

การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง



นางสาวธิดา ชินเวศยวงศ์

สถาบันวิทยบริการ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ ภาควิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2544

ISBN 974-03-1179-2

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

THE IMPOSITION OF TAX ON FOREIGN COMPANY FROM ELECTRONIC COMMERCE:
IN CASE OF INCOME TAX FROM THE TRADING OF TANGIBLE GOODS



Miss Thida Chinvesayawong

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Law

Department of Law

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2001

ISBN 974-03-1179-2

หัวข้อวิทยานิพนธ์ การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง
โดย นางสาวธิดา ชินเวศยวงศ์
ภาควิชา นิติศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม อาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.ไพรัช ธัชยพงษ์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(อาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์)

..... กรรมการ
(อาจารย์พิภพ วีระพงษ์)

..... กรรมการ
(อาจารย์ ดร.ลัษมณ วงศ์สุกสวัสดิ์)

นางสาวธิดา ชินเวศยวงศ์ : การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง. (THE IMPOSITION OF TAX ON FOREIGN COMPANY FROM ELECTRONIC COMMERCE IN CASE OF INCOME TAX FROM THE TRADING OF TANGIBLE GOODS) อ.ที่ปรึกษา : ผศ.ธิดาพันธุ์ เชื้อบุญชัย , อ.ที่ปรึกษาร่วม : อ. ดร.พล ชีรคุปต์ , 117 หน้า. ISBN 974-03-1179-2.

ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศอาศัยหลักทางภูมิศาสตร์ในการแบ่งเขตแดนการจัดเก็บภาษี โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กับประเทศแหล่งเงินได้ว่ามีความสัมพันธ์เพียงพอหรือไม่ หลักในการพิจารณาความสัมพันธ์มีสองประการคือ หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งหลักทั้งสองจะพิจารณาจากการปรากฏทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศ แต่เมื่อมีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกิดขึ้น ผู้ขายไม่จำเป็นต้องมีการปรากฏทางกายภาพในประเทศผู้ซื้ออีกต่อไป จึงเกิดปัญหาว่าจะจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศได้อย่างไร

การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างภายใต้กฎหมายของประเทศไทย ต้องอาศัยหลักเกณฑ์ตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยวิเคราะห์ตามลักษณะของกิจกรรมที่เกิดขึ้นว่ากิจกรรมนั้นมีความสัมพันธ์เพียงพอที่จะถือว่าเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ อันได้แก่ การมีเซิร์ฟเวอร์เพื่อใช้ประกอบการในประเทศไทย การปรากฏของเว็บไซต์ การใช้ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย การใช้อุปกรณ์โทรคมนาคม และการซื้อขายสินค้าผ่านตัวแทนซอฟต์แวร์ แนวทางการตีความมาตรา 76 ทวิ ที่มีอยู่เดิมไม่ครอบคลุมถึงเทคโนโลยีใหม่เช่นอินเทอร์เน็ต จึงต้องเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ เพื่อให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศมากขึ้น ได้แก่ การเพิ่มบทบัญญัติให้การมีอุปกรณ์อัตโนมัติ เช่น เซิร์ฟเวอร์เพื่อใช้ในการประกอบกิจการในประเทศไทยถือว่าเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย นอกจากนี้ อาจนำแนวคิดการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากการประกอบการใช้เทคโนโลยีใหม่ ๆ เป็นสื่อจนก่อให้เกิดกำไรอันเป็นสาระสำคัญมาปรับใช้เพื่อให้ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึง แต่การนำแนวคิดดังประการหลังมาปรับใช้นั้น ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีความพร้อม เพราะแนวทางดังกล่าวส่งผลกระทบต่อหลายประการ ได้แก่ ผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทอื่น ความไม่ชัดเจนของวิธีการบังคับจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศอันเนื่องมาจากแนวทางดังกล่าว ปัญหาการคำนวณปริมาณกำไรอันเป็นสาระสำคัญ และปัญหาการจัดเก็บหลักความเป็นกลาง ดังนั้นจึงควรศึกษาถึงวิธีแก้ปัญหาค่าผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นก่อนที่จะนำมาปรับใช้ สำหรับกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อน หากคู่สัญญานำแนวทางของ OECD มาปฏิบัติตาม ประเทศไทยควรมีการเจรจาสงวนสิทธิ์กับคู่สัญญาเป็นกรณีไปเพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของประเทศ

ภาควิชานิติศาสตร์
สาขาวิชานิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2544

ลายมือชื่อนิติสด.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาร่วม.....

