจำกัดผลกำไรโดยการถูกจัดเก็บภาษี

²¹⁷ Ibid, p. 184.

²¹⁸ Ibid, pp. 194-197.

²¹⁹ Ibid, pp. 193-194.

ในขณะที่กลุ่มที่ต้องการเห็นการปฏิบัติต่อผู้ประกอบการธุรกิจในประเทศอย่างเท่าเทียมกัน ก็ต้องการจัดตั้งระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นในความเป็นจริง นอกจากนี้ ยังมีปัญหาต่าง ๆ ให้ต้องพิจารณา โดยเฉพาะเรื่องหลักเกณฑ์ ขอบเขตในการปรับใช้ รวมทั้งวิธีการในการดำเนินการก็เป็นเรื่องซับซ้อนยุ่งยากและรอการหาข้อยุติซึ่งต้องใช้เวลา ดังนั้น ในปัจจุบันจึงย่อมไม่อาจเกิดขึ้นได้ในระยะเวลาอันสั้น

เครื่องมือระดับพหุภาคีเป็นเครื่องมือ (Multilateral Instrument: MLI) ในทางภาษีที่ปัจจุบันหลายประเทศให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก โดยเหตุผลที่สำคัญได้แก่เรื่องความไม่สอดคล้องกันของข้อตกลงด้านภาษีที่มีลักษณะผสมผสานและไม่ประสานกัน (hybrid mismatch arrangements) ใน Action 2 การละเมิดอนุสัญญาภาษี (treaty abuse) ใน Action 6 และประเด็นที่มีความเกี่ยวเนื่องกันคือ การทำให้นิยามของสถานประกอบการ (permanent establishment) มีความเข้มแข็งมากขึ้นปรากฏใน Action 7 รวมถึงการพัฒนามาตรการระงับข้อขัดแย้งระหว่างประเทศ (dispute resolution)²²⁰ โดยในอนาคตก็มีการวางแผนในการนำเรื่องการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจดิจิทัลมาทำเป็นความตกลงในระดับพหุภาคี โดยอนุสัญญาภาษีจะปรับเปลี่ยนไปเป็นเครื่องมือระดับพหุภาคีได้ก็ต่อเมื่อฝ่ายต่าง ๆ ในสนธิสัญญาได้ ลงนามและให้สัตยาบันในเครื่องมือระดับพหุภาคีแล้ว และจะต้องระบุว่าสนธิสัญญาภาษีระดับทวิภาคีฉบับใดที่นำมาใช้คู่กับเครื่องมือพหุภาคี เนื่องจากเครื่องมือพหุภาคีนั้นจะไม่ได้ใช้เพียงแคในขอบเขตของตนเอง แต่จะต้องมีการปรับใช้ควบคู่กับสนธิสัญญาภาษีทวิภาคีที่มีอยู่ด้วย

โดยเครื่องมือพหุภาคีนั้นมีข้อดีคือมีความยืดหยุ่นเพื่อทำให้เกิดข้อตกลงระดับพหุภาคีได้ง่ายขึ้นเนื่องจากจะมีการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำที่ทุกรัฐที่เป็นสมาชิกเข้าร่วมนั้นยอมรับได้และตกลงนำเรื่องดังกล่าวนำไปปรับใช้ แต่บางเรื่องหากมีเหตุผลที่ทำให้รัฐสมาชิกของตนเสียเปรียบหรือไม่ได้ผลประโยชน์ก็อาจกำหนดไว้ให้เป็นทางเลือกกว่าจะรับไปหรือจะทำข้อสงวนไว้ก็ได้ และเมื่ออยากจะรับนำไปใช้ก็จะเพิกถอนข้อสงวน และเลือกรับมาใช้เมื่อไหร่ก็ได้ที่ต้องการ

ทั้งนี้ เนื่องจากเครื่องมือระดับพหุภาคีมีผลเป็นการปรับเปลี่ยนจากการใช้กฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีให้มีขอบเขตครอบคลุมในระดับพหุภาคีได้ จึงย่อมทำให้เกิดทั้งข้อดีและข้อเสียดังที่กล่าวมาในส่วนของมาตรการพหุภาคีข้างต้น

²²⁰ Guglielmo Maisto, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, pp. 31-39.

โดยสรุปแล้วในบทนี้ได้มีการนำเสนอแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลของต่างประเทศโดยแบบออกเป็น 2 มุมมองโดยมุมมองแรกจะพิจารณาจากเนื้อหา ส่วนในมุมมองถัดมาจะพิจารณาในเชิงระดับของมาตรการนั้น

โดยส่วนของมุมมองแรกด้านเนื้อหานั้น แบ่งแนวคิดและข้อเสนอออกเป็น 2 กลุ่มคือกลุ่มแรกเป็นการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ (new nexus and profit allocation) และกลุ่มที่สอง เป็นมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะที่ถูกเสนอขึ้นในแต่ละประเทศ เนื่องจากไม่อาจรอให้การแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ให้มีแนวทางร่วมกัน จึงเสนอเป็นแนวทางของตนเฉพาะใช้ไปพลางก่อน

เริ่มจากแนวคิดและข้อเสนอกลุ่มแรกการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ แบ่งออกเป็น 3 แนวคิดย่อย ได้แก่ ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) อีกทั้งข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence)

ส่วนข้อเสนอในกลุ่มที่สองซึ่งเป็นมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะซึ่งประกอบด้วยภาษีหัก ณ ที่จ่าย (withholding tax) และการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation Levy) หรือการเก็บภาษีจากยอดขาย (turnover Taxes)

ทั้งนี้ในส่วนของมุมมองที่สองระดับของมาตรการสามารถแบ่งเป็น 3 แนวคิดคือ การสร้างกฎเกณฑ์สำหรับใช้ภายในรัฐอันเป็นมาตรการฝ่ายเดียว (unilateral measure) การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีระหว่างรัฐสองรัฐ (bilateral measure) และแนวคิดสุดท้ายคือการสร้างกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีระหว่างรัฐ (multilateral measure)

ประเด็นสุดท้ายคือการแนะนำแนวคิดต่าง ๆ ว่ามีที่มารวมถึงกลไกการทำงานของแนวคิดต่าง ๆ ว่าดำเนินการอย่างไร รวมถึงมีการยกตัวอย่างการนำไปปรับใช้ของแต่ละประเทศว่ามีการนำแนวคิดใดไปปรับใช้บ้างเพื่อจะนำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

บทที่ 4 บทวิเคราะห์แนวคิดที่เหมาะสมกับประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีกับ นิติบุคคลต่างประเทศสำหรับเศรษฐกิจดิจิทัล

จากการพิจารณาและวิเคราะห์ลักษณะธุรกิจดิจิทัลและหลักเกณฑ์ แนวคิดและข้อเสนอในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลและระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิด ซึ่งเป็นบทเรียนจากต่างประเทศในบทที่ 3 รวมทั้งตัวอย่าง ตลอดจนประสบการณ์เกี่ยวกับแนวคิดของต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในลักษณะที่แตกต่างกันไปตามแต่ละระบบ จะพบว่ามาตรการแบบต่าง ๆ เหล่านี้ต่างก็มีทั้งข้อดี ข้อเสียและข้อจำกัดดังจะได้อธิบายในส่วนแรกของบทนี้ก่อนที่ จะพิจารณาว่า มาตรการใดจะเหมาะสมในการนำมาปรับใช้กับประเทศไทยมากที่สุด ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็นมาตรการที่ควรนำมาใช้ในระยะสั้นและมาตรการในระยะยาว โดยคำนึงถึงลักษณะของธุรกิจดิจิทัลปัจจุบันที่มีในประเทศไทย รวมถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่แสดงให้เห็นช่องว่างของกฎหมายและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจ

ข้อเสนอในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยจะแบ่งออกเป็นมาตรการระยะสั้นหรือมาตรการชั่วคราว (interim measure) และมาตรการระยะยาว (long-term measure) เนื่องจากมาตรการในระยะยาวจะต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศ รวมทั้งควรจะเป็นมาตรการที่ได้รับความยอมรับโดยส่วนใหญ่ของฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อจะทำให้ไม่เกิดปัญหาในการปรับใช้ในทางปฏิบัติระหว่างประเทศ เนื่องจากความเสถียรที่อาจเกิดขึ้นจากความขัดแย้งกันหากรัฐแต่ละฝ่ายที่เกี่ยวข้องต่างใช้มาตรการที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ นอกจากนี้ มาตรการตามข้อเสนอแนะควรเป็นมาตรการที่สามารถนำไปปรับใช้กับธุรกิจดิจิทัลในทุกรูปแบบที่มีอยู่และจะเกิดขึ้นได้ในอนาคต ดังนั้นจึงต้องมีลักษณะที่ยืดหยุ่นเพียงพอสำหรับเทคโนโลยีที่จะมีการเปลี่ยนแปลงได้อย่างสม่ำเสมอในอนาคต

ส่วนมาตรการระยะสั้นก็จำเป็นต้องการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นอย่างมาก เนื่องจากเทคโนโลยีนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วอันส่งผลให้สภาพเศรษฐกิจเดิมกลายเป็นเศรษฐกิจดิจิทัล ในปัจจุบันประชาชนเข้าถึงเทคโนโลยีจนกลายเป็นเรื่องปกติในชีวิตประจำวันและกลายเป็นปัจจัยสำคัญในชีวิตประจำวันมากขึ้นเรื่อย ๆ เนื่องจากพัฒนาการของเทคโนโลยีที่ทำให้มีความสะดวกสบายและง่ายต่อการสื่อสารและเชื่อมสัมพันธ์ในลักษณะต่าง ๆ ระหว่างกัน โดยในทำนองเดียวกัน ภาคธุรกิจก็นำมาใช้เพื่อเชื่อมต่อและสานสัมพันธ์กับลูกค้าได้ง่ายขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องมีการพบปะกันทางกายภาพตามรูปแบบเดิมอีกเสมอไป

ดังนั้น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการแก้ไขปัญหาจึงอาจแบ่งข้อเสนอออกเป็นการใช้มาตรการระยะสั้นและระยะยาว เพื่อให้เหมาะสมกับบริบทของทั้งสภาพเศรษฐกิจ และความรุดหน้าของ

เทคโนโลยี โดยมาตรการระยะสั้นจะใช้เพียงชั่วคราวสำหรับสถานการณ์ปัจจุบันไปพลางก่อนในระยะเวลา 5-10 ปี ก่อนที่จะมีมาตรการที่เป็นมาตรการระยะยาวที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลต่อไป

นอกจากนั้นในส่วนสุดท้ายจะพิจารณาถึงผลกระทบกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี หากมีการนำมาตรการระยะสั้นหรือมาตรการระยะยาวมาใช้ แล้วจะเป็นการเพิ่มหรือลดอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยและในส่วไหนบ้าง

4.1 มาตรการระยะสั้น

มาตรการระยะสั้นที่เหมาะสมกับประเทศไทยจะต้องพิจารณาแยกออกเป็น 2 ประเด็นคือ เรื่องการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล กับระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอดังกล่าว ซึ่งจะอธิบายต่อไปในหัวข้อที่ 4.1.1 และ 4.1.2 ตามลำดับ

4.1.1 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล

มาตรการระยะสั้นในเชิงเนื้อหาที่เหมาะสมจะต้องพิจารณาว่าตามบริบทของประเทศไทยนั้นสามารถทำได้อย่างแท้จริงด้วย และการจัดเก็บภาษีนี้จากการประกอบธุรกิจในประเทศไทยปัจจุบันนั้นมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยพิจารณาจากแนวคิดต่าง ๆ ในบทที่ 3 ประกอบกับข้อดีและข้อเสียรวมถึงข้อจำกัดของแนวคิดร่วมกันด้วย

หากพิจารณาถึงประเภทของแนวคิดการจัดเก็บภาษีที่อาจแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วนคือการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไร (new nexus and profit allocation) และมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะนั้น เนื่องจากโดยตัวเนื้อหาของเรื่องเอง การจะแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรนั้นค่อนข้างซับซ้อนยังต้องมีการแก้ไขหลักการที่เคยใช้มาแล้วก่อนหน้า โดยต้องมีการวางหลักเกณฑ์ใหม่ซึ่งต้องใช้เวลาค่อนข้างยาวนาน จึงเป็นกรณีที่เหมาะสมกับการเป็นมาตรการระยะยาวเนื่องจากเป็นการแก้ไขในเชิงพื้นฐานของหลักการ

ส่วนมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะจะมีความเหมาะสมในการจัดเก็บในระยะสั้นเมื่อคำนึงถึงกรณีตัวอย่างที่ได้จากการศึกษาแนวคิดของต่างประเทศที่กำหนดเป็นมาตรการฝ่ายเดียว ดังจะอธิบายในประเด็นเกี่ยวกับรูปแบบในหัวข้อถัดไปอย่างละเอียด เพราะฉะนั้น หลักการดังกล่าวนี้จึงทำให้ง่ายต่อการนำมาใช้ และการดำเนินการแต่ละขั้นตอนของมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะนั้น สามารถที่นำมาปรับใช้ได้โดยไม่ต้องอาศัยการแก้ไขหลักการที่มีอยู่เลย กล่าวคือสามารถตราเป็นกฎหมายใหม่แยกออกมาได้เลย โดยจะพิจารณา 2 แนวคิดดังต่อไปนี้

แนวคิดแรกภาษีหัก ณ ที่จ่าย (withholding tax) เป็นมาตรการที่ใช้เหมือนกับกรณีของ ภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร²²¹ ซึ่งกำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าสินค้าหรือบริการมี หน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อยู่ในรูปแบบของภาษีเงินได้โดยหักออกจากเงินได้ก่อนหักรายจ่าย ซึ่งทำให้ไม่ต้องคำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อคำนวณภาษี หรืออาจจะประกอบกับมาตรการอื่น ได้ เช่น การใช้กับข้อเสนอการมีตัวตนทางเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญ หรือสามารถเรียกได้ว่าเป็น เครื่องมือในการใช้บังคับให้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้น

อย่างไรก็ดี ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นมาตรการที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากมาตรการภาษีเงินได้ ดิจิทัลที่ดีจะต้องไม่สร้างภาระให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกินสมควรเพราะการที่จะบังคับให้ผู้ใช้งานหรือ ลูกค้าที่จ่ายเงินจากการทำธุรกรรมให้กับธุรกิจดิจิทัลหรือตามที่กำหนดว่าธุรกรรมในลักษณะไหน จะต้องหัก ณ ที่จ่าย เช่น กรณีของประเทศตุรกีที่ยกตัวอย่างในบทที่ 3 นั้นจะจัดเก็บจากการจ่ายเงิน ค่าโฆษณาให้กับบริษัทหรือตัวกลางที่แสดงโฆษณานั้น ๆ บนแพลตฟอร์ม เช่น หากเราต้องการโฆษณา สินค้าบน Facebook เราจะต้องจ่ายเงินหากมีผู้ใช้งานเห็นโฆษณาดังกล่าว การที่เราจ่ายเงินไปให้กับ Facebook นั้นจะต้องถูกหัก จึงเป็นกรณีที่สร้างภาระให้กับผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามซึ่งผู้เสียภาษี แต่ละคนนั้นย่อมไม่มีประสบการณ์ในการเสียภาษีดังกล่าว

อีกทั้ง ยังก่อให้เกิดปัญหาในการที่จะบังคับใช้ ที่ต้องบังคับผู้เสียภาษี หัก ณ ที่จ่ายในแต่ละ ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจำนวนมาก และจากสภาพเศรษฐกิจดิจิทัลที่มีการทำธุรกรรมได้อย่างง่ายดายผ่าน ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ จึงเป็นกรณียากถ้าจะบังคับตามระบบความสมัครใจในการที่ให้ผู้เสียภาษี ทำการยื่นเสียภาษีเอง เพราะผู้เสียภาษีย่อมขาดแรงจูงใจในการปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าว ฉะนั้น หากจะกำหนดตามมาตรการดังกล่าว จะต้องมียุทธศาสตร์ที่ช่วยในการยื่นเสียภาษีเพื่อเป็นการเพิ่มแรงจูงใจ ให้ผู้เสียภาษี เช่น การเปิดให้สามารถยื่นหลักฐาน หรือเสียภาษีออนไลน์ได้ เป็นต้น

รวมถึงกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มายื่นแบบก็ต้องอาศัยเทคโนโลยีที่ทำให้ทราบถึงข้อมูลในการทำ ธุรกรรมต่าง ๆ ของผู้ใช้งานที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันแล้วยากที่จะทำให้ทำให้ทราบถึงทุก ธุรกรรมอย่างทั่วถึง หรืออาจกำหนดให้มีตัวกลางทำหน้าที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้แทน แต่ก็ยังมีปัญหาว่าตัวกลางก็ยังขาดข้อมูลของธุรกรรมการชำระเงินต่าง ๆ อยู่ดี ฉะนั้น หากขาด เทคโนโลยีที่จะสามารถรับรู้และเข้าถึงธุรกรรมได้ ย่อมไม่สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพในทาง

²²¹ มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร “เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือ ราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการ ดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้า หรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการใน ราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3...”

ปฏิบัติเท่ากับว่ากำหนดกฎหมายที่ให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีได้แต่สุดท้ายก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้จริง

นอกจากนี้ ปัญหาที่อาจพบได้คือการจัดเก็บภาษีจากการหัก ณ ที่จ่ายจากการชำระเงิน สำหรับกรณีนี้อาจจะทับซ้อนกันกับรายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว กรณีบริษัทนั้นมีสถานประกอบการอยู่แล้ว แต่เมื่อถูกกำหนดให้ต้องหัก ณ ที่จ่ายจากกรณีดังกล่าวด้วย จึงเป็นกรณีที่จะทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากรายได้จำนวนเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศไทยมีบริษัท Grab ในประเทศไทยซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติอยู่แล้ว หากต้องถูกหัก ณ ที่จ่ายกรณีที่ถูกค้า ต้องการให้โฆษณาร้านอาหารบนแอปพลิเคชัน ก็ทำให้รายได้ในส่วนนี้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน หากไม่ได้กำหนดยกเว้นให้สำหรับกรณีที่มีบริษัทในประเทศไทยอยู่แล้ว ซึ่งหากพิจารณาจากตัวอย่างประเทศตุรกีในบทที่ 3 นั้นก็จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0 กับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในไทย

นอกจากนั้นในประเด็นของการดำเนินการตามหลักการนี้อาจจะเข้าข่ายว่าเป็นกรณีที่ขัดกับพันธกรณีทางการค้าระหว่างประเทศ (trade obligation) โดยเฉพาะอย่างยิ่งตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (the General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) และความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (the General Agreement on Trade in Services: GATS) โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (National Treatment) จากการที่จัดเก็บจากธุรกิจที่ไม่มีสถานประกอบการต่างประเทศในลักษณะหนึ่ง และจัดเก็บภาษีจากธุรกิจที่มีสถานประกอบการในประเทศอีกลักษณะหนึ่ง แม้ว่าโดยหลักการแล้ว ความตกลงด้านการค้าบริการจะมีข้อยกเว้นให้สำหรับการจัดเก็บภาษีทางตรงให้มีประสิทธิภาพได้ก็ตาม แต่ความตกลงทั่วว่าด้วยภาษีและการค้าที่บังคับกับพวกสินค้านี้ไม่ได้มีข้อกำหนดให้ข้อยกเว้นแต่อย่างใด

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แนวคิดที่สองการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation levy) หรือการเก็บภาษีจากยอดการขาย (turnover taxes) แนวคิดนี้จัดเก็บจากยอดรายรับหรือยอดขายที่เกิดขึ้นยอมทำให้ธุรกิจที่อยู่ในช่วงเริ่มต้น ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเป็นอย่างมากจากการลงทุนในการประกอบธุรกิจในช่วงเริ่มต้น ต้องประสบความยุ่งยากต่อการพัฒนาธุรกิจของตนเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากการนำรายรับมาเสียภาษีโดยไม่คำนึงว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นมากน้อยเท่าไร โดยเฉพาะธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัลในช่วงเริ่มต้นนั้นจะต้องมีค่าใช้จ่ายจำนวนมากเกี่ยวกับเทคโนโลยี และการพัฒนาเทคโนโลยี ยิ่งต้องการในแพลตฟอร์มสามารถรองรับผู้ใช้งานจำนวนมากก็ต้องมีค่าใช้จ่ายในการขยายพื้นที่ในการรองรับคนที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น ความจริงแล้ว แม้ว่าธุรกิจนี้จะมีรายได้จำนวนมาก แต่เมื่อเทียบกับรายจ่ายแล้วนั้นก็มากเช่นกัน ทำให้ธุรกิจเหล่านี้ต้องมีภาระทางภาษีเพิ่มขึ้นและส่งผลต่อการพัฒนาธุรกิจและเทคโนโลยี

นอกจากนั้น การจัดเก็บภาษีความเสมอภาคนี้ จึงเป็นกรณีที่ไม่ส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ แม้เป็นการช่วยบริษัทในประเทศไทย ทั้งนี้ต้องพิจารณาว่าในบริบทของประเทศไทยอาจเป็นข้อดีสำหรับผู้ประกอบการภายในประเทศที่กำลังพัฒนา ซึ่งยังไม่มีขีดความสามารถที่จะแข่งขันกับบริษัทในต่างประเทศได้

หลักการนี้จึงอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงว่ารายได้เดียวกันอาจตกอยู่ภายใต้บังคับแห่งทั้งภาษีรายได้นิติบุคคลและภาษีความเสมอภาค ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนกันในการจัดเก็บระหว่างรัฐหลักแหล่งเงินได้แล้วกับรัฐถิ่นที่อยู่ เช่น บริษัทนั้นมีสถานประกอบการจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และหากรายได้นั้นเข้าเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีเสมอภาคก็จะถูกจัดเก็บภาษีจากรายได้จำนวนเดียวกัน ดังนั้น หากจะจัดเก็บภาษีเสมอภาคได้ก็ต่อเมื่อรายได้ในส่วนนั้นจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในทำนองเดียวกันกับแนวคิดแรกเรื่องการภาษีหัก ณ ที่จ่าย การจัดเก็บภาษีความเสมอภาคนี้อาจจะขัดต่อความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (the General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) หลักการปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (National Treatment) แม้กรณีของบริการจะมีข้อยกเว้นเพื่อให้บังคับใช้ภาษีทางตรงได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่อย่างไรก็ตาม การออกมาตรการฝ่ายเดียวนั้น ก็จะต้องออกมาโดยไม่ขัดแย้งกับข้อบังคับระหว่างประเทศ มิฉะนั้น ก็จะต้องประสบปัญหายุ่งยากตามมาโดยเฉพาะในระดับระหว่างประเทศได้