##4186094434 : MAJOR LAW

KEYWORD : ELECTRONIC COMMERCE/ TAXATION/ NEXUS/ TANGIBLE GOODS

THIDA CHINVESAYAWONG : THE IMPOSITION OF TAX ON FOREIGN COMPANY FROM ELECTRONIC COMMERCE IN CASE OF INCOME TAX FROM THE TRADING OF TANGIBLE GOODS. THESIS ADVISOR : ASST.PROF.TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, THESIS COADVISOR : PAUL THIRAKHUPT, Ph.D., 117 pp. ISBN 974-03-1179-2.

Every country utilizes its geographical border as a jurisdiction to assert taxing authority by analyzing the nexus between the taxpayer and the source country. There are two principles to consider the nexus ; Source Rule and Residence Rule. Both principles depend on the physical presence of the taxpayer. However, these principles are recently challenged by electronic commerce. Since the innovation of internet, people around the world can trade with one another on the cyber space and eliminate the need for physical presence in other countries. This situation has raised the question of how to determine the nexus to tax.

Under the Thai Revenue Code, the imposition of income tax on foreign company trading tangible goods by electronic commerce is subject to section 76 bis. This section requires the activities to be classified in order to analyze their nexuses whether they can be considered as operating business in Thailand. The trading of tangible goods via internet involves five activities. These are (i) maintaining server in Thailand, (ii) trading via website, (iii) using Internet Service Provider (ISP) in Thailand, (iv) using telecommunication infrastructure and (v) trading by software agent. The existing interpretations of section 76 bis have never been extended to trading by internet. Therefore, a new provision should be implemented so as to render a foreign company, which has automated equipment business operated in Thailand subject to taxation. Moreover, a foreign company should be taxed if it conducts business in Thailand by any new technological mediator and generates profits in substance in Thailand. These will empower taxing authority of Thailand to collect income tax from foreign company. Although the positive point of the latter concept will enhance taxing authority, many impacts may occur , namely the tax treatment of the other income, the procedure to enforce a foreign company to pay tax, the method to calculate ‘profits in substance’ and the conflict of neutrality principle. Hence, these problems should be solved before applying the concept. On the other hand, if any country who has a tax treaty with Thailand applies the OECD commentaries which are internationally accepted, Thailand should preserve its right on a case by case basis in order to protect its national interest.

Department	Law.Student’s
Field of Study	Law: Private and Business Law.Advisor’s
Academic year	2544Co-advisor’s

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้รับการประเมินถึงขั้นดี เพราะความกรุณาของคณะกรรมการทุกท่านที่ได้แนะนำแนวทางแก่ผู้เขียน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ช่วยศาสตราจารย์ชิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย และอาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์ ที่กรุณารับผู้เขียนเป็นนิสิตในที่ปรึกษา และให้โอกาสผู้เขียนได้มีส่วนช่วยงานวิจัยของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อันเป็นการเพิ่มทักษะการวิจัยของผู้เขียน อาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่กรุณาให้คำแนะนำแก่ผู้เขียนและอนุญาตให้ผู้เขียนเข้าปรึกษาได้ทุกโอกาสตั้งแต่เริ่มโครงร่างวิทยานิพนธ์จนเสร็จฉบับสมบูรณ์ อาจารย์ ดร.ลัษมณ วงศ์สุกสวัสดิ์ และ ศาสตราจารย์ ดร.ไพรัช รัชชพงษ์ ที่ได้ตรวจทานวิทยานิพนธ์ให้อย่างละเอียด ผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ คุณเศรษฐบุตร อิทธิธรรมวินิจ ผู้ซึ่งปลีกเวลาขณะศึกษาอยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความช่วยเหลือในการหาข้อมูลเบื้องต้นสำหรับโครงร่างวิทยานิพนธ์ Ms Mani Kumar หัวหน้าบรรณารักษ์ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแห่งชาติสิงคโปร์ (National University of Singapore) ที่อำนวยความสะดวกแก่ผู้เขียนในขณะที่ค้นคว้าข้อมูลในห้องสมุดดังกล่าว คุณกฤษณ์ ชินเวศยวงศ์ คุณภาสเชษฐ์ ชินเวศยวงศ์ คุณสินี สังข์ขาวและคุณเรืองชัย ศรีสุริยันโยธิน ที่ให้กำลังใจและความช่วยเหลือเต็มความสามารถเพื่อให้ผู้เขียนสอบผ่านเป็นมหาบัณฑิต คุณรพี แผงสภา ผู้ซึ่งร่วมคิดแก้ปัญหาและเป็นกำลังใจให้เสมอ นับแต่ศึกษาในระดับปริญญาตรีที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ตลอดจน คุณสุวรรณา มงคลรุ่งเรือง เจ้าหน้าที่ห้องบัณฑิต และเจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ทุกท่าน ที่บริการผู้เขียนเป็นอย่างดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา นายธีรชัย ชินเวศยวงศ์ และนางพรรณทิพย์ ชินเวศยวงศ์ ผู้ให้กำเนิด อบรมเลี้ยงดู และให้แนวทางการดำรงชีวิตที่ถูกต้องแก่ผู้เขียนจนถึงปัจจุบัน