นอกจากนั้นการกำหนดภาษีความเสมอภาค อาจทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากรายได้เดียวกันซึ่งอาจตกอยู่ภายใต้บังคับแห่งทั้งภาษีรายได้นิติบุคคลและภาษีเสมอภาคนี้ เนื่องจากการที่นิติบุคคลต่างประเทศนั้นต้องถูกจัดเก็บจากการที่เป็นรัฐที่มีถิ่นที่อยู่และรัฐหลักแหล่งเงินได้ ดังนั้น ภาษีนี้อาจจะเป็นกรณีการจัดเก็บเฉพาะสำหรับกรณีที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลยหรือเป็นกรณีจัดเก็บในจำนวนน้อย เช่นเดียวกับกรณีภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น จึงต้องกำหนดในรายละเอียดที่ใช้เฉพาะที่เป็นกรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศ ไม่ใช่กับแพลตฟอร์มในประเทศไทยตามที่ได้ยกตัวอย่างในบทที่ 2 ซึ่งหากยกตัวอย่างจากรายที่ 1 การแบ่งประเภทธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทย ก็จะต้องไม่จัดเก็บจากแพลตฟอร์มในประเทศไทย เช่น Shopee Lazada Grab หรือ Lineman เป็นต้น แต่จะต้องบังคับใช้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศ อาทิ Agoda Netflix Facebook หรือ Google เท่านั้น เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีจากรายได้เดียวกัน

อีกทั้ง การจัดเก็บภาษีดังกล่าวย่อมกลายเป็นอุปสรรคสำหรับผู้ประกอบธุรกิจในการเข้ามาลงทุน เพราะทำให้ต้องถูกจัดเก็บภาษีเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้เข้ามาลงทุน แล้วยังจะเป็นการสร้างอุปสรรคและทำให้บริษัทเทคโนโลยีดิจิทัลขาดแรงจูงใจเรื่องกำไรที่จะได้รับ โดยเลือกที่จะไปลงทุนในประเทศอื่นที่มีมาตรการที่ยืดหยุ่นและผ่อนผันมากกว่าประเทศไทย

เมื่อพิจารณาแล้วหากประเทศไทยต้องการที่จะกำหนดมาตรการระยะสั้นนั้น จึงควรกำหนดเป็นการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการใน

ต่างประเทศ (equalisation levy) หรือภาษีความเสมอภาคเพราะมีแนวทางการปฏิบัติของต่างประเทศให้พิจารณา โดยจะต้องกำหนดเป็นกฎหมายเฉพาะแยกออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีอยู่ ทั้งนี้จะต้องกำหนดให้จัดเก็บได้เฉพาะกรณีที่ไม่เข้ากรณีที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มิฉะนั้นจะทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน เช่น การที่จัดเก็บกับธุรกิจดิจิทัลที่เป็นแพลตฟอร์มต่างประเทศ เช่น Google Facebook Netflix เป็นต้น แต่ไม่รวมถึงแพลตฟอร์มในประเทศไทย เช่น Shopee Lazada Lineman ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว

โดยต้องมีการกำหนดขอบเขตของธุรกิจที่จะต้องถูกจัดเก็บ เพื่อที่จะให้ง่ายต่อการบังคับใช้ และเพื่อไม่ให้กระทบกับบริษัทขนาดเล็ก เช่น สหราชอาณาจักรก็มีการกำหนดว่าต้องมีรายได้ทั้งหมดที่เกี่ยวกับธุรกิจดิจิทัลมากกว่า 500 ล้านปอนด์ต่อปี (ประมาณ 650 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) และมีรายได้จากผู้ใช้งานในสหราชอาณาจักรมากกว่า 25 ล้านปอนด์ต่อปี (ประมาณ 33 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) เป็นต้น ซึ่งเกิดจากการคาดคะเนจากการมูลค่าที่ธุรกิจดิจิทัลขนาดใหญ่ได้รับจากการมีฐานผู้ใช้งานในสหราชอาณาจักร ซึ่งมีรายได้จากการการมีผู้ใช้งานอยู่ในสหราชอาณาจักร²²²

ส่วนกรณีของการจัดเก็บภาษีการบริการดิจิทัล (DST) จะมีขอบเขตว่าบริษัทนั้นจะต้องมีรายได้ทั่วโลก 750 ล้านยูโรต่อปี และมีรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศสอย่างน้อย 25 ล้านยูโรต่อปี ซึ่งประเทศฝรั่งเศสพยายามจะจัดเก็บจากบริษัทดิจิทัลขนาดใหญ่จำพวก Google Amazon Facebook และ Apple ซึ่งทำให้เป็นที่มาของคำว่า “GAFA Tax” ซึ่งรวมถึงบริษัท Uber Airbnb Booking และบริษัทโฆษณาของประเทศฝรั่งเศส Criteo²²³

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²²² Digital Services Tax: Consultation, (2018), p. 22.

²²³ Reuters Staff, "French Tax on Internet Giants Could Yield 500 Million Euros Per Year: Le Maire," [Online] Accessed: 15 November. Available from: <https://es.reuters.com/article/us-france-tax-internet-idUKKCN1QK0ET>

ตารางที่ 6 ตัวอย่างรายได้ของบริษัทดิจิทัลปี ค.ศ. 2019 (พันล้านดอลลาร์)

อันดับ	บริษัท	มูลค่าบริษัท	รายได้ทั้งหมด	บริษัทแม่
1	Apple	915	260	สหรัฐอเมริกา
2	Amazon	828	281	สหรัฐอเมริกา
3	Alphabet	781	162	สหรัฐอเมริกา
4	Microsoft	771	126	สหรัฐอเมริกา
5	Facebook	556	71	สหรัฐอเมริกา

ที่มา : <https://mybeeponline.com/these-are-the-worlds-largest-tech-giants/?amp> และ <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2020/>

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาถึงสถิติรายได้ของธุรกิจดิจิทัลนั้นแสดงให้เห็นว่าการกำหนดขอบเขตของธุรกิจที่ต้องถูกจัดเก็บ เพื่อให้ลดปัญหาความยุ่งยากในทางปฏิบัติในการจัดเก็บจากบริษัทดิจิทัลขนาดใหญ่เท่านั้น ถ้าจะจัดเก็บจากทุกบริษัทที่ทำธุรกิจก็คงจะไม่สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อเป็นการช่วยบริษัทขนาดเล็กไม่ให้เกิดภาระภาษีเกินควร อีกทั้ง หากเป็นบริษัทขนาดใหญ่ก็ประเทศที่จะออกมาตรการหรือประเทศไทยเองอาจขอความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีได้ เพราะส่วนมากนโยบายของบริษัทขนาดใหญ่ นั้น จะพยายามลดความเสี่ยงโดยการจะปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศที่เข้าไปลงทุน

การที่มีมาตรการระยะสั้นเข้ามาจัดเก็บภาษีนั้น ก็ย่อมเป็นการที่จะทำให้เกิดความเท่าเทียมกันในการประกอบธุรกิจดิจิทัล มิฉะนั้น บริษัทต่างประเทศซึ่งมีอำนาจทางการตลาดมากกว่าก็จะทำให้บริษัทดิจิทัลภายในประเทศไม่สามารถพัฒนาเพื่อแข่งกันกับบริษัทต่างประเทศได้ อีกทั้งยังก่อให้เกิดความเท่าเทียมกับธุรกิจที่อยู่ในรูปแบบดั้งเดิมที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ แต่หากเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเลย เพราะบุคคลนั้นไม่มีจุดเกี่ยวโยงตามกฎหมายปัจจุบันเพราะไม่ได้มีการเข้ามาตั้งสาขา ตั้งบริษัทลูก หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ

อีกทั้ง อย่างน้อยอาจจะทำให้ประเทศไทยได้สามารถจัดเก็บภาษีได้บ้างจากที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย โดยจากสถิติของจากของประเทศฝรั่งเศสซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3 จากรายได้ การให้บริการดิจิทัล โดยคาดว่าจะได้รับภาษีจากการบังคับใช้กฎหมายประมาณ 500 ล้านยูโร (555

ล้านดอลลาร์สหรัฐ) ในปี ค.ศ. 2020²²⁴ ส่วนสถิติของสหราชอาณาจักรซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละ 2 จากยอดรายได้ของธุรกิจเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) โซเชียลมีเดีย (social media platforms) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) คาดว่าจะได้รับภาษีจากการบังคับใช้กฎหมายประมาณ 275 ล้านปอนด์ (358 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) ในปี ค.ศ. 2021 และจะเพิ่มขึ้นทุกปีเป็น 370 ล้านปอนด์ 400 ล้านปอนด์ตามลำดับ จนปี ค.ศ. 2024 น่าจะสามารถจัดเก็บได้ถึง 440 ล้านปอนด์²²⁵ ซึ่งเกิดจากการคาดคะเนรายได้ของบริษัทดิจิทัลที่จะจัดเก็บ โดยพิจารณารายได้เกิดขึ้นในประเทศของตนและคูณด้วยอัตราภาษีที่จะจัดเก็บ

แต่อย่างไรก็ดี แม้ว่าการกำหนดมาตรการระยะสั้นนั้นจะมีผลดี แต่ก็อาจส่งผลเสียให้กับประเทศไทยอย่างมาก เพราะเนื่องจากการกำหนดเป็นมาตรการฝ่ายเดียวนั้น OECD ไม่ได้ให้การสนับสนุนให้เกิดขึ้นเพราะอาจจะก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน และอาจทำให้รายได้จำนวนเดียวกันแต่ในแต่ละประเทศจัดเก็บไม่เหมือนกัน บางประเทศอาจถือว่าเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือบางประเทศอาจถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีแยกออกจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ ดังนั้น ย่อมทำให้ไม่สามารถนำไปเครดิตภาษีในประเทศของตนได้ หากเสียภาษีเสมอภาคไป ยกเว้นว่าประเทศนั้นจะมีมาตรการรองรับ นอกจากนั้น การกำหนดเป็นมาตรการฝ่ายเดียวนั้นขอบเขตในการบังคับใช้ก็ค่อนข้างแคบ เนื่องจากจะบังคับได้กับเฉพาะประเทศที่ไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันเท่านั้น เพราะหากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันก็ต้องปฏิบัติตามนั้น ซึ่งประเทศไทยปัจจุบันก็มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับทั้งหมด 61 ประเทศและเขตการปกครองอีกด้วย

นอกจากนั้น ที่สำคัญคือการถูกตอบโต้ทางการค้าจากประเทศที่ได้รับผลกระทบจากการออกมาตรการฝ่ายเดียว โดยเฉพาะสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่เห็นด้วยกับการออกมาตรการฝ่ายเดียวเพื่อที่จะจัดเก็บภาษีเพราะเป็นการเลือกปฏิบัติกับบริษัทของสหรัฐอเมริกา²²⁶ เนื่องจากบริษัทดิจิทัลขนาดใหญ่ นั้นจะเป็นบริษัทของสหรัฐอเมริกา ไม่ว่าจะเป็นกรณีของประเทศฝรั่งเศส²²⁷ ประเทศออสเตรีย

²²⁴ Daniel Bunn, "Revenue Estimates for Digital Services Taxes," [Online] Accessed: 10 November. Available from: <https://taxfoundation.org/digital-services-tax-revenue-estimates/>

²²⁵ HM Treasury, Budget 2018: Digital Services Tax (2018).

²²⁶ Orbitax, "U.S. House Resolution Opposing Digital Services Taxes," [Online] Accessed: 5 November. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/US-House-Resolution-Opposing-43502>

²²⁷ Office of the United States Trade Representative, "USTR Announces Initiation of Section 301 Investigation into France's Digital Services Tax," [Online] Accessed: 1 November. Available from: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301>

ประเทศบราซิล สาธารณรัฐเช็ก ยุโรป ประเทศอินเดีย ประเทศอิตาลี ประเทศสเปน ประเทศตุรกี และสหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกาไม่เห็นด้วยกับการที่ยังคงจะจัดเก็บภาษีจากยอดขายได้ก่อนหัก รายจ่ายโดยการออกเป็นมาตรการฝ่ายเดียว²²⁸

จากกรณีศึกษาของฝรั่งเศสนั้นต้องเลื่อนการบังคับจัดเก็บภาษีออกไปเพื่อไม่ให้สหรัฐอเมริกา จัดเก็บภาษีสืบกับสินค้าของฝรั่งเศส โดยสำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐอเมริกา (the United States Trade Representative : USTR) ได้ทำการตรวจสอบตามมาตรา 301 ภายใต้กฎหมายการค้าของ สหรัฐอเมริกา (U.S. Trade Expansion Act of 1974) ว่าการจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลของบริษัท ฝรั่งเศสกับบริษัทของสหรัฐอเมริกา โดยรายงานที่ประกาศออกมาในเดือนธันวาคม ค.ศ. 2019 เห็นว่า การจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลนั้นเป็นการเลือกปฏิบัติ ไม่มีเหตุผล และเพิ่มภาระให้กับเศรษฐกิจของ สหรัฐอเมริกา²²⁹ ภายใต้การทำงานของประธานาธิบดีสหรัฐในขณะนั้นคือ นายดอนัลด์ ทรัมป์ได้ กำหนดให้เก็บภาษีสกุลการกับสินค้าของฝรั่งเศส ซึ่งรวมถึงสินค้าฟุ่มเฟือยและไวน์ซึ่งเป็นสินค้าส่งออก ของประเทศฝรั่งเศส ซึ่งมีมูลค่าถึงประมาณ 2.4 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ²³⁰ เพื่อเป็นการตอบโต้ โดย ระหว่างนี้ทั้งสองประเทศได้ประนีประนอมโดยการชะลอการจัดเก็บ ไม่ว่าจะเป็กรณีของฝรั่งเศสจะ ชะลอการจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัล และสหรัฐอเมริกาก็ชะลอการจัดเก็บภาษีสกุลการกับสินค้าของ ฝรั่งเศส ไปจนกระทั่งปี ค.ศ. 2021

นอกจากนั้นในวันที่ 2 มิถุนายน ค.ศ. 2020 สำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐอเมริกาก็ได้ กล่าวถึงกรณีการจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลของประเทศอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงสหราชอาณาจักรและอินเดียว่า กำหนดมาตรการตอบโต้โดยการจัดเก็บภาษีสกุลการ จากการศึกษาที่กำหนดมาตรการฝ่ายเดียวที่เลือก ปฏิบัติกับสหรัฐอเมริกา

ขนาดประเทศมหาอำนาจอย่างประเทศฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร หรือแม้กระทั่งอินเดีย ก็ ยังโดนตอบโต้ทางการค้าจนทำให้ก็ต้องเลื่อนการจัดเก็บออกไปก่อนอย่างเช่นกรณีของฝรั่งเศส ดังนั้น จึงทำให้ตระหนักได้ว่า หากประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศกำลังพัฒนาเมื่อเทียบกับประเทศอำนาจอย่าง ฝรั่งเศสยังได้รับผลกระทบ ฉะนั้น หากกำหนดมาตรการดังกล่าวก็ย่อมเสี่ยงต่อการถูกตอบโต้

²²⁸ KPMG, "Taxation of the Digitalized Economy, Development Summary," pp 38-40.

²²⁹ Matthew Herrington, "US's Latest Response on Digital and the OECD Discussions," [Online] Accessed: 15 November. Available from: <https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2020/06/tmd-us-latest-response-on-digital-and-the-oecd-discussions.html>

²³⁰ Jorge Valero, "We will 'React as One', EU Tells US over French Digital Tax Dispute," [Online] Accessed: 15 November. Updated: 12 December 2019. Available from: <https://www.euractiv.com/section/digital/news/we-will-react-as-one-eu-tells-us-over-french-digital-tax-dispute/>

เช่นเดียวกัน จากความต้องการที่จะสามารถเก็บภาษีจากบริษัทธุรกิจดิจิทัลขนาดใหญ่ได้บ้าง แต่สุดท้ายแล้วอาจถูกตอบโต้ทางการค้าจากประเทศคู่ค้าหลักของประเทศไทยอย่างสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นประเทศคู่ค้าอันดับที่ 2 รองจากจีน ซึ่งมีมูลค่าการค้าถึง 1.29 พันล้านบาทในปี พ.ศ. 2563 ซึ่งถือเป็นร้อยละ 11.4 ของมูลค่าการค้าทั้งหมด โดยเป็นตลาดส่งออกสำคัญของประเทศไทย โดยสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศส่งออกอันดับแรก ซึ่งมีมูลค่า 884,707.8 ล้านบาท โดยคิดเป็นร้อยละ 14.8 ของมูลค่าส่งออกทั้งหมดในปี พ.ศ. 2563 ตามข้อมูลการค้าไทยของกระทรวงพาณิชย์²³¹

ดังนั้น หากไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ก็ยังไม่ควรที่จะรับออกมาตรการระยะสั้นออกมารวมที่ระดมมาตรการของ OECD ร่วมกัน เพราะแม้จะเก็บภาษีได้ แต่คงได้จำนวนน้อย ซึ่งเมื่อเทียบกับผลเสียที่จะเจอโดยเฉพาะเราการโต้ตอบทางการค้านั้น ย่อมเป็นผลเสียยิ่งกว่าภาษีที่ได้

4.1.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี

มาตรการระยะสั้นมีขึ้นเพื่อขจัดปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัลที่ปัจจุบันยังไม่สามารถจัดเก็บเงินได้จากธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศนั้น หรือไม่มีจุดเกี่ยวโยงตามกฎหมายปัจจุบันได้เลย โดยมีสาเหตุอันเนื่องมาจากการพัฒนาของเทคโนโลยีซึ่งก้าวหน้าอย่างรวดเร็วจนทางภาครัฐไม่สามารถออกกฎหมายมากำกับดูแล หรือจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจที่แสวงหากำไรหรือรายได้จากธุรกิจดิจิทัล

นอกจากนี้ยังมีปัจจัยภายนอกที่กระตุ้นให้คนและภาคธุรกิจต้องยอมรับและเปิดรับการการใช้เทคโนโลยีในการประกอบธุรกิจมากขึ้น เช่น เมื่อเทคโนโลยีพัฒนาก้าวล้ำมากขึ้นย่อมทำให้สามารถลดค่าใช้จ่ายลงโดยอาศัยการเลือกนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาพัฒนาและใช้ประกอบกับการทำธุรกิจนั้น อีกทั้งยังมีประโยชน์ในการสร้างกำไรหรือรายได้ให้กับธุรกิจได้มากขึ้นเนื่องจากติดต่อกู้ค่าได้ในขอบเขตที่กว้างขวางเป็นอย่างมากโดยมีข้อจำกัดทางกายภาพที่ลดน้อยลงไปด้วย ตัวอย่างกรณีที่เกิดขึ้นในปัจจุบันของการเกิดสถานการณ์โรคระบาดโคโรนาไวรัส (coronavirus: COVID-19) ทำให้ภาคธุรกิจต้องปรับตัวเพื่อเป็นการลดและแม้แต่การงดเว้นการพบเจอกันทางกายภาพซึ่งทำให้ไม่อาจหลีกเลี่ยงการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลได้ ทั้งนี้ เนื่องจากแพลตฟอร์มดิจิทัลสามารถช่วยให้ธุรกิจยังดำเนินต่อไปได้ในทางปฏิบัติ และผู้ใช้งานหรือลูกค้าย่อมมีความต้องการในการใช้บริการหรือซื้อสินค้าผ่านระบบดิจิทัลมากขึ้น เพราะฉะนั้น จึงเป็นกรณีที่ปัจจัยต่าง ๆ กระตุ้นและเร่งเร้าให้ลูกค้าต้องยอมรับในการใช้งานผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลมากขึ้นเพื่อทดแทนการใช้รูปแบบเดิม และเมื่อสร้างความคุ้นเคย และ

²³¹ ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร สำนักงานปลัดกระทรวงพาณิชย์, "การค้าไทย," [Online] Accessed: 20 November. Available from: <http://traderreport.moc.go.th/TradeThai.aspx>

ได้รับความสะดวกประกอบกับประสบการณ์ที่ดีย่อมทำให้ผู้ใช้งานและลูกค้ายินดีใช้ต่อเนื่องไปอย่างแน่นอน แม้ในภายหลังเหตุการณ์หรือปัจจัยภายนอกนั้นจะหมดลงไปก็ตาม

เมื่อธุรกรรมดิจิทัลเพิ่มขึ้นตามการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในปัจจุบันอย่างมีนัยสำคัญ ธุรกิจย่อมได้รับรายได้และกำไรอย่างมหาศาล แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าธุรกิจลักษณะแบบดั้งเดิมกำลังจะเปลี่ยนแปลงหรือปรับเปลี่ยนตัวเองให้เป็นธุรกิจดิจิทัลมากขึ้นตามไปด้วย และในอนาคตอันยอมเป็น เรื่องที่ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าจำนวนธุรกิจที่มีลักษณะเป็นธุรกิจดิจิทัลนั้นจะกลายเป็นส่วนใหญ่ของ เศรษฐกิจของแต่ละประเทศในประชาคมโลก ยกเว้นกรณีที่เป็นลักษณะของการให้บริการที่ยังคง จำเป็นต้องมีการติดต่อสัมพันธ์กันทางกายภาพเท่านั้น เพราะฉะนั้น จึงต้องมีการออกมาตรการระยะ สั้นเพื่อจัดการกับปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่แล้ว

ทั้งนี้ลักษณะระดับของมาตรการอาจแบ่งออกเป็น 3 ระดับคือจะออกในระดับพหุภาคี ทวิภาคี หรือเป็นมาตรการฝ่ายเดียวนั้น จะต้องพิจารณาถึงประโยชน์และผลกระทบของการออก มาตรการในระดับต่าง ๆ ตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2 ระดับของมาตรการในการ กำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี และความเหมาะสมกับวิธีการออกกฎหมาย กฎหมาย ของประเทศไทยด้วย

กรณีแรก หากต้องการออกมาตรการระยะสั้นในรูปแบบพหุภาคีน่าจะมีโอกาสเกิดขึ้นได้ยาก เนื่องจากความตกลงระดับพหุภาคีนั้นต้องอาศัยความร่วมมือและตกลงกันของรัฐสมาชิกทุกฝ่าย ในขณะที่เมื่อคำนึงถึงบริบทของสถานการณ์ในปัจจุบัน ปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจ ดิจิทัลยังมีหลายฝ่ายที่เห็นด้วยและไม่สนับสนุนการจัดเก็บ ส่วนเรื่องการหามาตรการที่ทุกฝ่าย ยอมรับนั้นยังมีโอกาสเป็นไปได้น้อยภายในระยะเวลาอันสั้น

นอกจากนั้นเนื่องด้วยกระบวนการจัดทำข้อตกลงพหุภาคีตามระบบกฎหมายของประเทศ ไทย จะต้องผ่านขั้นตอนตามกฎหมายรัฐธรรมนูญที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ซึ่งเป็นการ ประชุมร่วมระหว่างสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา ก่อนที่นำเสนอสนธิสัญญาหรือความตกลงกับ ต่างประเทศเพื่อนำมาอนุวัติการโดยการออกเป็นกฎหมายซึ่งมีสภาพบังคับภายในประเทศด้วย การดำเนินการตามกระบวนการเหล่านี้ เป็นกรณีที่ต้องใช้เวลาค่อนข้างนานซึ่งไม่นับรวมขั้นตอนของ การศึกษาล่วงหน้าเกี่ยวกับความเหมาะสมว่าประเทศไทยนั้นสมควรเข้าเป็นภาคีในสนธิสัญญา หรือไม่ ดังนั้น จึงเป็นรูปแบบที่ใช้เวลานานเกินกว่าที่จะนำมาบังคับใช้ในรูปแบบของมาตรการระยะสั้น ซึ่งไม่ น่าจะทันการณ์สำหรับกรณีซึ่งเกิดปัญหาขึ้นมาแล้วเช่นนี้