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
นางสาวธิดา ชินเวศยวงศ์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.4 สมมติฐาน.....	3
1.5 วิธีการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3

บทที่ 2 อินเทอร์เน็ตและการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2.1 อินเทอร์เน็ต	4
2.1.1 อินทราเน็ต.....	5
2.1.2 เอ็กทราเน็ต.....	5
2.1.3 เครือข่าย EDI.....	7
2.1.4 เว็บไซต์.....	7
2.1.5 เว็บเพจ.....	7
2.1.6 เวิลด์ไวด์เว็บ.....	8
2.1.7 เซิร์ฟเวอร์ หรือ โฮสต์.....	8
2.1.8 บราวเซอร์.....	8
2.1.9 การเข้าสู่อินเทอร์เน็ต.....	8
2.2 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	9
2.2.1 สถานการณ์ของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	10
2.2.1.1 สถิติการซื้อขายหรือบริการทางอินเทอร์เน็ต.....	12

2.2.1.2	ลักษณะเด่นของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	14
2.2.1.3	อุปสรรคของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย.....	15
2.2.1.4	นโยบายการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย.....	16
2.2.2	ประเภทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	18
2.2.2.1	ระหว่างธุรกิจกับธุรกิจ.....	18
2.2.2.2	ระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค.....	18
2.2.2.3	ระหว่างธุรกิจกับรัฐบาล.....	18
2.2.3	ผู้ที่มีบทบาทในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	19
2.2.3.1	ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ.....	19
2.2.3.2	ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต.....	19
2.2.3.3	ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการ.....	20
2.2.4	ระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์.....	20
2.2.4.1	การจ่ายเงินโดยทางบัตรเครดิต.....	20
2.2.4.2	การจ่ายเงินโดยเช็คอิเล็กทรอนิกส์.....	21
2.2.4.3	การใช้จ่ายเงินอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็น Digital Payment System.....	21
2.2.4.4	Digital Currencies.....	23
2.2.5	การรักษาความปลอดภัยสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	24
2.2.5.1	ลายมือชื่อดิจิตอล.....	24
2.2.5.2	ใบรับรองดิจิตอล.....	25
2.2.5.3	องค์กรรับรองความถูกต้อง.....	26
2.2.6	ลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	28
2.2.6.1	กรณีสินค้ามีรูปร่างและการชำระเงินแบบ off-line.....	29
2.2.6.2	กรณีสินค้าไม่มีรูปร่าง หรือเป็นการให้บริการและ ชำระเงินแบบ real time.....	29
2.2.6.3	กรณีขายผ่าน electronic shopping mall.....	30

บทที่ 3 หลักการทั่วไปทางภาษี

3.1	อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ.....	31
3.1.1	หลักแหล่งเงินได้.....	31
3.1.2	หลักถิ่นที่อยู่.....	31
3.2	อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	33
3.2.1	โครงสร้างและหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	34
3.2.2	การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	36
3.3	หลักการจัดเก็บภาษีอากร.....	37
3.3.1	หลักความแน่นอน.....	38
3.3.2	หลักความประหยัด.....	38
3.3.3	หลักความยอมรับ.....	39
3.3.4	หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ.....	39
3.3.5	หลักการทำได้.....	39
3.3.6	หลักความยืดหยุ่น.....	39
3.3.7	หลักความเป็นธรรม.....	40
3.3.8	หลักความเป็นกลาง.....	41
3.4	การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ.....	42
3.4.1	การตั้งบริษัทลูก หรือบริษัทในเครือในประเทศไทย.....	42
3.4.2	การตั้งสาขาในประเทศไทย.....	43
3.4.3	การลงทุนในรูปแบบกิจการร่วมค้าในประเทศไทย.....	43
3.4.4	การตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศไทย.....	44
3.4.5	การตั้งผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทย.....	44
3.4.6	การทำสัญญารูปแบบต่างๆ.....	45
3.5	การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์	
	กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง.....	48
3.5.1	กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน กับประเทศไทย กับหลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ.....	48