โดยในปัจจุบันเครื่องมือระดับพหุภาคี (MLI) นั้นก็ยังไม่มีการกำหนดหลักการเรื่องการจัด เก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัลที่ชัดเจน เพียงแต่มีการเสนอเป็นประเด็นว่าการจัดเก็บภาษีในยุค เศรษฐกิจดิจิทัลที่เป็นเรื่องที่ควรมีการทำความตกลงร่วมกันเท่านั้น

กรณีที่สอง ความตกลงในระดับทวิภาคี แม้ว่าในแต่ละประเทศคู่สัญญาจะสามารถตกลงตามเจตนารมณ์ของตนเองตามวัตถุประสงค์ที่ตนต้องการ แต่ก็ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของอำนาจในการต่อรองหากประเทศที่มีอำนาจต่อรองด้อยกว่าคือ ประเทศไทยย่อมก็ไม่เหมาะสมที่จะเลือกวิธีการหรือรูปแบบดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการนำมาบังคับใช้อย่างแน่นอน การทำความตกลงทวิภาคีทำให้รัฐฝ่ายที่ต้องการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัลกับผู้ซึ่งอยู่กรณีที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศของตนเอง แต่มีการตั้งในรกรากโดยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ได้รับผลประโยชน์ต่างตอบแทน กล่าวคือประเทศคู่สัญญาย่อมสามารถเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัลในไทยได้เช่นกันหากธุรกิจในประเทศไทยมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าในต่างประเทศและทำให้เกิดจุดเกี่ยวโยงเพียงพอที่จะจัดเก็บภาษีได้ตามที่ตกลงกัน รวมถึงกรณีผลบังคับใช้ของข้อตกลงระดับทวิภาคีนั้นจะมีผลได้เฉพาะกับคู่สัญญาในความตกลงทวิภาคีฉบับนั้นเท่านั้น หากรัฐประสงค์จะทำความตกลงกับประเทศคู่สัญญาหลายประเทศย่อมจะต้องใช้เวลาในการเจรจาจัดทำร่วมกับแต่ละประเทศคู่สัญญาเพื่อให้ได้มาความตกลงตามเจตนารมณ์และความต้องการของแต่ละประเทศคู่สัญญา อีกทั้ง ก็ยังคงต้องดำเนินการผ่านขั้นตอนต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกับกรณีพหุภาคีที่ต้องมีการผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภา ก่อน จึงเป็นกรณีที่จะใช้เวลามากพอสมควรซึ่งอาจจะไม่ทันช่วงที่สำหรับใช้เป็นรูปแบบของมาตรการระยะสั้น

อีกทั้ง การเลือกใช้รูปแบบทวิภาคีนั้นจะทำให้ต้องดำเนินการเป็นรายกรณีไปตามแต่ละคู่เจรจา ซึ่งอาจต้องกระทำคู่ขนานไปกับรัฐที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก แม้ในเชิงหลักการอาจมีข้อกำหนดและหลักการในความตกลงทวิภาคีที่คล้ายคลึงกัน แต่สำหรับในรายละเอียดของกฎเกณฑ์และประเด็นเรื่องการบังคับใช้ในแต่ละสนธิสัญญาย่อมมีความแตกต่างกันเป็นธรรมชาติ อันจะก่อให้เกิดปัญหาเรื่องความแตกต่างและหลากหลายในการดำเนินการในทางปฏิบัติ และสร้างความซับซ้อนและยุ่งยากสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องและมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามความตกลงให้ถูกต้องสำหรับแต่ละประเทศคู่สัญญา

กรณีสุดท้าย มาตรการฝ่ายเดียวน่าจะเป็นมาตรการที่เหมาะสมกับระยะสั้นมากที่สุด เนื่องจากเป็นวิธีการและแนวทางที่มีความคล่องตัวและไม่ใช้เวลานานเกินไปเพื่อนำมาใช้แก้ปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัลซึ่งในปัจจุบันไม่สามารถกระทำได้ ทั้งนี้ เนื่องจากถ้าฝ่ายบริหารของประเทศมีนโยบายในการจัดเก็บอย่างชัดเจนย่อมสามารถดำเนินการจัดทำเป็นกฎหมายภายในตามเจตนารมณ์โดยการบัญญัติกฎหมายได้เร็วกว่ามาตรการในรูปแบบอื่นที่กล่าวมาข้างต้น

นอกจากนั้น ก็ยังสามารถปรับปรุงแก้ไขได้โดยกระบวนการภายในซึ่งโดยหลักการแล้วไม่จำเป็นต้องปรึกษาหรือเจรจากับฝ่ายอื่น ๆ อันแตกต่างอย่างแจ่มชัดจากรูปแบบอื่นที่อาจจะต้องอาศัยความยินยอมของประเทศคู่สัญญา เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม โดยในท้ายที่สุดแล้วกระบวนการออกมาตรการระยะสั้นแม้ว่าเป็นกฎหมาย อาจจะต้องเสียระยะเวลาในการศึกษาและบัญญัติจนอาจจะใช้เวลาเกือบจะเท่ากับการรอให้ OECD ได้มีการออกมาตรการมาใช้ร่วมกันได้ เมื่อพิจารณาจากบริบทการใช้เวลาในการออกหรือแก้ไขกฎหมายในแต่ละฉบับของประเทศไทยในปัจจุบัน ซึ่งต้องใช้เวลามากกว่า 2-3 ปี จนกว่าจะสามารถตราเป็นกฎหมายบังคับใช้ได้

อีกทั้ง การออกมาตรการฝ่ายเดียวจะมีขอบเขตการบังคับใช้จำกัด กล่าวคือโดยหลักการแล้ว จะมีผลอยู่เฉพาะภายในดินแดนของรัฐผู้ออกมาตรการดังกล่าวเท่านั้น แต่ทั้งนี้รัฐอาจอาศัยการตีความในลักษณะขยายเขตอำนาจให้มีผลนอกเหนือจากดินแดนของรัฐ แต่จะสามารถบังคับได้อย่างแท้จริง ในทางปฏิบัติหรือไม่ก็ต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย โดยเมื่อคำนึงถึงข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบของกรมสรรพากร ทำให้ทราบว่ากรมสรรพากรได้เคยหารือผู้ประกอบการรายใหญ่ในเรื่องนี้มาก่อน และได้รับคำยืนยันจากผู้ประกอบการว่าพร้อมจะให้ความร่วมมือโดยการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ต่าง ๆ หากมีการออกมาตรการที่บังคับใช้โดยทั่วกันหรือออกโดย OECD กฎหมายมาบังคับใช้

ยิ่งกว่านั้น ผู้ประกอบการพร้อมจะให้ความร่วมมือเพราะเห็นว่าเป็นเรื่องที่ตนยอมรับได้ เพราะฉะนั้นการออกมาตรการที่ทำให้ผู้ประกอบการยินยอมร่วมมือด้วยควรจะเป็นมาตรการที่ได้ผ่านกระบวนการปรึกษาหารือกับภาคธุรกิจผู้ตกอยู่ภายใต้บังคับของกฎเกณฑ์ และมีส่วนได้ส่วนเสีย โดยตรงด้วยว่ามีความเหมาะสมและเพื่อการแสวงหาผลประโยชน์ร่วมกัน อีกทั้ง ยังมีข้อดีเรื่องการลดปัญหาเรื่องการเลี่ยงภาษีเพราะมาตรการดังกล่าวไม่ได้เกิดจากการที่ภาครัฐมีเป้าหมายจะจัดเก็บเพียงอย่างเดียวแต่ได้ให้ออกาสภาคธุรกิจให้มีส่วนร่วมด้วยในการสร้างกฎเกณฑ์มา เพื่อให้เกิดสมดุลและความเป็นธรรมกับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

นอกจากนี้ ยังเป็นการทำให้ภาครัฐซึ่งเป็นผู้บัญญัติกฎเกณฑ์และบังคับใช้เข้าใจถึงสภาพธุรกิจมากขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากการรวบรวมข้อมูลโดยอาศัยการสัมภาษณ์จากเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องส่วนใหญ่ ได้แก่ กรมสรรพากร²³² สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา²³³ และสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน)²³⁴ จะไม่ค่อยได้รับข้อมูลที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับ

²³² นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ของกรมสรรพากร, สัมภาษณ์, (14 กรกฎาคม พ.ศ. 2563).

²³³ ผู้อำนวยการกองกฎหมายการเงินการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, สัมภาษณ์, (25 พฤษภาคม พ.ศ. 2563).

²³⁴ ผู้อำนวยการสำนักพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน), สัมภาษณ์, (8 กรกฎาคม พ.ศ. 2563).

รายละเอียดในการทำธุรกิจดิจิทัลต่าง ๆ โดยหน่วยงานเหล่านั้นก็ยังคงอยู่ในระหว่างการรวบรวมข้อมูลดังกล่าวอยู่ ดังนั้น จึงเป็นโอกาสที่ดีมากในขั้นตอนของการออกกฎหมายภายใน เพื่อที่จะได้ทำการศึกษาข้อเท็จจริงในเชิงลึกมากขึ้นจากทางปฏิบัติของภาคเอกชนเองด้วย

อย่างไรก็ดี มาตรการฝ่ายเดียวก็มีข้อจำกัดในการออกกฎหมายว่าจะต้องไม่ขัดต่อข้อตกลงระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งปัจจุบันไทยได้มีการตกลงกับรัฐคู่สัญญาถึงกว่า 61 รัฐจึงเป็นกรณีที่มีข้อควรระวังที่ค่อนข้างซับซ้อน เพราะหากขัดกับข้อตกลงระหว่างประเทศ รัฐที่ฝ่าฝืนจะต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายและยุติการกระทำดังกล่าว ซึ่งคือการแก้ไขกฎหมายให้ไม่ขัดต่อข้อตกลง นอกจากนี้ รัฐที่ได้รับความเสียหายย่อมสามารถยื่นเรื่องร้องเรียนและนำมาซึ่งข้อพิพาทระหว่างประเทศซึ่งกระทบความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

ฉะนั้น การกำหนดมาตรการฝ่ายเดียวจึงย่อมเป็นกรณีที่ทำให้ไม่สามารถบังคับใช้ได้กับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่แล้ว โดยที่บริษัทนั้นซึ่งไม่มีสถานประกอบการในเขตอำนาจรัฐที่ประกาศใช้มาตรการฝ่ายเดียว เช่น หากประเทศไทยได้ออกมาตรการฝ่ายเดียวมาย่อมไม่สามารถบังคับใช้ได้กับรัฐคู่สัญญา 61 รัฐดังกล่าว นอกจากนั้น อาจส่งผลกระทบต่อบริษัทต่างชาติเข้ามาเสียตามมาตรการฝ่ายเดียว แต่ประเทศของตนไม่ได้มีมาตรการดังกล่าว หรือหากมีแต่กำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ก็ไม่สามารถนำภาษีที่เสียตามมาตรการฝ่ายเดียวไปเครดิตที่กับภาษีที่ต้องเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ ทำให้บริษัทนั้นต้องเสียภาษีซ้ำสองรอบจากรายได้จำนวนเดียวกัน จึงเป็นกรณีที่เป็นภาษีซ้อน เช่น หาก Google ต้องเสียภาษีเงินได้ดิจิทัลในประเทศไทย โดยที่บริษัทที่สหรัฐอเมริกาก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่แล้ว ก็ไม่สามารถนำภาษีที่เสียในประเทศไทยไปเครดิตได้ เพราะเวลาที่สหรัฐอเมริกาก็จะไม่ยอมรับว่าภาษีดังกล่าวเป็นภาษีเงินได้ที่สามารถนำมาเครดิตกับภาษีที่ต้องเสียภาษีในสหรัฐอเมริกาได้

รวมถึงกรณีของประเด็นอ่อนไหวเรื่องความเสี่ยงในการใช้มาตรการที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติในทางการค้าระหว่างประเทศด้วย ซึ่งอาจนำมาซึ่งความขัดแย้งในระดับระหว่างประเทศโดยรัฐภาคีในองค์การการค้าโลกอาจยกขึ้นเป็นข้อกล่าวหาว่ามีการฝ่าฝืนหลักการในเรื่องนี้ เพราะฉะนั้นจึงต้องคำนึงและใช้ความระมัดระวังโดยต้องไม่กำหนดกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะอันก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันและละเมิดกฎเกณฑ์ระหว่างประเทศขึ้น ตามที่ได้พูดถึงเรื่องมาตรการตอบโต้ในส่วนการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลในช่วงต้น

นอกจากนั้น การออกมาตรการฝ่ายเดียวย่อมเกิดผลกระทบหรือผลข้างเคียงในทางลบตามมาได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น อาจนำไปสู่การย้ายการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติไปยังรัฐอื่นที่เสนอและให้แรงจูงใจตลอดจนผลประโยชน์ที่เหนือกว่าหรือมีมาตรการที่ผ่อนปรนมากกว่าที่เคยได้รับ และในทางกลับกันนักลงทุนไทยอาจได้รับผลกระทบเช่นเดียวกันในลักษณะต่างตอบแทนในทางลบเป็นการตอบโต้ ซึ่งอาจไม่เป็นคุณในภาพรวมของการรักษาผลประโยชน์ของประเทศเอง

4.2 มาตรการระยะยาว

มาตรการระยะยาวที่เหมาะสมกับประเทศไทยจะต้องพิจารณาแยกออกเป็น 2 ประเด็นคือ เรื่องการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล กับระดับของมาตรการในการ กำหนดแนวคิดและเสนอดังกล่าว ซึ่งจะอธิบายต่อไปในหัวข้อที่ 4.2.1 และ 4.2.2 ตามลำดับ

4.2.1 แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัล

มาตรการระยะยาวนั้นต้องเป็นมาตรการที่มีเนื้อหาที่ชัดเจนแน่นอน และทำให้สามารถบังคับใช้กับธุรกิจดิจิทัลได้อย่างยืดหยุ่นตามสภาพของลักษณะของเทคโนโลยีดิจิทัลที่มีการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ และเกิดประเภทธุรกิจรูปแบบใหม่ ๆ โดยต้องพิจารณาถึงมาตรการที่เหมาะสม โดยคำนึงถึงบริบทของประเทศไทยที่ต้องสามารถทำได้อย่างแท้จริงด้วย และพิจารณาประกอบกับการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยปัจจุบันด้วย โดยอาศัยข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิดในบทที่ 3 พร้อมด้วยข้อดี และข้อเสียรวมถึงข้อจำกัดของตัวแนวคิดดังกล่าวด้วย

ในลักษณะเดียวกับที่ได้อธิบายในส่วนของมาตรการระยะสั้นแล้วนั้น หากพิจารณาถึงการแบ่งประเภทของแนวคิดการจัดเก็บภาษีที่แบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ การแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไร (new nexus and profit allocation) และมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ มาตรการระยะยาวจะเหมาะสมกับการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรเป็นการแก้ไขหลักการปัจจุบันให้เหมาะสมกับบริบทของเศรษฐกิจดิจิทัลมากขึ้น โดยมีการวางหลักเกณฑ์ใหม่และแก้ไขหลักการเก่าซึ่งไม่สามารถบังคับใช้ได้กับธุรกิจดิจิทัลซึ่งไม่มีลักษณะของการปรากฏตัวทางกายภาพอีกต่อไป ดังนั้น จึงเหมาะกับการใช้เป็นมาตรการการระยะยาวเนื่องจากการแก้ไขในเชิงพื้นฐานของหลักการเพื่อให้บังคับใช้ได้อย่างยั่งยืนและมีประสิทธิภาพมากกว่าการใช้มาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ โดยจะแบ่งการพิจารณาออกเป็น 4 แนวคิดซึ่งทั้ง 4 แนวคิดล้วนเป็นหลักการที่สร้างจุดเกี่ยวโยงให้เกิดขึ้นระหว่างรัฐที่เป็นที่อยู่อาศัยให้กับผู้ใช้งานที่ทำการเชื่อมต่อหรือเข้าใช้แพลตฟอร์มดิจิทัลและทำกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ให้กับบริษัทดิจิทัลที่ไม่มีสถานประกอบการในเขตอำนาจรัฐนั้น ดังจะอธิบายต่อไปนี้ตามลำดับ

แนวคิดแรก ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation)

มาตรการนี้ยังมีข้อดีหลายประการ โดยประการแรกที่สำคัญ คือ มาตรการดังกล่าวมีขอบเขตการบังคับใช้จำกัดเฉพาะธุรกิจดิจิทัลชั้นสูงเพียงไม่กี่ประเภท ได้แก่ ธุรกิจโซเชียลมีเดีย (social media platforms) เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (search engine) และตลาดสินค้าออนไลน์ (online marketplaces) รวมสามประเภทเท่านั้น ทำให้เกิดความไม่เป็นกลาง (neutrality)

และไม่มีควมยืดหยุ่นเนื่องจากไม่ได้พิจารณาถึงธุรกิจดิจิทัลประเภทอื่น หากยกตัวอย่างกรณีแพลตฟอร์มต่างประเทศที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยในปัจจุบันได้ ตามบทที่ 2 ตารางที่ 1 การแบ่งประเภทธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยนั้น ธุรกิจประเภทโซเชียลมีเดีย เช่น Facebook เครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ เช่น Google ตลาดสินค้าออนไลน์ เช่น Amazon แต่จะไม่รวมถึง Netflix Spotify Agoda Trip.com หรือ Expedia ซึ่งอยู่นอกขอบเขตของข้อเสนอนี้ ซึ่งมีที่มาของรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน โดยธุรกิจดิจิทัลที่อยู่นอกขอบข่ายจะมีโครงสร้างรายได้ที่แตกต่างจากธุรกิจสามประเภทตามข้อเสนอนี้ เช่น กรณี Netflix หรือ Spotify รายได้ขึ้นอยู่กับค่าธรรมเนียมสมาชิก โดยผู้ใช้งานไม่ได้มีปฏิสัมพันธ์กับแพลตฟอร์มจำพวกนี้มากคือแค่เป็นการสตรีมเพลง หรือภาพยนตร์ซึ่งหมายถึงการชมหรือฟังสื่อนั้นโดยไม่ต้องดาวน์โหลดมา โดยไม่ได้มีกิจกรรมที่ทำให้เกิดรายได้ อย่างไรก็ตามกรณีธุรกิจสามประเภทตามข้อเสนอ เช่น กรณีโซเชียลมีเดียหากผู้ใช้งานนั้นมีการลงเนื้อหาที่น่าสนใจผู้ใช้งานอื่น ๆ ก็จะแชร์ข้อมูลดังกล่าวโดยโซเชียลมีเดียจะได้ประโยชน์จากการที่ผู้ใช้งานลงเนื้อหาโดยผู้อื่นที่เข้าถึงเนื้อหาดังกล่าวก็จะต้องได้ดูโฆษณาที่เกี่ยวข้องไปด้วย เป็นต้น จึงเป็นกรณีที่ไม่เหมาะสมกับบริบทของไทยที่มีแพลตฟอร์มต่างประเทศ ที่มีผู้ใช้งานในประเทศไทยค่อนข้างมีความหลากหลายรูปแบบมากกว่า 3 ประเภทที่ข้อเสนอนี้กำหนดไว้

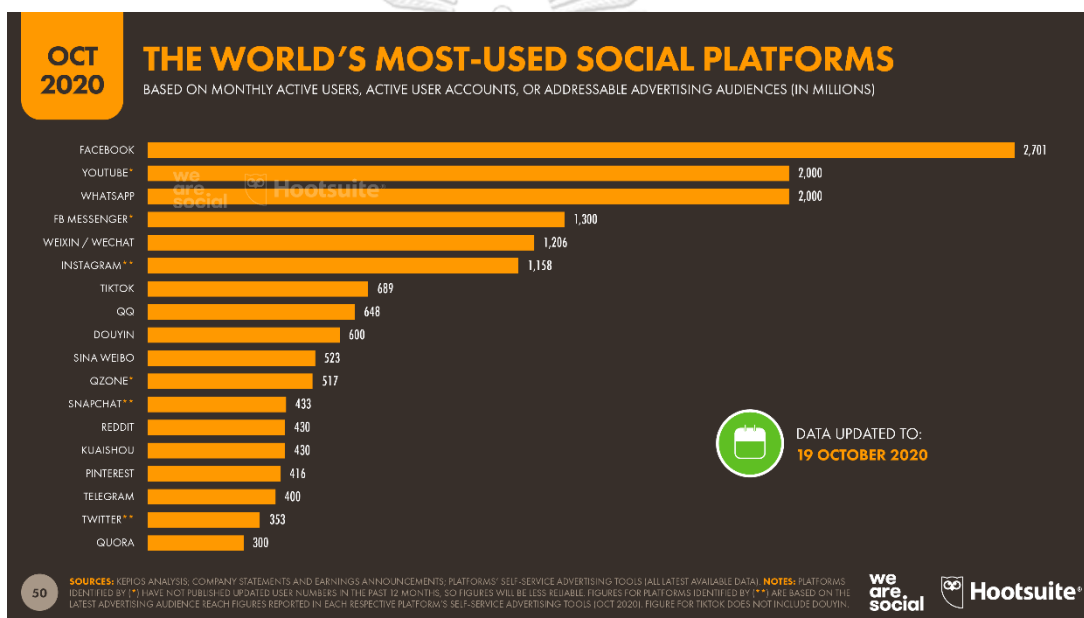
ยิ่งกว่านั้น การที่จะแยกว่ากิจกรรมส่วนไหนเป็นกรณีที่ผู้ใช้งานมีส่วนร่วมซึ่งเป็นที่มาของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) จะต้องพิจารณาถึงกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) ซึ่งเป็นกรณียากที่จะต้องใช่วิธีแยกส่วนกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) จะแยกกำไรสองส่วนนี้ออกจากกันได้ นอกจากนั้น จะส่งผลต่อการกำหนดสัดส่วนของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ที่จะถูกปันส่วนให้กับเขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานแต่ละประเทศ รวมถึงการตรวจจับการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานนั้นก็ต้องอาศัยการตรวจจับการใช้งานของผู้ใช้งานในแต่ละธุรกิจซึ่งสามารถทำได้ยาก จึงทำให้ประเทศซึ่งกำลังพัฒนาสามารถปฏิบัติตามข้อเสนอดังกล่าวได้ยาก

ฉะนั้น การที่ไม่สามารถกำหนดแน่นอนได้ว่ากำไรส่วนไหนเป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วน หรือกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน จะเป็นการเปิดโอกาสให้มีการตีความ ทำให้เกิดความไม่แน่นอนและอาจนำมาซึ่งข้อพิพาทได้ หากฝ่ายที่ถูกประเมินการไม่พอใจ นอกจากนั้น การใช้วิธีการที่แตกต่างกันในการปันส่วนกำไรย่อมส่งผลที่อาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนหรือไม่อาจจัดเก็บภาษีได้เลย

ยิ่งกว่านั้น ยังเป็นอุปสรรคต่อบุคคลที่ต้องมีหน้าที่และรับผิดชอบในการบังคับใช้ อีกทั้งทั้งในทางปฏิบัติแล้ว การรับรู้มูลค่าหรือรายได้ในการปันส่วนกำไรต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศที่ใกล้ชิดและมีประสิทธิภาพจึงจะดำเนินการได้ ดังนั้น จึงยังไม่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย โดยจากข้อมูลจากการสัมภาษณ์จากเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ เช่น กรมสรรพากร สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (ETDA) เป็นต้น ในปัจจุบันหน่วยงานที่

เกี่ยวข้องต่างยังไม่มียข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจดิจิทัลและยิ่งในแง่ของรายได้และการดำเนินธุรกิจนั้นยิ่งขาดข้อมูลที่จะนำมาประกอบการประมาณการมูลค่าของการที่ผู้ใช้งานมีส่วนร่วม

ทั้งนี้ ข้อมูลที่มีว่ามีแต่แพลตฟอร์มหรือแต่ละธุรกิจมีผู้ใช้งานหรือพฤติกรรมการใช้งานนั้นส่วนใหญ่จะเป็นข้อมูลที่ธุรกิจนั้นเองได้ออกมาเปิดเผย เช่น กรณีของ Youtube ได้ระบุว่าในประเทศไทยมีผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตมากถึง 46 ล้านราย ซึ่งมีผู้เข้าใช้ YouTube ประมาณ 40 ล้านรายในปี พ.ศ. 2560 โดยพฤติกรรมของผู้ใช้งานทั่วโลกนั้นจะการรับชมสื่อและใช้ระยะเวลาบน YouTube โดยเฉลี่ยในแต่ละวันรวมทั้ง 1 พันล้านชั่วโมง โดยมีจำนวนผู้ล็อกอินเข้าระบบในแต่ละเดือนจำนวน 1.5 พันล้านราย²³⁵ ซึ่งมีหน่วยงาน We are social และ Hootsuite รวมข้อมูลการใช้งานแพลตฟอร์มโซเชียลของทั่วโลกจากแต่ละธุรกิจ ดังนี้²³⁶



ที่มา: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-october-global-statshot>

ฉะนั้นจึงเป็นกรณีที่จะต้องมีการใช้จ่ายในการได้มาซึ่งข้อมูลเพื่อที่จะทำการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นการจ้างบริษัทที่มีเทคโนโลยีถึงจะพอตรวจสอบข้อมูลได้ หรือการที่ต้องขอความร่วมมือจากบริษัทดิจิทัลที่อยู่ในขอบเขตให้ต้องจัดหาข้อมูลให้ นั่น ซึ่งหากประเทศไทยยังไม่สามารถตรวจสอบได้ก็มี

²³⁵ ปณชัย อารีเพิ่มพร, "YouTube เผย คนไทยฟังเพลง-ดูทีวีย้อนหลังมากที่สุด 75% เข้าทุกวัน," [Online]

Accessed: 15 November. Available from: <https://thestandard.co/youtube-thai-listen-to-music-watch-tv-most/?fbclid=IwAR3wl-obJLF73PL6MzpOxoifWcuQe3rNl1PimD3dindRG0KV3pYwf8elec>

²³⁶ Simon Kemp, "Digital 2020: October Global Statshot," [Online] Accessed: 20 November.