3.5.2	กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย กับความหมายของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD.....	54
3.5.2.1	คำอธิบายนิยามทั่วไปตามข้อ 5(1)	57
3.5.2.2	คำอธิบายตัวอย่างของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5(2)	60
3.5.2.3	คำอธิบายโครงการก่อสร้างที่จัดเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5(3)	60
3.5.2.4	คำอธิบายข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5(4).....	62
3.5.2.5	คำอธิบายตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระตามข้อ 5(5)	63
3.5.2.6	คำอธิบายตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามข้อ 5(6)	64
3.5.2.7	คำอธิบายการมีบริษัทในเครือตามข้อ 5(7)	65

**บทที่ 4 ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง**

4.1	กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย.....	67
4.1.1	การมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย.....	68
4.1.1.1	การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของประเทศไทย.....	68
4.1.1.2	การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของต่างประเทศ.....	69
4.1.1.2.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	69
4.1.1.2.2	ประเทศออสเตรเลีย.....	71
4.1.1.2.3	ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ.....	73
4.1.2	การปรากฏของเว็บไซต์.....	74
4.1.2.1	การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของประเทศไทย.....	74
4.1.2.2	การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของต่างประเทศ.....	76
4.1.2.2.1	ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	76
4.1.2.2.2	ประเทศออสเตรเลีย.....	78
4.1.2.2.3	ประเทศแคนาดา.....	82

4.1.2.2.4 ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ.....	83
4.1.3 กิจกรรมอื่นๆ.....	84
4.1.3.1 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ.....	84
4.1.3.2 อุปกรณ์โทรคมนาคม.....	85
4.1.3.3 ตัวแทนซอฟต์แวร์.....	85
4.2 กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย.....	86
4.2.1 การมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย.....	87
4.2.1.1 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย.....	87
4.2.1.2 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศ.....	89
4.2.1.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	89
4.2.1.2.2 ประเทศออสเตรเลีย.....	90
4.2.1.2.3 แนวทางของ OECD.....	92
4.2.2 การปรากฏของเว็บไซต์.....	97
4.2.2.1 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย.....	98
4.2.2.2 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศ.....	99
4.2.2.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	99
4.2.2.2.2 ประเทศออสเตรเลีย.....	99
4.2.2.2.3 แนวทางของ OECD.....	102
4.2.3 กิจกรรมอื่นๆ.....	102
4.2.3.1 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ.....	102
4.2.3.2 อุปกรณ์โทรคมนาคม.....	103
4.2.3.3 ตัวแทนซอฟต์แวร์.....	104
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	106

รายการอ้างอิง.....	113
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	117



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

อินเทอร์เน็ตเป็นเครือข่ายคอมพิวเตอร์ขนาดใหญ่ ซึ่งประกอบขึ้นจากเครือข่ายย่อยจำนวนมาก (Network of Networks) ทำให้ประชากรในกว่า 240 ประเทศทั่วโลกสามารถติดต่อสื่อสารถึงกันได้ ในพริบตา อาจมีผู้กล่าวว่าอินเทอร์เน็ตเป็นเพียงเทคโนโลยีใหม่ล่าสุดของโลกปัจจุบันที่มีได้เปลี่ยนแปลงสาระการใช้ชีวิตของมนุษย์ แต่เมื่อพิจารณาถึงลำดับความก้าวหน้าและความแพร่หลายของอินเทอร์เน็ต ผู้กล่าวอ้างอาจต้องเปลี่ยนความคิดเห็นใหม่ เนื่องจากอัตราการพัฒนาและความแพร่หลายของอินเทอร์เน็ตนั้นเร็วกว่าความแพร่หลายของเทคโนโลยีอื่นหลายเท่าตัว เช่น กระแสไฟฟ้า ถูกค้นพบในปี พ.ศ.2374 แต่มีโรงงานผลิตไฟฟ้าแห่งแรกในปี พ.ศ.2425 หมายความว่าต้องใช้เวลาถึง 50 ปีต่อมาจึงมีการใช้ไฟฟ้าในโรงงานอุตสาหกรรมและบ้านเรือนประชาชน หรือเมื่อมีวิทยุ เครื่องแรกต้องใช้เวลาอีก 38 ปีต่อมาจึงสามารถเข้าถึงประชาชนจำนวน 50 ล้านคน โทรทัศน์ต้องใช้เวลา 13 ปีจึงแพร่หลาย หรือเครื่องคอมพิวเตอร์ส่วนบุคคลต้องใช้เวลา 16 ปีจึงเข้าถึงประชาชนจำนวน 50 ล้านคน ในขณะที่อินเทอร์เน็ตเมื่ออนุญาตให้ประชาชนเข้าใช้ประโยชน์ได้กลับใช้เวลาเพียง 4 ปีในการเข้าถึงประชาชนจำนวน 50 ล้านคน¹

ความนิยมของผู้คนในการใช้อินเทอร์เน็ตทำให้เกิดการก้าวรูปแบบใหม่คือ การค้าผ่านอินเทอร์เน็ตหรือการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พร้อมกันไปกับการพัฒนากฎหมายด้านต่างๆเพื่อรองรับการทำธุรกรรมผ่านอินเทอร์เน็ต เหล่านี้ล้วนเป็นปัจจัยกระตุ้นให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ขยายตัว การทำการค้ากับผู้คนที่อยู่อีกซีกโลกหนึ่งสามารถทำได้อย่างง่ายดายโดยไม่จำเป็นต้องมีการปรากฏตัวทางกายภาพของทรัพย์สิน ตัวแทน หรือพนักงานของคู่ค้าในประเทศตนเอง การที่การค้าผ่านอินเทอร์เน็ตเป็นที่นิยมยอมทำให้มีเงินสะพัดอยู่เป็นจำนวนมากและถือเป็นแหล่งภาษีฐานใหญ่ที่รัฐต้องให้ความสนใจว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีจากการก้าวรูปแบบใหม่นี้ได้อย่างไร โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนั้นจัดเก็บโดยอาศัยหลักภูมิศาสตร์ (geographic jurisdiction) ในการแบ่งเขตแดนการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศและอาศัยความ

¹ Richard L.Doernberg and Luc Hinnekens, **Electronic Commerce and International Taxation**, (Hague, Netherlands: Kluwer Law International, 1999), p.3.

สัมพันธ (nexus) ของผู้มีเงินได้และประเทศแหล่งเงินได้เพื่อพิจารณาว่าผู้มีเงินได้มีความสัมพันธ์ที่เพียงพอที่จะจัดเก็บภาษีหรือไม่โดยอาศัยการพิจารณาจากระดับการประกอบการทางกายภาพ (physical presence) เมื่อเทคโนโลยีได้ก้าวไปไกล เช่นการค้าผ่านอินเทอร์เน็ต หรือการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงมีปัญหากเกิดขึ้นว่าจะจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศอันเนื่องมาจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างไรเนื่องจากอินเทอร์เน็ตเป็นเครือข่ายที่มีโครงสร้างแบบกระจายครอบคลุมโยงไปทั่วโลกโดยไม่มีผู้ใดเป็นเจ้าของแต่เพียงผู้เดียว ผู้ขายหรือผู้ให้บริการไม่มีความจำเป็นต้องเข้าไปประกอบการทางกายภาพในประเทศผู้ซื้อหรือผู้ให้บริการอีกต่อไปเพราะผู้ซื้อหรือผู้ให้บริการสามารถที่จะค้นหาหรือสั่งซื้อสินค้าหรือใช้บริการที่ตนต้องการโดยใช้คอมพิวเตอร์เข้าไปในเว็บไซต์ผ่านเว็บเบราว์เซอร์ซึ่งเป็นโปรแกรมซอฟต์แวร์เข้าไปสู่แหล่งข้อมูลของสินค้าที่ผู้ขายจัดไว้ในเซิร์ฟเวอร์จึงเกิดปัญหาการตีความสำหรับกรณีสินค้าที่ไม่มีรูปร่างในเรื่องของประเภทเงินได้ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นเงินได้ประเภทใดระหว่างค่าสิทธิกับค่าบริการ เช่นการดาวน์โหลดหนังสือจากอินเทอร์เน็ต เป็นต้น ส่วนกรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างจะมีประเด็นว่าการมีเว็บไซต์ เซิร์ฟเวอร์ หรือการประกอบการอื่นใดทางอินเทอร์เน็ตในประเทศแหล่งเงินได้ถือว่ามีสัมพันธหรือมี nexus ที่พอเพียงที่ประเทศแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีหรือไม่ กล่าวอีกนัยหนึ่งจะถือได้หรือไม่ว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบการในประเทศไทย ซึ่งการพิจารณาว่าเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่จะเป็นประเด็นหลักของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เพราะมุ่งศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศกรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง

เมื่อหลักเกณฑ์ทางภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบันได้พัฒนามาช่วงก่อนหน้าการมีเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ต การปรับใช้จึงต้องใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างมากเพราะไม่ว่าจะตีความเรื่องใดอย่างไรย่อมส่งผลกระทบต่อผลประโยชน์ระหว่างประเทศ เนื่องจากแต่ละประเทศมีส่วนการค่าที่แตกต่างกัน ทั้งต้องคำนึงถึงหลักการทางภาษีต่างๆอีกด้วย จึงเป็นเรื่องละเอียดอ่อนในการตีความและต้องอาศัยความตกลงระหว่างประเทศ การวิเคราะห์แนวทางการตีความสำหรับประเทศไทยไว้เป็นเบื้องต้นจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อกำหนดแนวทางในการรักษาผลประโยชน์ของประเทศต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศที่ใช้อยู่ในปัจจุบันกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง ตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
2. ศึกษาแนวโน้มการตีความการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างของต่างประเทศ

3.เสนอแนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยในการตีความการเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างเท่านั้น ไม่รวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.4 สมมติฐาน

การตีความจัดเก็บภาษีตามหลักความสัมพันธ์ (nexus) หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ตามประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง

1.5 วิธีการศึกษา

เป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research)

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

คาดว่าผลของการศึกษาจะนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาการตีความประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างต่อไป

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

อินเทอร์เน็ตและการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ความเข้าใจพื้นฐานเรื่องอินเทอร์เน็ตมีความสำคัญต่อการวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมักวิเคราะห์ตามกิจกรรมที่เกิดขึ้น จึงต้องทำความเข้าใจว่ากิจกรรมการค้าผ่านอินเทอร์เน็ตมีความหมายอย่างไร เกิดขึ้นได้อย่างไร เมื่อใด และที่ใด ในบทนี้จะแสดงความหมายของคำศัพท์อิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งความหมายและลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2.1 อินเทอร์เน็ต (Internet)¹

อินเทอร์เน็ตเป็นเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่โยงใยทั่วโลกโดยการเชื่อมต่อทางสายโทรศัพท์เป็นหลักโดยมีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาเพื่อส่วนราชการและสถาบันการศึกษาเป็นเบื้องต้น ต่อมาเมื่อมีการพัฒนาเว็บ (web) จนสำเร็จ การใช้อินเทอร์เน็ตจึงได้เริ่มแพร่หลายขึ้น² ลักษณะการติดต่อสื่อสารระหว่างเครื่องคอมพิวเตอร์ในอินเทอร์เน็ตเกิดขึ้นได้เนื่องจากมีภาษาระหว่างเครื่องที่เป็นมาตรฐานสากล เรียกว่า TCP/IP (Transmission Control Protocol / Internet Protocol) ผู้ใช้จะสามารถท่องไปในอินเทอร์เน็ตโดยเสรี เพราะอินเทอร์เน็ตมีได้มีลักษณะขึ้นอยู่กับเครื่องมือใดโดยเฉพาะเจาะจง อินเทอร์เน็ตสามารถใช้งานได้กับสายเคเบิลโทรศัพท์ ดาวเทียม และโทรศัพท์เคลื่อนที่ ปัจจุบันสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีอิทธิพลด้านอินเทอร์เน็ต และมีภาษาอังกฤษเป็นภาษาหลักในการใช้งานบนเว็บ อินเทอร์เน็ตมีประโยชน์หลายประการ ได้แก่ ใช้ในการส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (electronic mail) ใช้ส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (FTP หรือ file transfer protocol) และใช้เป็นช่องทางการค้าขายลักษณะใหม่ คือ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

¹ David E. Hardesty, **Electronic Commerce : Taxation and planning**, (Warren Gorham & Lamont, 2000), pp. 2-3.