Available from: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-october-global-statshot>

ความเสี่ยงในความถูกต้องของข้อมูลที่บริษัทดิจิทัลแต่ละบริษัทจัดหาข้อมูลมาให้อีกอยู่ดี จึงเป็นกรณีที่ต้องมีความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน

จากการที่ข้อเสนอนี้มีความซับซ้อนในการพิจารณาถึงการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานจึงมีผลให้รัฐต้องมีค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้ให้เป็นไปตามข้อเสนอและผู้เสียภาษียังต้องมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตาม นอกจากนี้ เพื่อที่จะไม่ก่อภาระในการจัดเก็บภาษี (tax administrations) และไม่ก่อให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีมากเกินไป จึงจำต้องกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมโดยการกำหนดขนาดของธุรกิจ (size of business) ไว้ให้ชัดเจนสำหรับเป็นเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขต มิฉะนั้น ถ้าจะต้องจัดเก็บและตรวจสอบทุกบริษัทนั้นจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการบังคับใช้จำนวนมาก รวมถึงบริษัทซึ่งเข้ามาตามประเภทธุรกิจก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดทำเอกสารและยื่นเสียภาษีอีกด้วย

แนวคิดที่สองข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles)

ข้อเสนอนี้ต้องใช้วิธีการปันส่วนกำไรที่มีความซับซ้อน ด้วยวิธีการวิเคราะห์แยกส่วนกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split analysis) ซึ่งต้องนำกำไรทั้งหมดของกิจการมาแยกวิเคราะห์อีกว่าอะไรคือกำไรที่มาจากหน้าที่งาน (non-routine profits) และหักออกให้เหลือส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) เพื่อนำส่วนนี้ไปปันส่วนให้กับประเภทของตลาดซึ่งมีผู้ใช้งานและลูกค้าอาศัยอยู่ เช่นเดียวกับกรณีของข้อเสนอแรก เรื่องการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานที่ต้องอาศัยการวิเคราะห์แยกส่วนกำไรส่วนที่เหลือเหมือนกัน

ดังเช่นเดียวกับกรณีของข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งานที่จะต้องมีการแยกระหว่างกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) กับกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) และยากที่กำหนดว่าอะไรคือกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน และกำไรที่ต้องถูกปันส่วน ดังนั้น จึงเป็นเรื่องยุ่งยากในการปฏิบัติตาม ซึ่งการจะกำหนดให้ชัดเจนก็เป็นเรื่องยากเช่นกัน ในลักษณะเดียวกันกับการกำหนดนิยามที่ชัดเจนสำหรับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการค้า (trade intangibles) ดังนั้น การจะปฏิบัติตามข้อเสนอนี้อาจจะก่อให้เกิดความวุ่นวายอย่างมากในทางปฏิบัติได้ เนื่องจากมีการเปิดโอกาสให้มีการตีความเรื่องว่ากรณีใดเป็นกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน กำไรที่ต้องถูกปันส่วน โดยกำไรในแต่ละประเภทมีการคิดคำนวณและการปันส่วนกำไรที่แตกต่างกัน ก็ย่อมส่งผลให้เกิดปัญหาเรื่องอำนาจในการจัดเก็บภาษีซ้อนกันหรือการไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ เพราะฉะนั้น การจะดำเนินการตามข้อเสนอนี้จำเป็นต้องหาแนวคิดในการแก้ไขและขจัดปัญหาดังกล่าวเสียก่อน อีกทั้ง จำเป็นต้องอาศัยองค์ประกอบที่สำคัญคือระบบการระงับข้อพิพาทที่ดี (dispute resolution component) ด้วย

นอกจากนั้น ก็ยังอาจก่อให้เกิดปัญหาหาระหว่างรัฐของเขตอำนาจรัฐเดิมที่จัดเก็บภาษีได้จะต้องปันส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ไปให้เขตอำนาจรัฐของตลาด เนื่องจาก

เขตอำนาจรัฐเดิม ไม่ว่าจะเป็นเขตอำนาจรัฐหลักแหล่งเงินได้หรือเขตอำนาจรัฐถิ่นที่อยู่ก็จะพยายามทำให้กำไรที่ต้องถูกปันส่วนนั้นคำนวณออกมาแล้วได้จำนวนน้อย เพื่อที่จะไม่ต้องปันส่วนไปให้กับเขตอำนาจรัฐของตลาดที่จากเดิมไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย

นอกจากนั้น การปันส่วนกำไรโดยอิงจากความคิดเห็นของลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือบริการ รวมถึงข้อมูลของลูกค้าหรือผู้ใช้งานในทางปฏิบัติก็เป็นเรื่องยุ่งยากที่จะได้รับข้อมูลจากทางบริษัท จึงอาจต้องมีระบบหรือใช้เครื่องมือทางเทคโนโลยีในการตรวจสอบว่ามีในแต่ละธุรกิจหรือแพลตฟอร์มนั้นมีทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาดอะไรบ้าง เช่น เครื่องหมายการค้า ชื่อทางการค้า หรือข้อมูลทางการค้า อีกทั้ง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างนั้นมีมูลค่าเท่าใด เช่น กรณีข้อมูลผู้ใช้งาน หรือข้อมูลพฤติกรรมของผู้ใช้งานของประเทศไทยนั้นมีมูลค่าเท่าไรนั้น ก็ต้องพิจารณาถึงจำนวนข้อมูลที่มีอยู่ และคุณภาพของข้อมูลด้วย ซึ่งส่วนใหญ่แล้วบริษัทดิจิทัลเองก็จะมีข้อมูลสถิติเก็บไว้แต่ไม่ได้ออกมาเปิดเผย รวมถึงการตีมูลค่าของข้อมูลนั้นก็ต้องพิจารณาจากธุรกิจนั้น ๆ ว่าการได้ข้อมูลนั้นไปจะสามารถนำไปสร้างมูลค่าได้มากน้อยเพียงใด ซึ่งจากที่ได้รับการสัมภาษณ์จากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่กล่าวถึงการจัดเก็บภาษี (มูลค่าเพิ่ม) พาณิชนย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นแล้วมีการคาดการณ์เรื่องรายได้ที่จะได้รับจากการจัดเก็บภาษีนั้น เป็นตัวเลขที่ไม่มีฐานข้อมูลยืนยันแน่นอนว่าคำนวณจากอะไร และคงเป็นเพียงการคาดคะเนจากบทเรียนของต่างประเทศเท่านั้น²³⁷ กรณีดังกล่าวจึงแสดงให้เห็นชัดว่าตามบริบทของประเทศไทยนั้นคงเป็นไปได้ยากที่จะปฏิบัติตามแนวคิดนี้

สำหรับแนวคิดนี้เช่นเดียวกับแนวคิดแรกอาจกล่าวได้ว่าเป็นแนวคิดที่อาจจะก่อให้เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐได้ เนื่องจากฝ่ายผู้มีอำนาจในการจัดเก็บนั้นต้องใช้ในการคำนวณที่ซับซ้อนเพื่อปันส่วนกำไร และยังต้องมีการวิเคราะห์แยกแยะประเภทของรายได้อีกด้วย ทั้งนี้การที่อิงหรือยึดถือความคิดของลูกค้านั้นเป็นพื้นฐานก็ต้องอาศัยข้อมูล โดยผ่านเทคโนโลยี จึงจำเป็นอย่างมากที่จะต้องมียุทธศาสตร์ที่สามารถตรวจสอบได้ ในภาพรวมของสถานการณ์ปัจจุบันจึงไม่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยเช่นเดียวกับกรณีแรก โดยในขณะนี้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องยังขาดข้อมูลการดำเนินการทางธุรกิจดิจิทัลที่แสวงหาประโยชน์ในประเทศไทย ซึ่งตามข้อเสนอนี้เป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับตลาดของทรัพย์สินไม่มีรูปร่างซึ่งเป็นข้อมูลในภาพรวม

²³⁷ นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ของกรมสรรพากร, สัมภาษณ์, (14 กรกฎาคม พ.ศ. 2563).

แนวคิดที่สามข้อเสนอเรื่องการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence)

ข้อเสนอนี้เป็นแนวคิดเดียวนอกจากสองแนวคิดแรกที่ OECD ที่รองรับในเชิงหลักการและมีหลายประเทศนำไปปรับใช้ในลักษณะเป็นมาตรการระยะสั้นไปพลาง เช่น ประเทศอิสราเอล ประเทศอินเดีย เป็นต้น ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นกรณีตัวอย่างในการนำไปปรับใช้ได้

นอกจากนั้น ในความแตกต่างของมาตรการนี้ที่ใช้ปัจจัยหลักถึง 3 ประการกล่าวคือ ปัจจัยด้านรายได้ (revenue-based factor) ปัจจัยด้านดิจิทัล (digital factor) และปัจจัยด้านผู้ใช้งาน (user-based factor) โดยแต่ละปัจจัยจะต้องมีการกำหนดขอบเขต และเกณฑ์ให้ชัดเจนว่าต้องมีมาก ถึงระดับใดจึงจะถือว่าเข้าเงื่อนไขในปัจจัยดังกล่าวแล้ว ดังนั้น จึงต้องพิจารณากำหนดรายละเอียด ของประเด็นทางเทคนิคที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ได้แก่

ปัจจัยแรกคือ ปัจจัยด้านรายได้ (revenue-based factor) ประเด็นทางเทคนิคที่เกี่ยวข้อง คือ ธุรกิจที่อยู่ในข่ายการพิจารณา (transaction covered) ระดับของเกณฑ์ที่ใช้พิจารณา (level of threshold) และการปฏิบัติตามเกณฑ์ (administration of threshold)

ปัจจัยที่สองคือ ปัจจัยด้านดิจิทัล (digital factor) มีประเด็นทางเทคนิคที่เกี่ยวข้องคือ ชื่อ โดเมนท้องถิ่น (local domain name) แพลตฟอร์มดิจิทัลท้องถิ่น (local digital platform) และ ทางเลือกในการชำระเงินของท้องถิ่น (local payment options)

ปัจจัยที่สามคือ ปัจจัยด้านผู้ใช้งาน (user-based factor) ได้แก่ ยอดคนใช้งานต่อเดือน (monthly active user: MAU) การทำสัญญาออนไลน์ (online contract conclusion) ข้อมูลที่ถูก จัดเก็บ (data collected)

ในการจัดเก็บภาษีตามแนวคิดนี้ซึ่งอาศัยหลายปัจจัยควบคู่กัน ทำให้เกิดจุดเกี่ยวโยงที่มีความแน่นอนและสามารถใช้บังคับกับตัวธุรกิจดิจิทัลนั้นได้จริงในทางปฏิบัติ เพราะการมีปัจจัยครบ สมบูรณ์ย่อมทำให้เกิดจุดเกี่ยวโยงที่ทำให้รัฐนั้นมีเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้

ความแตกต่างจากข้อเสนอสองข้อเสนอแรก คือ เนื่องจากไม่ต้องพิจารณาถึงเรื่องกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) กับกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) และพิจารณาว่าอะไรคือ ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) กับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างทางการค้า (trade intangibles) จึงเป็นกรณีที่ตัดปัญหาเรื่องการนิยามและการประเมินมูลค่าในส่วนนี้ไป

นอกจากนั้น ข้อเสนอนี้ยังก่อให้เกิดความเท่าเทียมกัน ไม่ว่าธุรกิจดิจิทัลนั้นจะมีสถานประกอบการในประเทศหลักแหล่งเงินได้หรือไม่ก็ตาม ก็จะถูกจัดเก็บภาษีในรูปแบบเดียวกัน เช่นเดียวกับกรณีที่เป็นธุรกิจภายในประเทศ เพราะเป็นการเปลี่ยนแปลงที่จุดเกี่ยวโยงทำให้สุดท้ายแล้วก็ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อีกทั้ง ข้อเสนอนี้จะทำให้เกิดการปันส่วนฐานภาษีซึ่งคือ

รายได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจดิจิทัล ซึ่งโดยปกติแล้วประเทศหลักแหล่งเงินได้จะไม่สามารถจัดเก็บได้ และประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นที่จะมีอำนาจในการจัดเก็บ แต่เมื่อมีการปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานมีอำนาจในการจัดเก็บด้วย ยิ่งทำให้เกิดความสัมพันธ์ที่ตึงเครียดระหว่างสองรัฐ และอาจนำไปสู่การแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน

โดยในบริบทของประเทศไทยในปัจจุบันมีการทำการทำความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อจัดเก็บภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: MAC) ทำให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บจะแลกเปลี่ยนกันระหว่างรัฐที่เป็นสมาชิกและทำให้แต่ละประเทศต่างสามารถได้รับประโยชน์จากข้อมูล เพื่อนำไปบังคับใช้ตามมาตรการทางภาษี ซึ่งรวมกรณีดังกล่าวด้วย แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าข้อเสนอจะดูมีความเป็นไปได้ในการปฏิบัติตามแต่ในหลายประเทศที่เสนอสองข้อเสนอแรกนั้นไม่เห็นด้วยจึงยังไม่มีการร่วมมือกัน ทำให้นำมาสู่แนวคิดที่สี่

แนวคิดที่สี่ คือข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach)

ข้อเสนอนี้เป็นข้อเสนอล่าสุดที่ OECD ออกมาเพื่อที่จะแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากข้อเสนอทั้งสามข้างต้นไม่ว่าจะเป็นข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน ข้อเสนอทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด และข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ เพื่อให้ทุกฝ่ายยอมที่จะตกลงร่วมกันในการใช้มาตรการเดียวกัน เพื่อให้มีผลบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอนี้เป็นการกำหนดขอบเขตของธุรกิจไว้ค่อนข้างกว้าง ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจให้บริการแบบอัตโนมัติ (Automated Digital Services: ADS) หรือธุรกิจขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้บริโภคขั้นสุดท้าย (Customer-Facing Businesses: CFB) ซึ่งถือว่าการกำหนดขอบเขตที่ไม่ได้เฉพาะเจาะจงทำให้เกิดความไม่กลางและไม่ยืดหยุ่น

นอกจากนั้น ข้อเสนอจะแก้ไขปัญหาที่ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน และข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาดในการปันส่วนกำไร ซึ่งข้อเสนอจะพยายามลดปัญหา ในเรื่องการพิจารณาว่าหากำไรของกลุ่มกิจการข้ามชาติทั้งหมด โดยการพิจารณาจากการทำบัญชีโดยนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสากล (International Financial Reporting Standards: IFRS) หรือ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) มาใช้ เพื่อให้มีการกรองจากหลักการทางบัญชีให้ตัวเลขมีความน่าเชื่อถือ และเป็นกำไรที่เกิดขึ้นจริงที่สามารถนำมาคิดคำนวณหากำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) ต่อไปได้

อีกทั้ง ปัญหาเรื่องกำไรที่มาจากหน้าที่งานพื้นฐาน (routine profits) ว่าคืออะไรและจำนวนเท่าไรนั้น ก็แก้ไขได้โดยการกำหนดสัดส่วนร้อยละของกำไรให้ชัดเจน และส่วนของกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ นั้นก็จะกำหนดร้อยละของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (routine profits) รวมทั้งยังมีรายละเอียดในการปันส่วนตามประเภทรายได้ที่ได้รับอีกด้วย

ดังนั้น การปฏิบัติตามแนวคิดของข้อเสนอแนวทางร่วมกัน Pillar One ย่อมดีเป็นแนวคิดที่เหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุด เนื่องจากเป็นแนวคิดใหม่ที่พยายามทำให้มีความง่ายมากขึ้น และเป็นไปตามจุดประสงค์ในการจะหาแนวคิดจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลในระยะยาว ซึ่งย่อมมีความซับซ้อนในส่วนของการปันส่วนกำไร แต่ก็เพื่อที่จะทำให้เกิดความเป็นธรรมกับเขตอำนาจรัฐของตลาดที่จากเดิมไม่สามารถจะจัดเก็บภาษีได้ สามารถจัดเก็บภาษีได้จากกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ และกับเขตอำนาจรัฐเดิมที่ปกติเคยจัดเก็บภาษีได้แล้วก็ต้องปันส่วนให้เขตอำนาจรัฐของตลาด โดยวิธีการที่อาศัยการประมาณการจากกำไรทั้งหมดของกิจการเลยว่า จะมีกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ร้อยละเท่าใด เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาการตีความเหมือนข้อเสนอแรกเรื่องการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน และข้อเสนอทรัพย์สินไม่มีรูปร่างด้านการตลาด

นอกจากนั้น การจะกำหนดแนวคิดในระยะยาวนั้นต้องอาศัยความร่วมมือกันของหลายประเทศเพื่อที่จะออกเป็นมาตรการซึ่งใช้โดยทั่วกันเป็นระดับของพหุภาคี เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาว่าแต่ละประเทศหรือเขตอำนาจรัฐนั้นใช้คนละมาตรการก็จะเกิดปัญหาเช่นเดียวกับกรณีที่กำหนดมาตรการระยะสั้นเป็นมาตรการฝ่ายเดียวย่อมส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้อน ซึ่งจะอธิบายต่อไปในส่วนจากระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ดี แม้แนวคิดนี้จะมีข้อเสียและข้อจำกัดด้านเทคนิคเรื่องการคิดคำนวณภาษีจากกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน แต่หากนำมาใช้เป็นมาตรการในระยะยาวซึ่งต้องอาศัยระยะเวลาในการหารือร่วมกัน ดังนั้น จึงมีเวลาในการเตรียมพร้อมอย่างเพียงพอเพราะกว่าที่จะผลักดันให้เป็นมาตรการที่นำมาใช้ร่วมกันได้ในระยะยาวนั้น นอกเหนือ จากขั้นตอนในการบัญญัติกฎหมายแล้วก็ต้องผ่านทั้งกระบวนการศึกษาหาแนวคิดและการกำหนดกฎหมายต่างที่เกี่ยวข้องในรายละเอียด รวมถึงการพัฒนาและส่งเสริมบุคลากรให้เป็นผู้เชี่ยวชาญ การจัดเตรียมทรัพยากรด้านงบประมาณและการจัดหาอุปกรณ์ที่พร้อมรับมือกับการบังคับใช้กฎหมาย

นอกจากนั้น แล้วยังคงมีประเด็นปัญหาที่สำคัญที่ยังต้องพิจารณาต่อไปในอนาคต เพราะข้อเสนอแนวทางร่วมกันเป็นการกำหนดแนวคิดที่ยังคงไม่มีความชัดเจนว่าจะมีวิธีการแก้ไขปัญหาการปันส่วนกำไรของแต่ละประเทศนั้นเกิดไม่พอใจ จึงยังขาดเรื่องกระบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งจะตกลงกันต่อไป โดยได้ในแผนการได้แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน ขั้นตอนแรก ป้องกันความขัดแย้งโดยการพัฒนากระบวนการ เช่น การทำโครงการร่วมกันระหว่างประเทศเพื่อให้เกิดการปฏิบัติตาม (the International Compliance Assurance Programme: ICAP) โดยช่วยกันประเมินความเสี่ยงของกลุ่มกิจการข้ามชาติโดยประเทศที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี และการตรวจบัญชีร่วมกัน (joint audits)

เป็นต้น²³⁸ ขั้นตอนที่สอง การพัฒนากระบวนการเพื่อจัดทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure: MAP) ซึ่งต้องกำหนดรายละเอียดมากขึ้น เช่น การนำมาตรการดังกล่าวไปใช้ หรือการกำหนดโทษ เป็นต้น และขั้นตอนสุดท้ายที่หากระบวนการระงับข้อพิพาทสำหรับกรณีของกรณีรายได้ที่ต้องถูกปันส่วนที่ทุกฝ่ายยอมผูกพันร่วมกัน

4.2.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษี

เมื่อพิจารณาการออกมาตรการระยะยาวเพื่อที่จะแก้ปัญหาที่เกิดการสถานการณ์ที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากรุรกิจดิจิทัลได้นั้น เป็นเรื่องที่ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อทำให้กลายเป็นมาตรการที่เป็นมาตรฐานอันสามารถนำไปใช้ได้อย่างกว้างขวางโดยจะทำให้ลดปัญหาขัดกันของการใช้มาตรการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศนอกจากนั้น มาตรการระยะยาวจะบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพได้ก็ต้องมีความยืดหยุ่นเพียงพอเพื่อที่จะรองรับเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นใหม่ ทำให้รูปแบบธุรกิจนั้นเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากเศรษฐกิจดิจิทัลก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญตามเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นใหม่อยู่เสมอ

นอกจากนั้น ประเด็นที่ได้กล่าวไว้เรื่องปัจจัยภายนอกที่ทำให้จำเป็นต้องมีทั้งมาตรการระยะยาวและในทำนองเดียวกันกับมาตรการระยะสั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีปัจจุบันเรื่องการระบาดของโคโรนาไวรัส (coronavirus: COVID-19) ทั่วโลก ทำให้ทุกประเทศประสบปัญหาเดียวกันและส่งผลทำให้ธุรกิจดิจิทัลนั้นขยายตัวขึ้นอย่างรวดเร็วครอบคลุมทุกภูมิภาคของโลก รวมทั้งมีการลงทุนด้านเทคโนโลยีดิจิทัลเพิ่มมากขึ้นด้วย อันส่งผลให้เม็ดเงินถ่ายเทจากธุรกิจแบบดั้งเดิมไปยังธุรกิจดิจิทัลมากขึ้นตามไปด้วย และยังทำให้แต่ละประเทศได้รับผลกระทบเช่นเดียวกันและเห็นถึงความสำคัญในของมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจดิจิทัลมากขึ้นอีกด้วย ดังนั้น จึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่าในอนาคตจะต้องมีมาตรการมารองรับสำหรับธุรกิจดิจิทัลแน่นอน เมื่อพิจารณาจำนวนธุรกิจดิจิทัลที่มากขึ้นเช่นนี้ ในทางกลับกันจำนวนธุรกิจแบบดั้งเดิมต่างก็ทยอยปิดตัวและ หายไปหรือมีการใช้เทคโนโลยีเข้ามาใช้ประกอบในการดำเนินการทางธุรกิจมากขึ้น

โดยรูปแบบของมาตรการระยะยาวอาจแบ่งออกเป็น 3 แนวคิดคือระดับมาตรการฝ่ายเดียว ทวิภาคี และพหุภาคี โดยจะต้องพิจารณาถึงประโยชน์และผลกระทบของการออกมาตรการในระดับต่าง ๆ ตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2 ระดับของมาตรการในการกำหนดแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีและความเหมาะสมกับวิธีการออกกฎเกณฑ์ กฎหมายของประเทศไทยด้วย

²³⁸ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, pp. 190-198.

กรณีแรก มาตรการฝ่ายเดียวแม้จะเป็นมาตรการซึ่งกระบวนการจัดทำสามารถดำเนินการไปได้อย่างรวดเร็ว อย่างไรก็ตาม มาตรการฝ่ายเดียวหรือกฎหมายภายในนั้นสามารถบังคับใช้ได้ ในขอบเขตที่จำกัดภายในประเทศเท่านั้น และยังมีข้อจำกัดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทางระหว่างประเทศอีกด้วย นอกจากนี้การออกมาตรการฝ่ายเดียวที่กระทบสิทธิของรัฐหรือประเทศอื่นมากจนเกินไปย่อมประเทศที่ออกมาตรการดังกล่าวเป็นที่จับตามองและอาจส่งผลกระทบต่อกระบวนการค้าระหว่างประเทศได้ด้วย เนื่องจากรัฐหรือประเทศอื่นที่ไม่พอใจหรือเสียประโยชน์ย่อมมีมาตรการตอบโต้กลับมา อันย่อมส่งผลเสียต่อธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันเป็นธุรกิจที่กำลังเริ่มต้นและมีแนวโน้มที่ดี และเติบโตอย่างรวดเร็ว ดังนั้น จึงจำเป็นต้องได้รับการส่งเสริมการสนับสนุนและต้องการได้รับสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ มากกว่าความเสี่ยงที่จะต้องเผชิญอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ ฉะนั้นการเลือกมาตรการฝ่ายเดียวเป็นมาตรการในระยะยาวเป็นย่อมก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบมากกว่าข้อดี

กรณีที่สอง กฎเกณฑ์ในรูปแบบทวิภาคี ซึ่งในปัจจุบันก็มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่บังคับใช้อยู่หลายฉบับระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่ภาคี ดังนั้นหากจะเริ่มโดยการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ โดยต้องทำการเจรจากับแต่ละประเทศย่อมทำให้เกิดความยุ่งยากและใช้เวลาพอสมควร เนื่องจากความต้องการและผลประโยชน์ของแต่ละรัฐนั้นย่อมแตกต่างกันออกไป อีกทั้ง หากต้องเจรจากับคู่เจรจาที่มีอำนาจต่อรองที่มากกว่ามาก เช่น เช่นประเทศมหาอำนาจอย่าง สหรัฐอเมริกา หรือสาธารณรัฐประชาชนจีน ซึ่งเป็นประเทศเจ้าของสัญชาติของผู้ประกอบธุรกิจดิจิทัลขนาดใหญ่ นั้นก็อาจทำให้ไทยได้รับผลเสียมากกว่าผลประโยชน์ที่พึงคาดหวัง

นอกจากนี้ ระยะเวลาที่เสียไปในการการเจรจากับแต่ละประเทศรวมทั้งขั้นตอนตามรัฐธรรมนูญไทยที่ต้องผ่านความเห็นชอบของรัฐสภานั้นย่อมใช้ระยะเวลานาน จึงเป็นกรณีที่ควรมุ่งไปพิจารณาถึงมาตรการอื่นโดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรการร่วมกันแบบพหุภาคีจะดีกว่าการใช้เวลาไปกับการเจรจากับแต่ละประเทศ ดังจะพิจารณากรณีพหุภาคีต่อไป

กรณีสุดท้าย กฎเกณฑ์ในรูปแบบพหุภาคีย่อมเป็นรูปแบบที่เหมาะสมกับมาตรการระยะยาว เป็นที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับมาตรการในรูปแบบอื่น ๆ ข้างต้น โดยเป็นความหวังของทุกหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่ต้องการให้เกิดเป็นฉันทามติ ในการเลือกข้อเสนอและแนวคิดของมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลว่าจะกำหนดเช่นไร เพราะหากกำหนดมาตรการระยะยาวในรูปแบบพหุภาคีในการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัลได้นั้น ย่อมเป็นการแก้ปัญหากรณีของมาตรการฝ่ายเดียว ซึ่งไม่มีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันและเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดความขัดแย้งระหว่างประเทศ และยังบรรเทาปัญหาที่เกิดจากการมีอำนาจต่อรองที่ไม่สมดุลกันระหว่างรัฐคู่สัญญาในการใช้มาตรการรูปแบบทวิภาคี ซึ่งทำ

ให้ไม่ได้รับประโยชน์ตามที่คาดหวังไว้ การพิจารณาใช้รูปแบบพหุภาคียอมทำให้มีโอกาสที่จะได้รับประโยชน์สูงสุดร่วมกันกับทุกฝ่ายมากที่สุด ไม่ว่าจะเป็ระหว่างรัฐทั้งหลายที่เกี่ยวข้องหรือตัวผู้เสียภาษีเองก็ตาม²³⁹

แม้ว่ารูปแบบของกฎเกณฑ์แบบพหุภาคีจะใช้ระยะเวลาที่ยาวนาน แต่ถ้าเทียบกับผลประโยชน์ที่รัฐแต่ละรัฐจะได้นั้นย่อมมีน้ำหนักมากกว่าข้อเสียดังกล่าว เพราะจากการที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีสถานประกอบการเลยนั้น กลับให้อำนาจรัฐของแต่ละประเทศภาคีฝ่ายในความตกลงพหุภาคีสามารถจัดเก็บได้ และเป็นกรณีที่จะแก้ไขความขัดแย้งของแต่ละประเทศได้อีกด้วย โดยในปัจจุบันได้มีเครื่องมือของพหุภาคี (MLI) ที่เข้ามาช่วยทำให้การทำพหุภาคีทางภาษีมียความยืดหยุ่นมากขึ้น โดยจะสามารถเข้าร่วมเมื่อไหร่หรือจะแก้ไขข้อบังคับที่เป็นทางเลือกให้ใช้ก็สามารถทำได้ อย่งไรก็ดี จะมีข้อบหมมาตรฐานเป็นหลักการกลางที่ทุกรัฐสมาชิกต้องยอมรับจึงจะได้ประโยชน์ในการบังคับใช้ตามกฎเกณฑ์ตามพหุภาคีดังกล่าว

แต่ทั้งนี้ในความเป็นจริง ผลประโยชน์ของแต่ละรัฐยังมีความแตกต่างกันอีกมากพอสมควร กล่าวคือ กลุ่มที่ไม่ประสงค์จะถูกจำกัดผลกำไรโดยการถูกจัดเก็บภาษี เนื่องจากเป็นประเทศเจ้าของกิจการดิจิทัลขนาดใหญ่ ในขณะที่อีกกลุ่มหนึ่งที่ต้องการเห็นการปฏิบัติต่อผู้ประกอบการธุรกิจในประเทศอย่างเท่าเทียมกันก็ต้องการจัดตั้งระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อลดความเหลื่อมล้ำที่เกิดขึ้นในความเป็นจริง จึงทำให้การตกลงในระดับพหุภาคีนั้นมีแนวโน้มที่ค่อนข้างจะยืดเยื้อไปอีก

ถึงกระนั้นก็ตาม เมื่อธุรกิจผันตัวกลายเป็นธุรกิจดิจิทัลกันเป็นส่วนใหญ่ จะเป็นกรณีที่ทำให้รัฐทั้งหลายยอมเล็งเห็นความสำคัญของการเข้าไปกำกับดูแลและการจัดเก็บภาษีรายได้จากธุรกิจดิจิทัล ในลักษณะที่จะนำมาใช้ในการพัฒนาและฟื้นฟูเศรษฐกิจให้เติบโตมากขึ้น ทำให้มีส่วนร่วมในการสร้างความเป็นธรรมกับผู้ประกอบการรายอื่นภายในประเทศรวมถึงต่างประเทศอีกด้วย

โดยเมื่อประเทศไทยเลือกที่จะใช้มาตรการข้อเสนอแนวทางร่วมกัน ภายใต้ Pillar One โดยนำเครื่องมือของพหุภาคี (MLI) มาปรับใช้เป็นกฎหมายภายในจะต้องดำเนินการ 4 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก กฎหมายภายในต้องกำหนดให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (Amount A) ซึ่งจะต้องกำหนดปัจจัยสำคัญคือการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีว่าคือใคร โดยการกำหนดเกณฑ์รายได้ในตลาดดังนี้

- มีรายได้รวมไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร และ
- มีรายได้จากธุรกิจดิจิทัลไม่น้อยกว่า X ยูโร ซึ่งยังไม่ได้มีการกำหนดจำนวนที่แน่นอน²⁴⁰

²³⁹ Ramon Jeffery, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, p. 175.

รวมถึงมีการกำหนดวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ฐานภาษีซึ่งกฎหมายภายในจะต้องกำหนดวิธีการคำนวณในการปันส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (Amount A) และช่วงเวลาในการจัดเก็บภาษี รวมถึงอัตราภาษีว่าจะกำหนดที่เท่าใดนั้นก็ขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละประเทศ

ประการที่สอง ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่กำจัดการเกิดภาษีซ้อน ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีมติร่วมกันของแต่ละประเทศว่าจะใช้วิธีการยกเว้น (exemption method) วิธีการเครดิต (credit method) หรือ วิธีการกำหนดใหม่ (reallocation method) ซึ่งความเห็นของประเทศส่วนใหญ่อยากจะให้ใช้วิธีการเครดิตภาษี²⁴¹

ประการที่สาม การกำหนดมาตรการในการจัดเก็บภาษีที่ง่ายและลดภาระในการปฏิบัติตามในการจัดเก็บภาษีในเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งมีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน โดยการให้กลุ่มกิจการข้ามชาติสามารถยื่นเสียภาษีให้ทั้งหมดทีเดียวโดยไม่ต้องแยกเป็นแต่ละบริษัทในเครือ เพื่อให้ไม่เกิดปัญหาในการกำหนดหรือคำนวณ Amount A นั้น จำเป็นต้องมีข้อตกลงร่วมกันเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาขัดแย้งต่อไปในอนาคต

ประการที่สี่ การจัดให้มีกระบวนการอื่นในการพัฒนาให้เกิดความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีคือเรื่องการป้องกันความขัดแย้งที่จะเกิดขึ้นโดยต้องมีการจัดทำกระบวนการเพื่อจัดทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure: MAP) ซึ่งจะให้ยื่นเสียภาษีที่สรรพากรที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ แต่อาจมีกรณีเฉพาะอื่น ๆ ที่กำหนดให้เสียภาษีในประเทศอื่นได้ โดยกรณีที่กลุ่มผู้ประกอบการยื่นคำร้องพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้อง โดยสมาชิกของกรอบความร่วมมือของ (Inclusive Framework) จะพิจารณารายชื่อประเทศที่ควรจะได้การปันส่วนกำไร และกรมสรรพากรที่รับคำร้องจะพิจารณาความเหมาะสมในการปันส่วนกำไร หากไม่พอใจอาจให้มีการทบทวนได้ และอาจอุทธรณ์ขึ้นไปอีกชั้นหนึ่ง โดยให้คำตัดสินมีผลผูกพัน²⁴²

²⁴⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, pp. 61-62.

²⁴¹ Ibid, pp. 154-157.

²⁴² Ibid, p. 207.

4.3 ผลกระทบกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

การกำหนดมาตรการเพื่อที่จะแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลต่างประเทศ ที่ทำธุรกิจผ่านแพลตฟอร์มต่างประเทศโดยและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ย่อมส่งผลให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับประเทศไทยนั้นอาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง โดยจะอธิบายต่อไปสำหรับส่วนของมาตรการระยะสั้นและมาตรการระยะยาวต่อไป

4.3.1 มาตรการระยะสั้น

วัตถุประสงค์ของการกำหนดมาตรการระยะสั้นก็เพื่อที่จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจที่อาศัยแพลตฟอร์มต่างประเทศซึ่งไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยจากที่เดิมไม่สามารถจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ได้เลยก็ทำให้สามารถจัดเก็บได้บางส่วน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อกำหนดมาตรการว่าอย่างไร เช่น กรณีของประเทศฝรั่งเศสที่จัดเก็บภาษีแบบเสมอภาคหรือภาษีบริการดิจิทัล ซึ่งจะเก็บจากการที่ธุรกิจดิจิทัลที่ได้รับรายได้จากการให้บริการเป็นตัวกลางหรือรายได้จากการโฆษณาในประเทศของตน ดังนั้น จึงเป็นกรณี que เพิ่มหรือขยายอำนาจรัฐแค่ส่วนที่กำหนดเพิ่มเติมขึ้นเป็นมาตรการระยะสั้นเท่านั้น แต่ส่วนที่อยู่นอกขอบเขตจากที่กำหนดในมาตรการระยะสั้นนั้นก็ได้มีการเพิ่มอำนาจในการจัดเก็บในส่วนนั้น

ทั้งนี้ ส่วนที่ลดลงนั้นถ้ามองว่าต่างประเทศมิได้มีการกำหนดมาตรการระยะสั้นก็อาจจะไม่เป็นลดทอนอำนาจในการจัดเก็บในส่วนที่ประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้อยู่แล้ว เช่น กรณีที่เป็นแพลตฟอร์มในประเทศไทยซึ่งอยู่ในอำนาจในการจัดเก็บตามกฎหมายไทยตามมาตรา 66 หรือ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้วอยู่ แต่หากต่างประเทศมีการกำหนดมาตรการระยะสั้นเช่นเดียวกัน ก็อาจทำให้ประเทศไทยนั้นต้องเสียอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีในส่วนที่แพลตฟอร์มในไทยไปทำกิจกรรมที่ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ดิจิทัลในเขตอำนาจรัฐอื่นได้

4.3.2 มาตรการระยะยาว

เช่นเดียวกับมาตรการระยะสั้น การกำหนดมาตรการระยะยาวนั้นก็เพื่อที่จะขยายและเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในส่วนที่ไม่สามารถจัดเก็บได้จากการวิเคราะห์จากปัญหาที่ไม่สามารถจัดเก็บได้ในบทที่ 2 ซึ่งแบ่งออก 4 ส่วน

- ส่วนแรก อยู่นอกขอบเขตของกฎหมายไทย ซึ่งไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 66 มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร
- ส่วนที่สอง ไม่เป็นเงินได้พึงประเมินที่อยู่ภายใต้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ก็ไม่อาจหักภาษีจากรายได้ดังกล่าวได้

- ส่วนที่สาม แม้ว่า เป็นไป ตาม มาตรา 70 แห่ง ประมวลรัษฎากร และเป็นเงิน ได้ ตาม มาตรา 40(2)-(6) เช่น กรณี ค่า บริการ หรือ ค่า จ้าง ทำ ของ ตาม มาตรา 40(2) หรือ ค่า สิทธิ ตาม มาตรา 40(3) ที่ จะ ต้อง หัก ภาษี จาก ราย ได้ ดัง กล่าว แต่ เป็น ราย ได้ ที่ จ่าย โดย บุคคล ธรรมดา ก็ ยาก ที่ จะ ตรวจสอบ ติดตาม เพื่อ บังคับ ใช้ กฎหมาย ได้ อย่าง สมบูรณ์
- ส่วน สุด ท้าย คือ เข้า ช้อย กว้าง ของ อนุสัญญา ภาษี ซ้อน ซึ่งเป็น กรณี มี ลูก จ้าง ผู้ ทำ การ แทน ผู้ ทำ การ ติด ต่อ ที่ ทำให้ เกิด ราย ได้ ใน ประเทศ ไทย ตาม มาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร ก็ ต้อง พิจารณา ตาม อนุสัญญา ภาษี ซ้อน เช่น กรณี หาก เป็น ราย ได้ กำไร ธุรกิจ ก็ ต้อง พิจารณา ว่า ต่อ ไป ว่า มี สถาน ประกอบ การ ถาวร หรือ ถือ ว่า มี สถาน ประกอบ การ ถาวร ซึ่ง พิจารณา จาก การ มี ตัว แทน ที่ อยู่ ภายใต้ การ ควบคุม หรือ ไม่ หาก ไม่ เข้า ตาม เงื่อนไข ก็ ด้ รับ การ ยก เว้น ตาม อนุสัญญา ภาษี ซ้อน ไป

โดย การ มี มาตรา ราชการ ระยะเวลา นั้น จะ ทำให้ สามารถ แก้ ปัญหา โดย ทำให้ มี อำนาจ รัฐ ในการ จัด เก็บ ภาษี ใน เดิม ไม่ สามารถ จัด เก็บ แม้ มี หลัก แหล่ง ที่ มา เงิน ได้ จาก ประเทศ ไทย จาก กรณี แรก นั้น ต้อง พิจารณา ที่ ไม่ อยู่ ใน ขอบ เขต อำนาจ รัฐ ไทย ภายใต้ กฎหมาย ไทย เสนั้น หาก เป็น กรณี ที่ ไม่ได้ เกิด จาก การ ที่ มี ลูก ค่า ใน ประเทศ ไทย เสนนี้ ก็ จะ ไม่ เป็น การ เพิ่ม เขต อำนาจ รัฐ ในการ จัด เก็บ ใน ส่วน นี้ แต่ หาก เป็น กรณี ที่ เกี่ยว ข้อง กับ ลูก ค่า หรือ ผู้ ใช้งาน ก็ จะ เป็น การ เพิ่ม อำนาจ รัฐ ในการ จัด เก็บ ใน ส่วน นี้ ด้วย เหมือน กัน ซึ่ง จะ อธิบาย โดย ยก ตัวอย่าง ใน ลักษณะ ราย ได้ แต่ละ ประเทศ ต่อ ไป

นอกจาก นั้น ยัง เป็น การ เพิ่ม อำนาจ รัฐ ในการ จัด เก็บ ภาษี โดยเฉพาะ ใน ส่วน ที่ สอง ซึ่ง แพลตฟอร์ม ต่าง ประเทศ มี ราย ได้ จาก การ ที่ มี การ จ่าย ออก จาก ประเทศ และ ส่วน ที่ สาม ซึ่งเป็น ราย ได้ ซึ่ง แม้ จะ อยู่ ใน อำนาจ การจัด เก็บ ภาษี ตาม กฎหมาย ไทย แต่ ไม่ สามารถ ตรวจสอบ การ จ่าย เงิน ซึ่ง ลูก ค่า หรือ ผู้ ใช้งาน ซึ่งเป็น บุคคล ธรรมดา เป็น ผู้ จ่าย เงิน ได้ การ ที่ มี มาตรา ราชการ ระยะเวลา ก็ จะ เข้า มา ช่วย แก้ ปัญหา โดย การ หา วิธี การ จัด เก็บ จาก ตัว แพลตฟอร์ม ต่าง ประเทศ นั้น แทน รวมถึง ส่วน ที่ สี่ ซึ่ง ไทย มี อำนาจ ในการ จัด เก็บ แต่ กลับ ด้ รับ การ ยก เว้น ตาม อนุสัญญา ภาษี ซ้อน โดย ที่ ไม่ ควร ที่ จะ ยก เว้น ทั้งหมด เพราะ ราย ได้ นั้น ส่วน ใหญ่ แล้ว ก็ เกิด จาก การ มี ลูก ค่า หรือ ผู้ ใช้ บริการ ใน ประเทศ ไทย ซึ่ง หาก

ทั้ง นี้ เมื่อ จาก ปัญหา ในการ จัด เก็บ ภาษี ตาม กฎหมาย ไทย ใน บท ที่ 2 สำหรับ ราย ได้ จาก การ โฆษณา ราย ได้ จาก ค่า สัม คร มาชิก ราย ได้ จาก การ ขาย สินค้า หรือ ค่า บริการ และ ราย ได้ จาก ค่า นาย หน้า กับ แนว คิด และ ข้อเสนอ การ จัด เก็บ ภาษี เงิน ได้ ดิจิทัล ของ ต่าง ประเทศ ใน บท ที่ 3 จะ ทำให้ สามารถ จัด เก็บ ใน ส่วน ไหน เพิ่ม เต็ม มาก ขึ้น โดย มาตรา ราชการ ระยะเวลา นั้น ก็ แบ่ง ออก เป็น ข้อเสนอ การ มี ส่วน ร่วม ของ ผู้ ใช้งาน ซึ่ง จะ อิง จาก การ มี ส่วน ร่วม ของ ผู้ ใช้งาน ทำให้ เกิด ราย ได้ ใน เขต อำนาจ รัฐ ของ ผู้ ใช้งาน นั้น ข้อเสนอ ทรัพย์สิน ไม่ มี รูป ร้าง ด้าน การ ตลาด ซึ่ง อิง จาก ทรัพย์สิน ที่ ไม่ มี รูป ร้าง ด้าน การ ตลาด ทำให้ เกิด ราย ได้ ทั้ง นี้ ทรัพย์สิน ไม่ มี รูป ร้าง ด้าน การ ตลาด นั้น ก็ เกี่ยว ข้อง กับ ลูก ค่า เช่น เดียว กัน และ ข้อเสนอ การ มี ตัว ตน ทาง เศรษฐกิจ ที่ มี นัย สำคัญ นั้น จะ พิจารณา จาก ปัจจัย ด้าน ราย ได้ ด้าน ดิจิทัล และ ด้าน ผู้ ใช้งาน ใน