² ทางด่วนข้อมูลอินเทอร์เน็ตได้รับการคิดค้นพัฒนาโดยกระทรวงกลาโหมของสหรัฐอเมริกาในทศวรรษที่ 1960 ที่มีความต้องการที่จะสร้างเทคโนโลยีการสื่อสารที่ไม่อาจถูกตัดขาดได้เมื่อศูนย์การติดต่อถูกทำลายลง การวิจัยดังกล่าวนำไปสู่การพัฒนาเกณฑ์มาตรฐานที่จำเป็นสำหรับระบบใดๆ ที่ต้องการเชื่อมต่อเข้ากับระบบอินเทอร์เน็ต (TCP/IP) ซึ่งเป็นพื้นฐานของการสื่อสารทางอินเทอร์เน็ตในปัจจุบัน ต่อมาในปี 1986 มหาวิทยาลัยได้เริ่มเชื่อมต่อเข้ากับอินเทอร์เน็ตและพัฒนาเทคโนโลยีการติดต่อสื่อสารโดยจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (electronic mail) ในช่วงแรกอินเทอร์เน็ตยังไม่ค่อยแพร่หลายเนื่องจากใช้งานยาก ต่อมาต้นทศวรรษที่ 1990 มีผู้คิดค้นโปรแกรมชื่อ Mosaic ที่นำไปสู่การพัฒนา World Wide Web โปรแกรมนี้เป็นจุดเริ่มต้นของการใช้งานแบบใช้ลูกศรชี้และกดเลือกภาพ (point and click) ที่ปรากฏบนอินเทอร์เน็ต

ลักษณะสำคัญประการหนึ่งของอินเทอร์เน็ต คือ ไม่มีศูนย์กลางการจัดการและควบคุม เครื่องมืออุปกรณ์การติดต่อทั้งหมดถูกควบคุมโดยสาธารณะและองค์กรต่างๆ ทั่วโลก อินเทอร์เน็ต จึงไม่ใช่เครือข่ายท้องถิ่นเหมือนกับ LANs ที่มีจุดศูนย์กลางที่หนึ่งๆ แต่อินเทอร์เน็ตมีลักษณะเป็น เครือข่ายใยแมงมุมที่เชื่อมต่อเครื่องคอมพิวเตอร์ทั่วโลกไว้ด้วยกัน ได้อย่างน่าอัศจรรย์โดยผ่าน อุปกรณ์นำทาง Router ซึ่งเป็นอุปกรณ์ที่มีหน้าที่จัดการจราจรบนอินเทอร์เน็ต อุปกรณ์นี้เป็น โครงสร้างพื้นฐานของอินเทอร์เน็ตที่รับรู้เส้นทาง ปลายทาง และข้อมูลที่ส่งมาด้วยเพื่อส่งให้ปลายทางได้ถูกต้อง Router ไม่มีหน้าที่ในการรับข้อมูลโดยตรง แต่มีหน้าที่ในการส่งข้อมูลไปในทิศทางที่ถูกต้อง และมีประสิทธิภาพมากที่สุด ความสามารถประการหนึ่งที่สำคัญ คือความสามารถในการจัดส่งข้อมูลแต่ละส่วนไปยังปลายทาง และเมื่อถึงปลายทางข้อมูลจะจัดเรียงตัวใหม่เพื่อให้เป็น ข้อมูลที่ถูกต้องสมบูรณ์ แม้จะกล่าวได้ว่าอินเทอร์เน็ตไม่มีจุดศูนย์กลาง แต่การจัดข้อมูลลงไปในอินเทอร์เน็ตก็ต้องมีจุดที่แน่นอน ข้อมูลต่างๆ เหล่านี้จะเป็นข้อมูลของแต่ละบริษัท องค์กร หรือ บุคคลใดที่ต้องการจะเสนอข้อมูลของตนให้แก่บุคคลที่เข้ามาชมโดยผ่านอินเทอร์เน็ต ข้อมูลจะ บรรจุอยู่ในเซิร์ฟเวอร์ (Server) หรือ โฮสต์ (Host) ที่องค์กรเหล่านั้นเป็นเจ้าของหรืออาจเช่าพื้นที่ จากผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเพื่อตั้งเซิร์ฟเวอร์ของตนไว้ที่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตนั้น

คำศัพท์ทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง มีดังต่อไปนี้