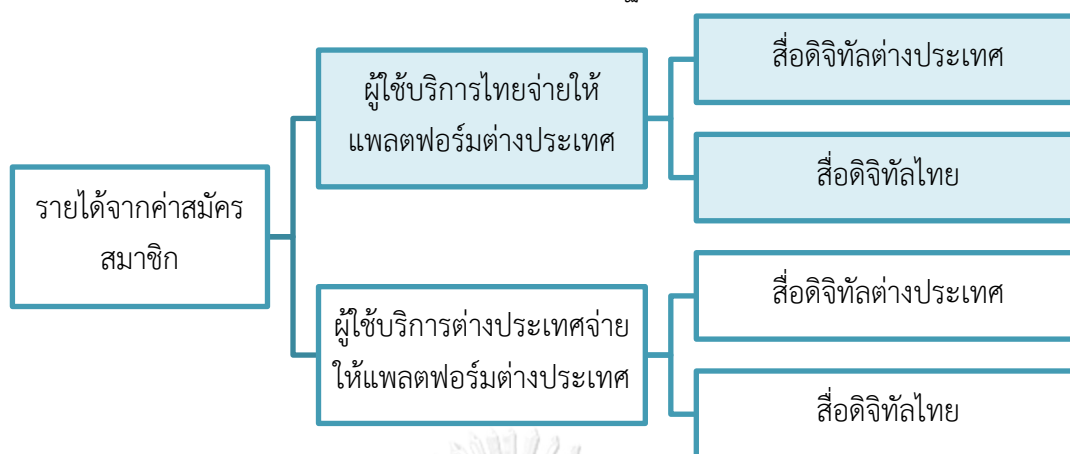
เขตอำนาจรัฐนั้น รวมถึงข้อเสนอแนวทางร่วมกันซึ่งเกิดจากการร่วมกันของข้อเสนอทั้งสามข้างต้น ดังนั้น เมื่อวิเคราะห์แล้วสรุปได้ว่าทุกข้อเสนอจะต้องอิงไปถึงผู้ใช้งานหรือลูกค้าในเขตอำนาจรัฐนั้น เป็นสำคัญ โดยจะพิจารณาในรายละเอียดต่อไปนี้

ภาพที่ 22 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากการโฆษณา



เมื่อพิจารณาจากรายได้จากการโฆษณาประกอบกับมาตรการระยะยาวจะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้จาก กรณีแรก ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่นอกขอบเขตตามกฎหมายไทยเลย และกรณีที่สอง ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในประเทศไทยซึ่งค่าโฆษณาเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงทำให้แม้บริษัทในประเทศไทยจ่ายค่าโฆษณาออกไปให้แพลตฟอร์มนั้นในต่างประเทศก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายปัจจุบัน แต่หากลูกค้าหรือผู้ใช้งานไม่ได้เข้าถึงโฆษณาก็จะไม่ทำให้บริษัทในต่างประเทศหรือบริษัทในประเทศไทยเป็นวางโฆษณาลงบนแพลตฟอร์มต้องชำระค่าโฆษณา เช่น อาจจะเพราะการที่ผู้ใช้งานได้เห็นโฆษณาดังกล่าวหรือกดเข้าไปที่โฆษณานั้น ทำให้บริษัทที่วางโฆษณานั้นต้องชำระค่าโฆษณาให้กับแพลตฟอร์มนั้น จึงเป็นกรณีที่มาตรการระยะยาวจะเป็นการเพิ่มอำนาจในการจัดเก็บภาษีในส่วนที่มีหลักแหล่งเงินได้ตามแนวคิดหรือข้อเสนอระยะยาว กรณีที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยเข้าถึงโฆษณา แต่จะไม่เป็นการเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บในส่วนกรณีที่สามลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในต่างประเทศ และกรณีที่สี่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศเข้าถึงโฆษณาของบริษัทในประเทศไทย การที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานในต่างประเทศไม่มีหลักแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

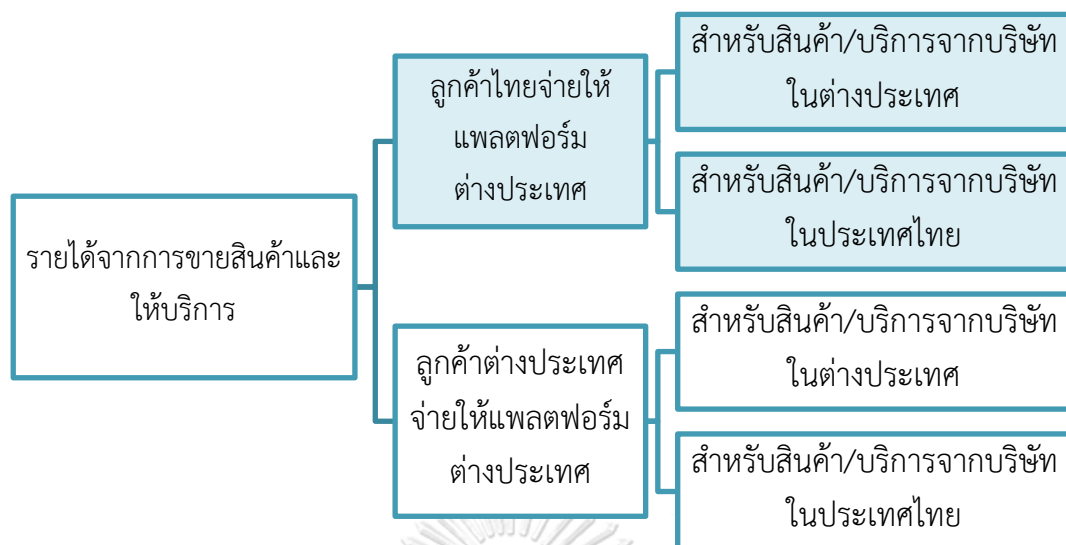
ภาพที่ 23 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากค่าสมัครสมาชิก



เมื่อพิจารณารายได้จากค่าสมัครสมาชิกกับมาตรการระยะยาวซึ่งทำให้สามารถจัดเก็บภาษีจากรายได้จาก กรณีแรก ผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลต่างประเทศ และกรณีที่สองผู้ให้บริการในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลไทยได้ เนื่องจากเป็นการที่ผู้ให้บริการจ่ายค่าสมัครสมาชิกตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรและต้องพิจารณาว่ารายได้นั้นจะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีหรือไม่ ซึ่งหากอยู่นอกขอบเขตเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ก็จะทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากส่วนนี้ได้ตามกฎหมายในปัจจุบัน แต่หากถูกพิจารณาว่าเป็นค่าบริการตามมาตรา 40 (2) หรือค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ก็ยังมีปัญหาว่าไม่สามารถจัดเก็บได้เพราะผู้ให้บริการเป็นบุคคลธรรมดาซึ่งยากต่อการตรวจสอบและจัดเก็บ ทำให้มาตรการระยะยาวซึ่งจะทำให้การที่มีผู้ให้บริการอยู่ในประเทศไทยถือว่ารายได้ในส่วนนี้มีหลักแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และจะจัดเก็บกับตัวแพลตฟอร์มแทนที่จะจัดเก็บจากตัวผู้ให้บริการแทน

ทั้งนี้ ส่วนกรณีที่สาม ผู้ให้บริการในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลต่างประเทศ และกรณีที่สี่ ผู้ให้บริการในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสื่อดิจิทัลไทย มาตรการระยะยาวจะไม่ได้เพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บในส่วนนี้เนื่องจากไม่มีความเกี่ยวข้องที่ทำให้มีหลักแหล่งเงินได้ในประเทศไทยเลย

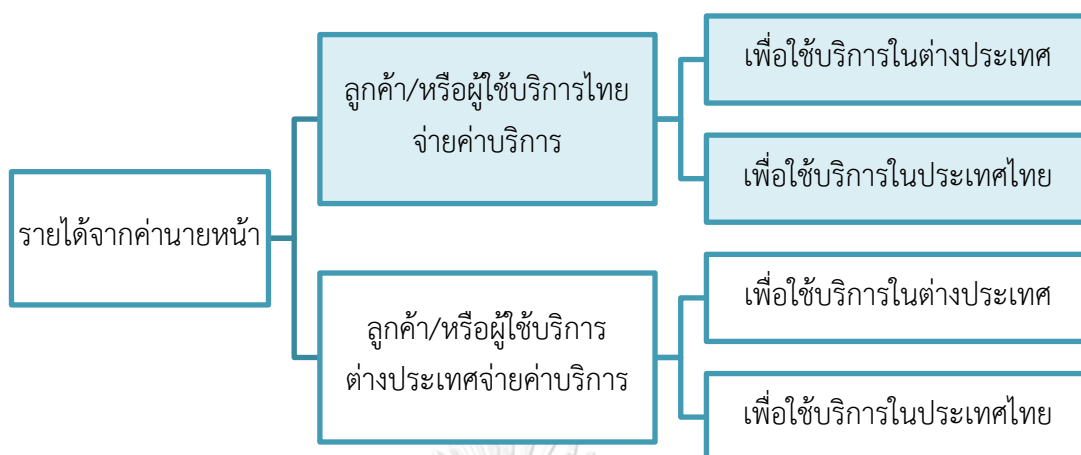
ภาพที่ 24 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากการขายสินค้าหรือบริการ



สำหรับรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการ มาตรการระยะยาวจะเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บในกรณีแรกลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในต่างประเทศซึ่งจากเดิมรายได้จากการขายสินค้าเป็นรายได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 และกรณีที่สองลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในประเทศไทยก็ต้องพิจารณาว่าบริษัทในประเทศไทยนั้นเข้าข่ายเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิซึ่งเข้าลักษณะตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือได้รับการยกเว้น โดยมาตรการระยะยาวจะทำให้จัดเก็บภาษีได้จากการที่มีลูกค้าในประเทศไทยจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มนั้นซึ่งเป็นการเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากการมีลูกค้าซึ่งหลักแหล่งเงินได้อยู่ในประเทศไทย

ส่วนกรณีที่สาม ลูกค้าในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในต่างประเทศ และกรณีที่สี่ ลูกค้าในต่างประเทศจ่ายเงินให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศสำหรับสินค้าหรือบริการจากบริษัทในประเทศไทย ไม่ได้มีลูกค้าในประเทศไทยที่ทำให้เกิดเงินได้ในประเทศไทยก็จะไม่ได้ขยายหรือเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้

ภาพที่ 25 การกำหนดมาตรการระยะยาวและอำนาจรัฐในการจัดเก็บรายได้จากค่านายหน้า



สำหรับกรณีรายได้จากค่านายหน้า มาตรการระยะยาวจะเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกับกรณีแรก ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการสำหรับเพื่อให้บริการในต่างประเทศ ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตตามกฎหมายไทยเลยเพราะผู้ที่จ่ายเงินค่านายหน้าที่แท้จริงแล้วคือ บริษัทในต่างประเทศ ไม่ใช่ลูกค้าในหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทย และกรณีที่สอง ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการสำหรับเพื่อให้บริการในประเทศไทย เพราะเป็นการจ่ายออกจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ประกอบมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อาจจะได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หากไม่เข้าตามเงื่อนไข โดยมาตรการระยะยาวจะเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีกรณีที่มีผู้ใช้งานในประเทศไทยแม้ว่าจะมีได้จ่ายเงินค่านายหน้าให้กับแพลตฟอร์มนั้นโดยตรง แต่หากผู้ใช้งานนั้นไม่ใช้บริการแพลตฟอร์มดังกล่าว เช่น จองโรงแรมผ่านแพลตฟอร์ม ก็ไม่ทำให้แพลตฟอร์มดังกล่าวได้รับรายได้ค่านายหน้าในส่วนนี้จากโรงแรม จึงเป็นกรณีที่หลักแหล่งเงินได้อยู่ในประเทศไทย

ส่วนกรณีที่สาม ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายค่าบริการสำหรับเพื่อให้บริการในต่างประเทศ และกรณีที่สี่ ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการในต่างประเทศจ่ายค่าบริการสำหรับเพื่อให้บริการในประเทศไทย มาตรการระยะยาวจะไม่ขยายหรือเพิ่มอำนาจรัฐให้สามารถจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ได้เพราะผู้ใช้งานซึ่งเป็นหลักแหล่งเงินได้อยู่ในต่างประเทศ จึงไม่อยู่ในอำนาจรัฐที่จะสามารถจัดเก็บภาษีได้

ฉะนั้น เมื่อพิจารณาในทางกลับกันหากบริษัทที่ต้องถูกปันส่วนกำไรนั้น เป็นบริษัทไทยซึ่งโดยปกตินั้นจะต้องเสียภาษีให้กับสรรพากรไทย แต่จะต้องนำกำไรที่ปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ปันส่วนไปให้กับประเทศอื่นที่มีผู้ใช้งานหรือลูกค้าอยู่นั้น ก็เกิดผลกระทบของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเช่นเดียวกัน แม้ว่าในปัจจุบันแล้วประเทศไทยจะยังไม่มีธุรกิจดิจิทัลขนาดใหญ่ที่อาจจะต้องถูกปันส่วนไป แต่ในอนาคตธุรกิจดิจิทัลซึ่งมีแนวโน้มในการเปลี่ยนแปลงและ

พัฒนา รวมถึงจะมีเงินหมุนเวียนมากขึ้นนั้น ในสักวันหนึ่งนั้นก็จะเกิดกรณีดังกล่าวขึ้น ซึ่งอาจจะเป็นประเด็นที่ทำให้ประเทศไทยต้องเสียรายได้จากเก็บภาษีในกรณีดังกล่าวไป ซึ่งเมื่อมาตรการนี้นั้นถูกบังคับใช้โดยทั่วกันก็ถือว่าแต่ละประเทศต่างฝ่ายต้องสละกำไรในส่วนนี้ เพื่อให้กำไรในส่วนนั้นไปเสียภาษีให้กับประเทศที่มีผู้ใช้งานหรือลูกค้าอยู่ตามความเป็นจริง

โดยสรุปแล้วบทวิเคราะห์นี้ได้มีการนำเสนอโดยใช้ข้อพิจารณาต่าง ๆ จากบทที่แล้วเป็นพื้นฐานประกอบในการศึกษา โดยจะเริ่มจากส่วนแรกซึ่งเป็นบทวิเคราะห์แนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้เงินปันผล พร้อมด้วยการอธิบายข้อดี รวมถึงข้อเสียและข้อจำกัดของแต่ละแนวคิดว่าเป็นอย่างไรบ้าง เพื่อนำไปวิเคราะห์สำหรับใช้ในการเลือกข้อเสนอการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยในส่วนที่สองต่อไป

สำหรับในส่วนแรกการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรนั้นส่วนใหญ่แล้วข้อเสนอทั้งสาม ได้แก่ ข้อเสนอเรื่องการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง และข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญจะมีข้อเสียเรื่องในทางเทคนิคเนื่องจากจะต้องมีการใช้เทคโนโลยีช่วยเพื่อจะทำให้ได้มาซึ่งข้อมูลซึ่งเป็นเงื่อนไขในการนำมาพิจารณาว่าจะเป็นเป็นจุดเกี่ยวโยงใหม่หรือไม่ และการที่วิธีการนั้นมีความไม่แน่นอน และยอมเปิดช่องให้เกิดข้อพิพาทได้ง่ายจากฝ่ายที่ไม่พอใจหากจะต้องถูกจัดเก็บ อีกทั้ง มีวิธีการคำนวณเรื่องการปันส่วนกำไรที่ค่อนข้างซับซ้อน โดยข้อเสนอแนวทางร่วมกันนั้น เนื่องจากเป็นแนวคิดเดียวของส่วนการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไร ที่เหมาะสมเพราะมีการกำหนดในหลายส่วนให้มีความชัดเจนมากขึ้นและทำให้สามารถปันกำไรส่งไปยังเขตอำนาจรัฐของตลาดได้ ด้วยวิธีที่ง่ายขึ้นกว่าข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน และข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด

ส่วนที่สอง ได้ศึกษาและวิเคราะห์ มาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะ เนื่องจากเป็นมาตรการที่แต่ละประเทศต่างฝ่ายต่างออกมาใช้ จึงมีลักษณะแตกต่างกันมากโดยจะยกข้อดีข้อเสียโดยสังเขป กรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งง่ายในการคำนวณเนื่องจากโดยหลักการแล้วจะเสียจากรายได้ยอดรายรับทั้งที่มีการโอน อย่างก็ตามมาตรการนี้เป็นการเพิ่มภาระให้กับลูกค้าที่อยู่ในเขตอำนาจของรัฐผู้เก็บภาษีให้ต้องเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษี ซึ่งในทางปฏิบัตินั้นเป็นไปได้ยาก

ส่วนการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ เป็นการเก็บภาษีจากยอดรายรับทำให้ง่าย เช่นเดียวกับกรณีหัก ณ ที่จ่ายที่ไม่ต้องมาคิดคำนวณและทำให้ช่วยธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทยให้สามารถดำเนินธุรกิจแข่งกันกับธุรกิจต่างประเทศได้ แต่ก็เป็นการกีดกันและสร้างอุปสรรคให้ต่างประเทศขาดแรงจูงใจที่จะมาลงทุนหรืออาจเป็นปัจจัยที่ทำให้ต่างประเทศเลือกเปลี่ยนนโยบายการลงทุนไปในประเทศอื่นได้ รวมถึงอาจถูกตอบโต้ทางการค้าระหว่างประเทศหรือจากประเทศที่ได้รับผลกระทบ

นอกจากนั้นยังต้องพิจารณาว่าจะกำหนดมาตรการระยะสั้นและระยะยาวโดยใช้รูปแบบการออกกฎหมายในแบบพหุภาคี ทวิภาคีหรือมาตรการฝ่ายเดียว ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้คือ

มาตรการระยะสั้นต้องอาศัยความรวดเร็วในการทำให้มีมาตรการ ดังนั้น จึงเลือกที่จะใช้เป็นมาตรการฝ่ายเดียว แต่มาตรการฝ่ายเดียวก็มีข้อจำกัดหลายประการที่สำคัญ เช่น เรื่องเขตอำนาจในการบังคับใช้ เพราะฉะนั้นจึงอาจต้องขอความร่วมมือในการปฏิบัติตาม รวมทั้งข้อจำกัดที่จะต้องไม่ขัดแย้งกับข้อตกลงระหว่างประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีกฎเกณฑ์ที่ปรับใช้ทั้งระดับพหุภาคีและทวิภาคี ยิ่งกว่านั้นก็ต้องคำนึง ว่ารัฐที่เป็นคู่สัญญาว่ามินโยบายหรือเจตนารมณ์ร่วมกันในการจัดการปัญหา และจะ ร่วมมือกันอย่างไร รวมถึงการดำเนินการตามขั้นตอนทางกฎหมายภายในเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ จึงยอมใช้ระยะเวลาและอาจจะไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของการใช้เป็นมาตรการระยะสั้น

ส่วนมาตรการระยะยาว เป็นเรื่องที่ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าต้องเป็นมาตรการในรูปแบบของพหุภาคีเพื่อเป็นมาตรฐานและแนวทางใช้บังคับแม้ว่าจะก่อให้เกิดปัญหาและข้อพิพาทมาก และจะต้องใช้ระยะเวลานานก็ตาม นอกจากนี้ยังมีเครื่องมือระดับพหุภาคี (MLI) ซึ่งสามารถนำข้อตกลงทวิภาคีที่มีอยู่มาปรับใช้ให้อยู่ในรูปของพหุภาคีได้โดยขึ้นอยู่กับความต้องการของแต่ละรัฐ จึงทำให้เกิดความยืดหยุ่นและมีความเป็นไปได้มากขึ้น

ส่วนในของผลกระทบกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีนั่นก็จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีในส่วนที่เดิมจัดเก็บภาษีไม่ได้ตามกฎหมายไทย โดยมาตรการระยะสั้นก็จะเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเป็นหลัก ส่วนมาตรการระยะยาวจะเพิ่มอำนาจรัฐในจัดเก็บภาษีในส่วนที่เดิมไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ โดยเพราะรายได้นั้นเกิดจากการที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทย แม้ว่าลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาจจะไม่ได้จ่ายเงินโดยตรงให้กับแพลตฟอร์มต่างประเทศนั้นก็ตาม

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ปัจจุบันเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามามีบทบาทความสำคัญในชีวิตประจำวันมากขึ้น และยังส่งผลถึงภาคธุรกิจเช่นกัน เทคโนโลยีไม่เพียงเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการดำเนินธุรกิจแต่ยังเข้ามาทำให้เกิดการเปลี่ยนโครงสร้างของการประกอบธุรกิจในวงกว้างมากขึ้นเรื่อย ๆ จากการทำธุรกิจแบบดั้งเดิมที่ต้องมีการติดต่อพบปะสื่อสารโดยต้องมีการปรากฏทางกายภาพ กลายเป็นการประกอบธุรกิจที่มีการนำเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามาปรับใช้ในการดำเนินธุรกิจ และในที่สุดเทคโนโลยีดิจิทัลจึงกลายเป็นส่วนสำคัญในการประกอบธุรกิจ อันทำให้ธุรกิจสามารถดำเนินการได้โดยไม่ต้องมีการปรากฏตัวทางกายภาพและสื่อสารต่อหน้ากับลูกค้าหรือผู้ใช้บริการโดยจะดำเนินการผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัล จนทำให้เศรษฐกิจนั้นกลายเป็นเศรษฐกิจดิจิทัล ซึ่งหมายถึงเศรษฐกิจที่เกิดจากการที่เทคโนโลยีที่ทำให้เกิดนวัตกรรมต่าง ๆ ขึ้นแล้วทำให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (ICT) รวมถึงผลลัพธ์และสิ่งที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารอีกด้วย จึงเป็นกรณีที่ทำให้ภาคธุรกิจเข้าถึงลูกค้าและผู้ใช้บริการได้ง่ายและสะดวกมากขึ้น ถ้ามองในมุมมองของผู้บริโภคย่อมเป็นช่องทางให้ลูกค้ามีทางเลือกมากขึ้นในการเลือกสรรสินค้าและบริการให้กับตนเองมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ในการเปลี่ยนแปลงไปเป็นเศรษฐกิจดิจิทัลนั้นไม่อาจปฏิเสธได้ว่าย่อมมีผลกระทบต่อโครงสร้างของธุรกิจและเศรษฐกิจ อันทำให้ภาครัฐต้องเข้าช่วยวางนโยบายเพื่อกำกับดูแลและคุ้มครองให้เกิดความปลอดภัยอีกด้วย ดังเช่นที่มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์และกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล เป็นต้น

ประเด็นที่สำคัญอีกประการคือเรื่องการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเทคโนโลยีดิจิทัลนั้นทำให้การจัดเก็บภาษีแบบเดิมไม่ว่าจะในรูปแบบของภาษีเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่สามารถดำเนินการตามกฎเกณฑ์และกลไกที่มีอยู่เดิมเพื่อบังคับใช้กับธุรกิจ เศรษฐกิจดิจิทัลได้ ดังนั้นจึงส่งผลให้ภาครัฐนั้นต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมาก เพราะกฎหมายไม่สามารถบังคับใช้กับประเภทธุรกิจดังกล่าวได้ และยิ่งยากต่อการการระบุดัชนีตัวของบริษัทเนื่องจากไม่เข้ามาประกอบกิจการซึ่งดำเนินการอยู่ในต่างประเทศ รวมถึงการกำหนดขอบเขตของกิจกรรมของธุรกิจดิจิทัลและจัดเก็บหรือการตรวจสอบข้อมูล อีกทั้งการการระบูกู้ค่าซึ่งเป็นความท้าทายของผู้วางนโยบายจัดเก็บว่าจะกำหนดนิยามขอบเขตและจัดการกับความท้าทายในกรณีดังกล่าวอย่างไร

ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นทั่วโลกจึงทำให้องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) ผลักดันให้เกิดโครงการการป้องกันการวางแผนภาษีที่จะมีผลให้เกิดการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อการเสีย

ภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า (Base Erosion and Profit Shifting Project: BEPS Project) โครงการนี้พยายามจะหาแนวทางและวิธีการในการจัดการกับปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยมีถึง 15 Actions ซึ่งใน Action 1 ความท้าทายทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงทางดิจิทัล (Tax Challenges Arising from Digitalisation) นั้นเป็น Action ซึ่งเป็นการระบุถึงปัญหาและได้ร่วมกับ คณะกรรมการเฉพาะกิจเศรษฐกิจดิจิทัล (The Task Force on the Digital Economy: TFDE) ทำให้เกิดเป็นรายงานชั่วคราว (Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018) ซึ่งกำหนดแนวทางทางเลือกในการจัดการปัญหา ในปี ค.ศ. 2019 โดยภายใต้กรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) ได้มีการจัดทำ Pillar One และ Pillar two เพื่อที่จะช่วยเรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์ให้ชัดเจนมากขึ้นโดย OECD ได้เน้นย้ำว่าจะพยายามหาแนวทางร่วมกันของสมาชิก ภายในปี ค.ศ. 2020 แต่จนถึงปัจจุบันก็ยังคงไม่มีฉันทามติยอมรับแนวทางใดเพื่อแก้ไขให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงทำให้แต่ละประเทศที่รอการปรับใช้แนวทางดังกล่าวเลือกออกมาตรการฝ่ายเดียว (unilateral measure) มาเพื่อบรรเทาปัญหาที่ตนได้รับ

ในส่วนมุมมองของประเทศไทยก็ได้รับผลกระทบเช่นเดียวกับประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก โดยสภาพปัญหาของประเทศไทยนั้นเนื่องจากการดำเนินธุรกิจดิจิทัลมีลักษณะของแพลตฟอร์มซึ่งอาจแยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือแพลตฟอร์มที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัท หรืออาจจะเป็นกรณีซึ่งมาตั้งเป็นสาขาอยู่ที่ประเทศไทยตามมาตรา 66 ประกอบมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือแม้กระทั่งการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการต่อ ตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และถ้าหากมองในมุมมองของภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้นจะต้องมีสถานประกอบการถาวรก่อนถึงจะสามารถจัดเก็บภาษีได้

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ กรณีของแพลตฟอร์มต่างประเทศซึ่งไม่เข้ามาประกอบกิจการ หรือมีจุดเกี่ยวโยงที่จะทำให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี และจะให้ลูกค้าหรือผู้ใช้บริการชำระเงินโดยตรงไปที่บริษัทอยู่ในต่างประเทศเลย หรือกรณีที่แม้จะมีการเข้ามาให้บริการบริษัทแม่ที่อยู่ในต่างประเทศ แต่ก็ได้ประกอบกิจการของธุรกิจนั้นโดยตรงและรายได้นั้นก็เกิดจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ทำให้รายได้ที่เกิดขึ้นจึงไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 และไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อตามที่ก่อให้เกิดรายได้ตามมาตรา 76 ทวิ รวมถึงไม่ต้องตามมาตรา 70 ที่ต้องหักภาษีหากมีการจ่ายจากประเทศไทยออกไป หรืออาจจะเป็นกรณีที่เข้าตามมาตรา 70 แต่ผู้จ่ายเงินเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่สามารถตรวจสอบเพื่อทำการจัดเก็บภาษีได้ รวมถึงอาจจะได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนกรณีที่ต้องมีการพิจารณาเรื่องกำไรธุรกิจประกอบกับเรื่องสถานประกอบการถาวร เป็นต้น จึงทำให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับแพลตฟอร์มต่างประเทศที่ได้รับประโยชน์จากการดำเนินการธุรกิจดิจิทัลในประเทศไทย และมีการแสวงหาประโยชน์จากลูกค้าและผู้ให้บริการในประเทศได้เลย ซึ่งประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศหลักแหล่งเงินได้ควรจะมีอำนาจใน

การจัดเก็บรายได้ส่วนที่เกิดขึ้นในประเทศไทยซึ่งหมายถึงกว่าเป็นกรณีที่ถูกค้าหรือผู้ใช้บริการได้จ่ายเงินเพื่อที่จะซื้อสินค้าหรือใช้บริการ เนื่องจากลูกค้าหรือผู้ใช้บริการนั้นเป็นที่มาที่ทำให้เกิดรายได้

ดังนั้น จึงทำให้เห็นว่าไม่ว่าจะเป็นในบริบทของประเทศไทยหรือในต่างประเทศต่างก็ประสบปัญหาเช่นเดียวกันในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจดิจิทัล เนื่องจากลักษณะการดำเนินธุรกิจที่ไม่จำเป็นต้องเข้ามาทำให้การปรากฏตัวทางกายภาพ เช่น มีการจัดตั้งจดทะเบียนในประเทศที่ต้องการเข้าไปลงทุนที่ทำให้เกิดจุดเกาะเกี่ยวที่ให้สิทธิรัฐเป็นประเทศหลักแหล่งเงินได้ซึ่งมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีได้ เพราะฉะนั้น จึงได้มีการศึกษาแนวคิดและข้อเสนอการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัลของต่างประเทศ ในเชิงเนื้อหาว่าจะออกมาเพื่อจัดเก็บภาษีอย่างไร โดยแยกออกเป็น 2 กลุ่มคือ การแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ (new nexus and profit allocation) ในกลุ่มแรกและกลุ่มที่สองเป็นมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะที่ถูกเสนอขึ้นในแต่ละประเทศ

ในกลุ่มแรก การแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ (new nexus and profit allocation) มีเหตุผลอันเนื่องมาจากจุดเกี่ยวโยงเดิมไม่สามารถที่จะทำให้รัฐมีอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจริงมีแนวคิดที่จะแก้ไขเปลี่ยนแปลงจากเดิมที่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) จึงจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยอาศัยจากการปรากฏตัวทางกายภาพที่มีลักษณะถาวร ดังนั้น ตามแนวคิดนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะปรับเปลี่ยนหลักการดังกล่าวให้ครอบคลุมไปถึงกรณีที่ธุรกิจดิจิทัลที่ไม่มีสถานประกอบการแบบเดิม แต่มีจุดเกี่ยวโยงที่แสดงให้เห็นว่าธุรกิจการดำเนินกิจการนั้นทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มขึ้น หรือได้รับประโยชน์จากการทำกิจกรรมในเขตอำนาจรัฐของผู้ใช้งานหรือลูกค้า นั้น โดยการที่มีจุดเกี่ยวโยงใหม่ย่อมเกี่ยวข้องกับหลักการปันส่วนกำไรซึ่งจะเกิดขึ้น กรณีที่ได้รายได้ที่มาจากธุรกิจดิจิทัลและการประกอบกิจการในส่วนอื่นแยกออกจากกัน

จุดเกี่ยวโยงที่ว่านั้นอาจแบ่งออกเป็น 4 แนวคิด ได้แก่ ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) ข้อเสนอเรื่องทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) ข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) และข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach) ซึ่งในแต่ละแนวคิดก็มีกลไกที่แตกต่างกันไป

1) ข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) จะพิจารณาจุดเกี่ยวโยงการที่ผู้ใช้งานการเข้าเชื่อมต่อและการเข้าร่วมใช้งานเป็นปัจจัยที่สำคัญ เนื่องจากธุรกิจดิจิทัลขึ้นสูงอาศัยปัจจัยดังกล่าวเพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงและยี่ห้อทำให้มีธุรกิจมีมูลค่าเพิ่มขึ้น นอกจากนั้นการเข้าร่วมใช้งานของผู้ใช้งานทำให้ธุรกิจสามารถสะสมข้อมูลและเมื่อผู้ใช้งานเพิ่มขึ้นย่อมเพิ่มอำนาจทางการตลาด (market power) ให้กับธุรกิจดิจิทัลได้ ซึ่งจะต้องมีการปันส่วนด้วยวิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) โดยคำนวณหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ซึ่ง

เป็นกำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) จากการนำกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) มาหักออกเพื่อที่จะนำกำไรที่ต้องถูกปันส่วนปันไปให้แก่ละรัฐผู้มีเขตอำนาจที่ผู้ใช้งานอาศัยอยู่

2) ข้อเสนอทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) สิ่งที่จะทำให้เกิดอำนาจรัฐของตลาดที่มีผู้ใช้งานอยู่นั้นได้ จะพิจารณาจากสองปัจจัยหลักคือ เนื่องจากทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างในที่นี่ หมายถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างหรือทรัพย์สินทางปัญญาจำพวกยี่ห้อหรือชื่อทางการค้าซึ่งสามารถสะท้อนถึงความคิดของลูกค้าที่มีของสินค้าหรือบริการนั้นได้ ปัจจัยที่สอง คือข้อมูลทางการตลาดของทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง โดยรวบรวมจากข้อมูลของกลุ่มลูกค้าเป้าหมายซึ่งเป็นผู้ใช้งาน ซึ่งเช่นเดียวกับข้อเสนอแรก ที่ต้องใช้วิธีการปันส่วนด้วยวิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) โดยคำนวณหากำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) ซึ่งเป็นกำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) จากการนำกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits) หักออกก่อน เมื่อได้กำไรที่ต้องถูกปันส่วนจึงนำไปปันส่วนในแต่ละรัฐผู้มีเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งผู้ใช้งานอาศัยอยู่

3) ข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) จะจัดเก็บกับบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่หรือไม่มีสถานประกอบการในประเทศนั้น โดยมีจุดเกี่ยวข้องคือจะต้องมีตัวตนทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) โดยจะต้องพิจารณาจากปัจจัยหลักที่เป็นหลักฐานว่ามีปฏิสัมพันธ์อย่างมีเป้าหมายและที่ยั่งยืน (a purposeful and sustained interaction) กับเศรษฐกิจของประเทศนั้นผ่านเทคโนโลยีหรือเครื่องมืออื่น ๆ ที่ทำงานโดยอัตโนมัติ ได้แก่ปัจจัยด้านรายได้ ปัจจัยด้านดิจิทัลและปัจจัยด้านผู้ใช้งาน โดยเมื่อมีสถานประกอบการถาวรก็สามารถที่จะใช้การปันส่วนแบบการกำหนดราคาโอนระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing) เดิมที่ใช้อยู่ในปัจจุบันก็ได้

4) ข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (Unified Approach) เป็นข้อเสนอที่เกิดจากการนำข้อเสนอทั้งสามกรณีแรกมาผสมรวมกัน เพื่อที่จะทำให้เกิดเป็นแนวทางที่ยอมรับและกลายเป็นมาตรการที่ใช้ร่วมกัน เพื่อขยายเขตอำนาจรัฐของตลาดซึ่งมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ให้รัฐนั้นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ โดยจะใช้วิธีการปันกำไรคล้าย ๆ กับข้อเสนอที่ผ่านมา แต่เป็นวิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ที่มีการปรับปรุงแล้ว โดยการแบ่งแยกกำไรออกเป็น 3 ส่วนหลัก ได้แก่ Amount A Amount B และ Amount C โดยกำไรซึ่งต้องถูกปันส่วนไปยังประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (Amount A) นั้นเกิดจากการนำกำไรทั้งหมดของกิจการข้ามชาตินั้นมาลบด้วยกำไรที่มาจากหน้าที่งานพื้นฐาน (routine profits) ซึ่งคือกำไรพื้นฐานจากหน้าที่งานซึ่งเป็นกิจกรรมในพื้นที่ (Amount B) ซึ่งถูกกำหนดขึ้นเป็นร้อยละของกำไรทั้งหมดของกิจการเพื่อแก้ไขปัญหาการหาปริมาณ

ของหน้าที่งานพื้นฐาน และผลลัพธ์ในส่วนที่เหลือคือกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits) โดยส่วนหนึ่งเป็นกำไรซึ่งต้องถูกปันส่วนไปยังประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (Amount A) ซึ่งคำนวณจากอัตราร้อยละที่กำหนดขึ้นของกำไรที่ต้องถูกปันส่วน Amount C จะถูกกำหนดขึ้นเมื่อมีปัญหาข้อถกเถียงระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐที่มีเขตอำนาจที่ต้องการจัดเก็บภาษีว่ากำไรในส่วนนี้เป็นกำไรพื้นฐานจากหน้าที่งานซึ่งเป็นกิจกรรมในพื้นที่ (Amount B) หรือไม่ เพื่อใช้ประกอบการคำนวณหากำไรซึ่งต้องถูกปันส่วนไปยังประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (Amount A) ต่อไป

ในส่วนของกลุ่มที่สองซึ่งเป็นมาตรการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลเฉพาะอันเกิดขึ้น เนื่องจากแต่ละประเทศสมาชิกต่างรอการประกาศแนวทางร่วมกันของ OECD แต่จนถึงปัจจุบัน ก็ยังมิได้มีการออกมาตรการเป็นมาตรฐานเพื่อใช้กับสมาชิกแต่อย่างใด แต่ละประเทศจึงเสนอแนวคิดที่คิดว่าเหมาะสมกับบริบทของประเทศตนมาใช้ไปพลางก่อนเพื่อรอการประกาศของทาง OECD ซึ่งอาจสรุปได้ว่าประกอบด้วย

1) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (withholding tax) เป็นกรณีที่จะหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากรูกรมที่กำหนดไว้จากรายได้ก่อนหักรายจ่าย เช่นเดียวกับหลักการทั่วไปของภาษีหัก ณ ที่จ่ายแต่จะต้องเป็นธุรกรรมประเภทที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เช่น กรณีของประเทศตุรกีจะหักภาษี หัก ณ ที่จ่ายกรณีจ่ายเงินเกี่ยวกับการบริการโฆษณา เป็นต้น

2) การเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation levy) หรือการเก็บภาษีจากยอดขาย (turnover taxes) เป็นกรณีที่จัดเก็บภาษีจากยอดขายของบริษัทต่างประเทศ เพื่อสร้างความเท่าเทียมให้กับผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศโดยขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศในการจัดเก็บ เช่น กรณีประเทศฝรั่งเศสจะเก็บภาษีการบริการดิจิทัล (Digital Service Tax: DST) ซึ่งเก็บจากรายได้จากการให้บริการเป็นตัวกลาง (intermediation service) รายได้จากการโฆษณาตามกลุ่มเป้าหมายโดยการใช้ข้อมูลของผู้ใช้งาน เป็นต้น

นอกจากจะพิจารณาด้านเนื้อหาของแนวคิดและข้อเสนอในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลแล้วยังต้องพิจารณาด้านระดับของมาตรการ โดยแบ่งออกเป็น 3 ระดับคือ การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีระหว่างรัฐ (multilateral measure) การสร้างกฎเกณฑ์ในระดับทวิภาคีระหว่างรัฐสองรัฐ (bilateral measure) สุดท้ายคือการสร้างกฎเกณฑ์สำหรับใช้ภายในรัฐอันเป็นมาตรการฝ่ายเดียว (unilateral measure)

โดยกฎเกณฑ์ในระดับพหุภาคีเป็นรูปแบบที่ทุกคนต่างตั้งความหวังว่าจะนำมาใช้ เนื่องจากจะทำให้ใช้บังคับได้ในหลายรัฐที่ลงนามผูกพันเพื่อความเป็นเอกภาพ แต่อย่างไรก็ตาม ต้องใช้ระยะเวลาในการหาข้อยุติที่ทุกฝ่ายยอมรับได้ และเช่นเดียวกับในระดับทวิภาคีนั้นต้องผ่านขั้นตอนภายใต้กฎหมายรัฐธรรมนูญในการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา นอกจากนี้กฎเกณฑ์ทวิภาคีก็มีความยุ่งยากที่จะต้องทำการเจรจาทีละประเทศคู่สัญญา และการเจรจาต้องอาศัยอำนาจต่อรองเป็นเงื่อนไขที่สำคัญ ส่วนมาตรการฝ่ายเดียวเป็นกฎหมายภายในซึ่งในทางกลับกันมีขอบเขตการบังคับใช้ที่ค่อนข้างแคบ การจะบังคับรัฐอื่นก็ทำได้เพียงในดินแดนของตนโดยที่ไม่ขัดกับข้อตกลงระหว่างประเทศ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อน และข้อตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ เป็นต้น แต่มาตรการฝ่ายเดียวจะสามารถแก้ปัญหาภายในประเทศได้ทันทีหากรัฐมีนโยบายในการจัดการเก็บภาษีสำหรับธุรกิจประเภทนี้

เมื่อพิจารณาจากข้อเสนอกลุ่มแรกการแก้ไขจุดเกี่ยวโยงและหลักการปันส่วนกำไรใหม่ (new nexus and profit allocation) แล้วเห็นว่าในแต่ละแนวคิดนอกจากจะมีการเลือกใช้จุดเกี่ยวโยงที่แตกต่างกันแต่ในท้ายที่สุดแล้วก็ เพื่อสร้างจุดเกี่ยวโยงที่จะให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากที่เดิมไม่สามารถจัดเก็บได้ซึ่งในส่วนของกลุ่มแรกนั้นเหมาะที่จะนำไปพิจารณาเป็นแนวคิดการจัดเก็บในระยะยาวเนื่องจากเป็นการแก้ไขในหลักการ อันทำให้บังคับใช้ได้กับหลายธุรกิจ และหากพิจารณาเรื่องรูปแบบแล้วและการได้รับการยอมรับในระดับพหุภาคี ซึ่งอาจจะโดยอาศัยเครื่องมือของพหุภาคี (MLI) เพื่อให้สามารถบังคับได้ทั่วไป และยังช่วยในการลดประเด็นข้อขัดแย้งจากการมีมาตรการที่แตกต่างกันไป แต่การจะทำให้อยู่ในขั้นระดับพหุภาคีได้นั้นก็ต้องอาศัยความร่วมมือตลอดจนการเห็นชอบร่วมกันเป็นสำคัญ

สำหรับบริบทของประเทศไทยนั้นเหมาะสมกับข้อเสนอแนวทางร่วมกัน (unified approach) เนื่องจากเป็นแนวทางที่ OECD พยายามที่จะทำให้หลายประเทศเห็นด้วยในการปฏิบัติตามข้อเสนอดังกล่าว เพราะหากจะใช้บังคับข้อเสนอการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) ข้อเสนอเรื่องทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างด้านการตลาด (Marketing Intangibles) หรือข้อเสนอการมีตัวตนอยู่ทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญ (Significant Economic Presence) ก็ต่างมีฝ่ายที่ไม่ยอมรับในแต่ละข้อเสนออยู่ดี OECD จึงต้องการจะเสนอแนวคิดใหม่ซึ่งเกิดจากการปรับใช้มาตรการที่มีอยู่ทั้งสามกรณีให้สามารถปฏิบัติและใช้งานได้ง่ายขึ้นและเป็นที่ยอมรับ โดยข้อเสนอนี้จะ เป็นข้อเสนอที่ทำให้สามารถปันส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วนให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานอยู่ (Amount A) ไปให้แต่ละประเทศซึ่งเป็นเขตอำนาจรัฐของตลาดหรือของผู้ใช้งานได้โดยการกำหนดร้อยละตามที่ตกลงกันในการคำนวณในการปันส่วนกำไร ซึ่งจะเป็นการเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บ

ภาษีจากเดิมที่ไม่สามารถจัดเก็บได้ตามกฎหมายไทยปัจจุบัน ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้กรณีที่มีความเกี่ยวข้องกับลูกค้าหรือผู้ใช้งานในเขตอำนาจรัฐทางการตลาดนั้น

โดยการนำเครื่องมือระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) มาปรับใช้เป็นกฎหมายไทยนั้นจะต้องกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยกำหนดว่าเกณฑ์รายได้ในประเทศที่เป็นเขตอำนาจรัฐของตลาดนั้น โดยมีการกำหนดรายได้รวมไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร และมีรายได้จากธุรกิจดิจิทัลไม่น้อยกว่า X ยูโร ซึ่งยังไม่ได้มีการกำหนดจำนวนที่แน่นอน รวมถึงต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ฐานภาษีซึ่งกฎหมายภายในจะต้องกำหนดวิธีการคำนวณในการปันส่วนกำไรที่ต้องถูกปันส่วนไปให้ประเทศที่มีลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (Amount A) และช่วงเวลาในการจัดเก็บภาษีรวมถึงอัตราภาษีด้วย

นอกจากนั้น ประเทศถิ่นที่อยู่มีหน้าที่กำจัดการเกิดภาษีซ้อน ไม่ว่าจะ เป็นวิธีการยกเว้น (exemption method) วิธีการเครดิต (credit method) หรือ วิธีการกำหนดใหม่ (reallocation method) ซึ่งประเทศส่วนใหญ่จะเลือกใช้วิธีการเครดิตภาษี

อีกทั้ง จะต้องมีการจัดการในการจัดเก็บภาษีจากการมีอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีใหม่ โดยการให้แต่ละบริษัทนั้นคำนวณ Amount A ของกลุ่มกิจการข้ามชาติเพื่อเสียแทน และจัดการปรับมูลค่า ทั้งกิจการ หรือให้เสียภาษีแทนไปเหมือนเป็นตัวแทนในการเสียภาษี เพื่อให้ไม่เกิดปัญหาในการกำหนดหรือคำนวณ Amount A ก็ต้องมีการทำข้อตกลงร่วมกันเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาขัดแย้งต่อไป

รวมถึงต้องจัดให้มีกระบวนการอื่นในการพัฒนาให้เกิดความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี คือ เรื่องการป้องกันความขัดแย้งที่จะเกิดขึ้นโดยต้องมีการจัดทำกระบวนการเพื่อจัดทำความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure: MAP) ซึ่งจะสมาชิกของกรอบความร่วมมือของ (Inclusive Framework) จะพิจารณารายชื่อประเทศที่ควรจะได้การปันส่วนกำไร และกรมสรรพากรที่รับคำร้องจะพิจารณาความเหมาะสมในการปันส่วนกำไร

ส่วนข้อเสนอในกลุ่มสอง มีลักษณะที่สอดคล้องและเหมาะสมกับการใช้เป็นมาตรการฝ่ายเดียว เพื่อบรรลุเป้าหมายในการจัดการกับปัญหาระยะสั้นนั้น โดยควรจะเป็นมาตรการที่บังคับใช้ได้เลย โดยที่ไม่ต้องมีการแก้ไขในเรื่องหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีซึ่งจะใช้ระยะเวลา ซึ่งข้อเสนอในส่วนที่สองนั้นมีลักษณะค่อนข้างเป็นเอกเทศจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในระบบเดิมและเป็นการกำหนดเฉพาะบางธุรกรรมทำให้สามารถบังคับใช้ได้รวดเร็วมมากขึ้น

ดังนั้น หากประเทศไทยจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีก็ควรเลือกการเก็บภาษีที่สร้างความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ (equalisation levy) เนื่องจากเป็นการบัญญัติแยกจากกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อจะจัดเก็บกับธุรกิจดิจิทัลที่ต้องการจะจัดเก็บได้โดยเฉพาะ โดยที่มีแนวคิดของหลายประเทศในการกำหนดเป็นตัวอย่าง

อย่างไรก็ดี มาตรการระยะสั้นควรจะเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นเพราะความจำเป็นจริง ๆ เนื่องจากแม้ว่าจะเป็นการเพิ่มอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี แต่อาจทำให้ประเทศไทยได้รับผลเสียมากกว่าผลดี เช่นเกิดการตอบโต้ทางการค้า หรือการกีดกันทางการค้ารูปแบบอื่นจากประเทศซึ่งได้รับผลกระทบจากมาตรการดังกล่าว เช่น กรณีของสหรัฐอเมริกาซึ่งมีออกมาตรการตอบโต้ทางการค้าในกรณีที่ประเทศฝรั่งเศสออกมาตรการในการจัดเก็บภาษีเฉพาะ ฉะนั้น หากประเทศไทยนำมาปรับใช้อาจจะต้องได้รับผลกระทบทางลบมากกว่าประโยชน์ที่จะสามารถมีสิทธิในการจัดเก็บภาษี



5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเพื่อที่จะหาแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับธุรกิจในเศรษฐกิจดิจิทัลนั้น มีประเด็นข้างเคียงที่สำคัญน่าสนใจและเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดที่ควรติดตามและศึกษาต่อไปในอนาคตดังต่อไปนี้

ในประเด็นแรก เรื่องการการจัดเก็บภาษีเงินได้กับธุรกิจดิจิทัลโดยการออกมาตรการฝ่ายเดียวจากบทวิเคราะห์ที่ได้มีการกล่าวถึงแล้วว่าต้องคำนึงถึงความสอดคล้องกับกฎเกณฑ์ของข้อตกลงระหว่างประเทศซึ่งประเด็นที่สำคัญก็คือเรื่องความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (the General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) ซึ่งปัจจุบันองค์การการค้าโลก (World Trade Organization: WTO) อยู่ระหว่างการพิจารณาเรื่องดังกล่าว เนื่องจากสหรัฐอเมริกาเองมีการอ้างเรื่องที่ว่า การออกมาตรการฝ่ายเดียวมานั้นเป็นการเลือกปฏิบัติและสร้างภาระให้กับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหรัฐอเมริกาซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจดิจิทัลเช่นกัน โดยตามความเห็นขององค์การการค้าโลก การที่สั่งห้ามและให้ยุติมาตรการที่เป็นอุปสรรคทางการค้า โดยการกระทำตามมาตรการฝ่ายเดียวในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทดิจิทัลขนาดใหญ่ ย่อมเป็นขัดขวางการทำธุรกิจดิจิทัลขนาดใหญ่ อีกทั้ง เป็นกรณีที่น่าจะเกิดผลดีกับผู้ประกอบการและลูกค้าจากกรณีสั่งห้ามเนื่องจากจะทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษี อันทำให้มีอิสระในการดำเนินธุรกิจและลูกค้าย่อมสามารถซื้อสินค้าในราคาที่ไม่ต้องถูกบวกค่าใช้จ่ายด้านภาษี นอกจากนั้นหาก OECD เสนอมาตรการที่นำมาปรับใช้ในระดับพหุภาคีหรือเครื่องมือของพหุภาคี (MLI) ก็อาจก่อให้เกิดสงครามทางการค้าขึ้นมาได้กับฝ่ายที่ไม่เห็นด้วยกับการกำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีดังกล่าว²⁴³

ดังนั้น จึงเป็นกรณีที่ต้องติดตามอย่างใกล้ชิดและศึกษาต่อว่าองค์การการค้าโลกจะมีความเห็นเช่นไร และหากเป็นไปได้ควรจะเสนอให้องค์การการค้าโลกพิจารณาเรื่องการใช้มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดิจิทัลสำหรับกรณีบริการด้วย แม้ตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าบริการ (the General Agreement on Trade in Services: GATS) จะอนุญาตให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริการได้ โดยถือเป็นข้อยกเว้นของหลักการปฏิบัติเยี่ยงชาติที่ได้รับอนุเคราะห์ยิ่ง (Most

²⁴³ Giles Pratt and Brin Rajathurai, "Tax not Tariffs for the Digital Economy: the WTO Extends Its E-commerce Moratorium on Digital Tariffs," [Online] Accessed: 10 July. Available from: <https://digital.freshfields.com/post/102fw1k/tax-not-tariffs-for-the-digital-economy-the-wto-extends-its-e-commerce-moratoriu>

Favoured Nation: MFN) และ หลักปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (National Treatment: NT)²⁴⁴ ก็ตาม แต่ ก็เป็นการพิจารณาภายใต้หลักการภาษีเงินได้เดิม หากการขยายหลักการจูงใจโยกให้กว้างขวาง มากขึ้น หรือมีมาตรการฝ่ายเดียวที่กระทบการค้าระหว่างประเทศก็ย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อการ เกิดข้อพิพาททางการค้าอย่างรุนแรงขึ้นได้ ซึ่งก็เป็นประเด็นในแง่กฎหมายการค้าระหว่างประเทศ ที่มีองค์การระหว่างประเทศอื่น โดยเฉพาะองค์การการค้าโลกเข้ามาเกี่ยวข้อง และไม่ใช่ประเด็น ทางด้านภาษีโดยตรงที่ OECD จะต้องเข้ามาตัดสินใจแก้ไขปัญหาดังกล่าว แต่ก็ย่อมมีผลเกี่ยวข้อง อย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ในการกำหนดแนวคิดและมาตรการในการจัดเก็บภาษีต่อไปในอนาคต

นอกจากนั้น ในการศึกษาในเรื่องแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับธุรกิจดิจิทัลแล้ว ยังมี ประเด็นรายละเอียดสำหรับการกำหนดมาตรการในการบังคับใช้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ เช่น ในประเด็นเรื่องหลักการขอยกเว้นความรับผิด (safe harbour) หากประเทศไทยจะเลือกนำแนวคิดใด ก็ตามมาใช้ควรพิจารณากรณีดังกล่าวว่า มีหลักการยกเว้นที่จะไม่เก็บภาษีกับบริษัทขนาดเล็ก หรือไม่ หรือควรจะมีการยกเว้นกรณีใดบ้าง เพื่อไม่ให้ธุรกิจได้รับผลกระทบมากจนทำให้ไม่สามารถ พัฒนาเทคโนโลยีสำหรับวิสาหกิจของตน อันทำให้ไม่มีโอกาสได้เริ่มดำเนินธุรกิจและประกอบกิจการ เพื่อการแข่งขันกับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามา นอกจากนี้ยังมีประเด็นเรื่องการระงับข้อพิพาท (dispute resolution) กรณีที่เกิดปัญหาระหว่างแต่ละเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่งประเทศไทยก็ควรจะมีการตกลงร่วมกันในระดับพหุภาคี (MLI) เพื่อแก้ไขข้อพิพาทระหว่างประเทศ และนำไปสู่การปฏิบัติตามมาตรการต่าง ๆ ได้อย่างราบรื่นและมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นประเด็นที่ต้อง ติดตามและศึกษาต่อไป

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²⁴⁴ Christian Neufeldt, "The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade," [Online]. Available from: https://harvardilj.org/2018/02/the-wto-and-direct-taxation-direct-tax-measures-and-free-trade/#_ftnref33

อภิธานศัพท์²⁴⁵

กำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits)

คือ กำไรส่วนที่เหลือ (residual profits) ที่ได้จากวิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ซึ่งไม่ใช่กำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน และเป็นกำไรส่วนที่จะต้องนำไปปันส่วนให้กับแต่ละเขตอำนาจรัฐของตลาด

กำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine profits)

คือ กำไรส่วนที่ได้จากหน้าที่พื้นฐาน เช่น การจัดจำหน่าย การทำการตลาด เป็นต้น โดยจะต้องนำกำไรในส่วนนี้หักออกจากกำไรทั้งหมด เพื่อที่จะได้เป็นกำไรที่ต้องถูกปันส่วน (non-routine profits)

กำไรส่วนที่เหลือ (residual profits)

คือ กำไรที่ได้จากการคำนวณด้วยวิธีการแบ่งแยกกำไรส่วนที่เหลือ (residual profit split) ซึ่งเป็นหนึ่งในวิธีหาราคาตลาดตามในการกำหนดราคาโอนที่จะพิจารณาจากกำไรทั้งหมด และนำกำไรที่มาจากหน้าที่พื้นฐาน (routine functions) ออก ซึ่งอาจจะคำนวณจากการกำหนดขั้นต่ำ (baseline) ของกำไรที่ควรจะปัน จึงได้ออกมาเป็นกำไรส่วนที่เหลือที่จะต้องนำไปแยกให้แต่ละบริษัทขึ้นอยู่กับปัจจัยที่กำหนด

เขตอำนาจรัฐของตลาด (market jurisdiction)

หมายถึง เขตอำนาจรัฐที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานของธุรกิจดิจิทัลนั้นอยู่หรือตั้งอยู่ เพราะตลาดในที่นี้หมายถึงผู้ใช้งานหรือลูกค้า

ธุรกิจดิจิทัลขั้นสูง (highly digitalised businesses)

หมายถึง ธุรกิจดิจิทัลขั้นสูงมีหลายภาคส่วนที่ดำเนินธุรกิจอยู่ในหลายประเทศโดยแม้ไม่มีการปรากฏทางกายภาพโดยการตั้งบริษัทหรือสาขา แต่สามารถเข้าถึงตลาดได้ทั่วโลกทำให้มีลูกค้าหรือผู้ใช้งานจำนวนมาก และมีเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินไม่รูปร่าง (intangibles) ซึ่งจะทำให้สามารถดำเนินธุรกิจได้ หมายความว่ารวมถึง ทรัพย์สินทางปัญญา (intellectual property: IP) จำพวกซอฟต์แวร์ (software) หรืออัลกอริทึม (algorithms) สำหรับดำเนินงานในแพลตฟอร์ม เว็บไซต์ หรือหน้าที่ที่สำคัญอื่น ๆ

²⁴⁵ หมายเหตุ: อภิธานศัพท์นี้ผู้เขียนได้อธิบายขึ้นตามความเข้าใจของผู้เขียนเอง เพื่อสร้างความเข้าใจกับนักศึกษาวิทยาลัยนิพนธ์ฉบับนี้

รวมทั้งต้องอาศัยข้อมูล (Data) และการมีส่วนร่วมของผู้ใช้งาน (User Participation) เพื่อที่จะทำให้ซอฟต์แวร์และอัลกอริธึมนั้นทำงาน โดยจะแสวงหาประโยชน์จากการวิเคราะห์ข้อมูลที่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าและผู้ใช้งาน

แพลตฟอร์ม

หมายถึง โครงสร้างพื้นฐาน หรือแหล่งรวบรวมสินค้า บริการ เครื่องมือ และข้อมูลดิจิทัลเพื่อใช้ในการสร้างสินค้าหรือบริการใหม่



บรรณานุกรม

- Agoda, พ. A. แ. สัมภาษณ์, 14 ธันวาคม พ.ศ. 2563.
- Bunn, D. The ABCs of the OECD Secretariat's Unified Approach on Pillar 1 [Online]. 2019. Available from: <https://taxfoundation.org/oced-unified-approach-pillar-1/> [7 November].
- . Revenue Estimates for Digital Services Taxes [Online]. 2019. Available from: <https://taxfoundation.org/digital-services-tax-revenue-estimates/> [10 November].
- Centre, F. B. H. CPM (cost per 1,000 impressions) [Online]. Available from: https://www.facebook.com/business/help/753932008002620?helpref=faq_content [10 September].
- Customer Experience คืออะไร? ทำไมธุรกิจจึงควรใส่ใจ. [Online]. 2019. Available from: https://www.aconnect.co.th/news_c/th/37 [21 May].
- Defining Digital: Concepts What is Digital Business? [Online]. 2019. Available from: <https://www.liferay.com/resources/v/digital-business> [21 May].
- Deloitte. Taxation of Non-residents through a Significant Economic Presence: Widened Scope under the Indian Income Tax Law.
- Deloitte CIS Partners. Changes are round the corner: the OECD releases Pillars 1 and 2 update. Deloitte Tax & Legal (2020).
- Digital Services Tax: Consultation. Edited by Treasury, H.: 2018.
- Eden, L., and Treidler, O. INSIGHT: Taxing the Digital Economy - Pillar One Is Not BEPS 2 [Online]. 2019. Available from: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-pillar-one-is-not-beps-2-part-1> [1 November].
- . Taxing the Digital Economy: Pillar One Is Not BEPS 2. International Journal (2019): 13.
- European Commission. Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure that All Companies Pay Fair Tax in the EU [Online]. 2018. Available from: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm [20 May].
- . A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single

- Market. 2017.
- . Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence. Brussels: 2018.
- . Proposal for a Council Directive on the Common System of Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services. Edited by European Commission. Brussels: 2018.
- Fedi, A. Transfer Pricing Aspects of Transactions with Marketing Intangibles in a Post-BEPS World. International Transfer Pricing Journal (2019).
- Gianni, M. OECD BEPS (in) Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy. Tax Lawyer 72 (2018): 255.
- Hadzhieva, E. Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Edited by Cujkova, J. European Union: 2019.
- Herrington, M. US's Latest Response on Digital and the OECD Discussions [Online]. 2020. Available from: <https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2020/06/tmd-us-latest-response-on-digital-and-the-oecd-discussions.html> [15 November].
- HM Revenue & Customs. Policy paper: Digital Services Tax. 2020.
- Hufbauer, G. C., and Lu, Z. L. The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff. Peterson Institute for International Economics (2018): 11.
- International Monetary Fund. Measuring the Digital Economy. Washington, D.C.: 2018.
- iThink Logistics. A Detailed Guide on E-commerce Revenue Model 2019 [Online]. 2019. Available from: <https://ithinklogistics.com/blog/a-detailed-guide-on-e-commerce-revenue-model-2019/> [20 February].
- Jeffery, R. The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation. United Kingdom: Kluwer Law International Ltd., 1999.
- Kahraman, A. Insight: Taxation of Turkey's Digital Economy [Online]. 2019. Available from: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-taxation-of-turkeys-digital-economy> [20 August].
- Kemp, S. Digital 2020: October Global Statshot [Online]. 2020. Available from: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-october-global-statshot> [20 November].

KPMG. OECD Consultation Document Gives Detail on Future of International Tax

[Online]. 2019. Available from:

<https://home.kpmg/cn/en/home/insights/2019/02/china-tax-alert-07.html> [10 November].

———. Taxation of the Digitalized Economy, Development Summary. (2020): 100.

Lopez, J. Digital Business is Everyone's Business [Online]. 2014. Available from:

<https://www.forbes.com/sites/gartnergroup/2014/05/07/digital-business-is-everyones-business/#38f7deef7f82> [20 May].

Maisto, G. New Trends in the Definition of Permanent Establishment. Amsterdam: IBFD, 2019.

Neufeldt, C. The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade

[Online]. 2018. Available from: https://harvardilj.org/2018/02/the-wto-and-direct-taxation-direct-tax-measures-and-free-trade/#_ftnref33

Nogueira, L. C. European Commission's Proposal to Implement a New Permanent Establishment Nexus Based on Significant Digital Presence. Master's Programme, School of Economics and Management Department of Business Law Lund University. 2018.

OECD. Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. BEPS Action 7. 2018.

———. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Edited by OECD. Paris: 2015.

———. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy - Public Consultation Document. Edited by OECD. 2019.

———. Bitesize BEPS [Online]. 2020. Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/> [18 May].

———. Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018. Paris: 2018.

———. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. 2017.

———. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. 2017.

———. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax

- Administrations 2017. Paris: 2017.
- . OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Edited by OECD. Paris: OECD Publishing, 2017.
- . Tax and digitalisation [Online]. 2018. Available from: <http://www.oecd.org/going-digital/topics/tax/> [1 November].
- . Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2020.
- . Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. Paris: 2018.
- Office of the United States Trade Representative. USTR Announces Initiation of Section 301 Investigation into France’s Digital Services Tax [Online]. 2019. Available from: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/july/ustr-announces-initiation-section-301> [1 November].
- Oguttu, A. W. A Critique from a Developing Country Perspective of the Proposal to Tax the Digital Economy. World Tax Journal 2 (2020): 19.
- Orbitax. France to Levy Digital Services Tax for 2020 Regardless of OECD Outcome [Online]. 2020. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/France-to-Levy-Digital-Service-42157#:~:text=France%20to%20Levy%20Digital%20Services%20Tax%20for%202020%20Regardless%20of,the%20level%20of%20the%20OECD>. [5 November].
- . French Finance Minister Confirms Temporary Suspension of Digital Services Tax [Online]. 2020. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/French-Finance-Minister-Confirms-40683#:~:text=French%20Finance%20Minister%20Bruno%20Le,retaliatory%20tariffs%20on%20French%20goods>. [5 November].
- . India Issues Notification that New Digital Services Equalization Levy in Force [Online]. 2019. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/India-Issues-Notification-that-18553> [2 November].

- . Israel's Draft Circular on the Digital Economy and Permanent Establishment [Online]. 2019. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel's-Draft-Circular-on-the-11300> [17 June].
- . U.S. House Resolution Opposing Digital Services Taxes [Online]. 2020. Available from: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/US-House-Resolution-Opposing-43502> [5 November].
- Pinto, D. E-commerce and Source-Based Income Taxation. Amsterdam: IBFD, 2003.
- Pîrvu, D. Corporate Income Tax Harmonization in the European Union. 1 ed. London: Palgrave Macmillan UK, 2012.
- Pistone, P., Nogueira, J. f. P., and Andrade, B. The 2019 OECD Proposals for Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of Economy: an Assessment. International Tax Studies 2 (2019): 48.
- Pistone, P., and Webber, D. Taxing the Digital Economy: the EU Proposal and Other Insights. Amsterdam: IBFD, 2019.
- Plantey, A. International Negotiation in the Twenty-First Century. Translated by Meadows, F. Edited by Markesinis, B. and Fedtke, J. New York: Routledge-Cavendish, 2007.
- Pontnau-Faure, E. The French Digital Services Tax [Online]. 2019. Available from: <https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/insights/the-french-digital-services-tax/#:~:text=Tax%20rate%20and%20tax%20base,which%20such%20tax%20is%20due>. [1 November].
- Pratt, G., and Rajathurai, B. Tax not Tariffs for the Digital Economy: the WTO Extends Its E-commerce Moratorium on Digital Tariffs [Online]. 2019. Available from: <https://digital.freshfields.com/post/102fw1k/tax-not-tariffs-for-the-digital-economy-the-wto-extends-its-e-commerce-moratoriu> [10 July].
- Reuters Staff. French Tax on Internet Giants Could Yield 500 Million Euros Per Year: Le Maire [Online]. 2019. Available from: <https://es.reuters.com/article/us-france-tax-internet-idUKKCN1OK0ET> [15 November].
- Rosa, M. D., and Tomassini, A. Italy's New Digital Services Tax is Now in Force [Online].

2020. Available from:
<https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2020/02/italys-new-digital-services-tax-is-now-in-force/> [1 November].
- Ruggiero, P., and Cardone, F. Insight: Italy Taxes the Digital Economy [Online]. 2020. Available from: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-italy-taxes-the-digital-economy> [1 November].
- Saiya, J., and Mehta, J. Taxing the digital economy: Indian Equalisation Levy 2.0 [Online]. 2020. Available from: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-55-june-2020/india-taxing-the-digital-economy-indian-equalisation-levy-2-0> [2 November].
- Sanger, C., and Thomas, R. New digital tax policies: What, When, Where, How and by Whom? EY's Global Tax Policy and Controversy, 22 (2018): 3.
- Schneider, S. Insight: Advantages and Disadvantages of the Fractional Apportionment Method [Online]. 2020. Available from: <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-advantages-and-disadvantages-of-the-fractional-apportionment-method> [1 November].
- Sledz, R. Turkey Finalizes Guidance on New Withholding Tax on Payments Relating to Online Advertising Services [Online]. 2019. Available from: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/turkey-finalizes-guidance-on-new-withholding-tax-on-payments-relating-to-online-advertising-services/> [15 September].
- Spencer, D. E. The OECD Work Program: Tax Challenges of the Digitalization of the Economy (Part 3). Journal of International Taxation (2020): 37.
- Thomson, A., and Grandjouan, L. D. C. Digital Economy Taxation: The OECD's Report and European Commission's Draft Directives Journal of Taxation of Investments 35 (2018): 13.
- Treasury, H. Budget 2018: Digital Services Tax. 2018.
- United Nations. Digital Economy Report 2019 Value Creation and Capture Implications for Developing Countries. New York: 2019.
- Valero, J. We will 'React as One', EU Tells US over French Digital Tax Dispute [Online]. 2019. Available from: <https://www.euractiv.com/section/digital/news/we-will->

- [react-as-one-eu-tells-us-over-french-digital-tax-dispute/](#) [15 November].
- กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ของกรมสรรพากร, น. สัมภาษณ์, 14 กรกฎาคม พ.ศ. 2563.
- ปณชัย อารีเพิ่มพร. YouTube เผย คนไทยฟังเพลง-ดูทีวีย้อนหลังมากที่สุด 75% เข้าทุกวัน [Online]. 2018. Available from: <https://thestandard.co/youtube-thai-listen-to-music-watch-tv-most/?fbclid=IwAR3wl-obJLF73PL6MzpOxoifWcuOe3rNl1PimD3dindRG0KV3pYwf8elec> [15 November].
- ผู้อำนวยการกองกฎหมายการเงินการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. สัมภาษณ์, 25 พฤษภาคม พ.ศ. 2563
- ผู้อำนวยการสำนักพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน). สัมภาษณ์, 8 กรกฎาคม พ.ศ. 2563.
- พล ชีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.
- ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร สำนักงานปลัดกระทรวงพาณิชย์. การค้าไทย [Online]. 2563. Available from: <http://tradereport.moc.go.th/TradeThai.aspx> [20 November].
- สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (สพธอ.). เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy). (2019).
- สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ(สวทช.). เศรษฐกิจดิจิทัล Digital Economy คืออะไร ? [Online]. 2019. Available from: <https://www.nstda.or.th/th/nstda-r-and-d/595-digital-economy>
- สุขวรรณ ฤกษ์สมบูรณ์ดี. แนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล [Online]. 2563. Available from: https://dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3929:way-to-fix-problem-tax-digital-economy&catid=29&Itemid=180&lang=th [15 สิงหาคม].
- สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์. เมื่อ WTO รีฟอร์มรองรับ E-commerce [Online]. 2562. Available from: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/646610> [2 มกราคม].
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูตวิวงศ์ อธิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และ ภิรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามมวลรัษฎากร 2563. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2563.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	วรรณช ธีระวัฒน์
วัน เดือน ปี เกิด	19 ธันวาคม 2538
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนจิตรลดา ปีการศึกษา 2556 สำเร็จการศึกษาจากหลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2560



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY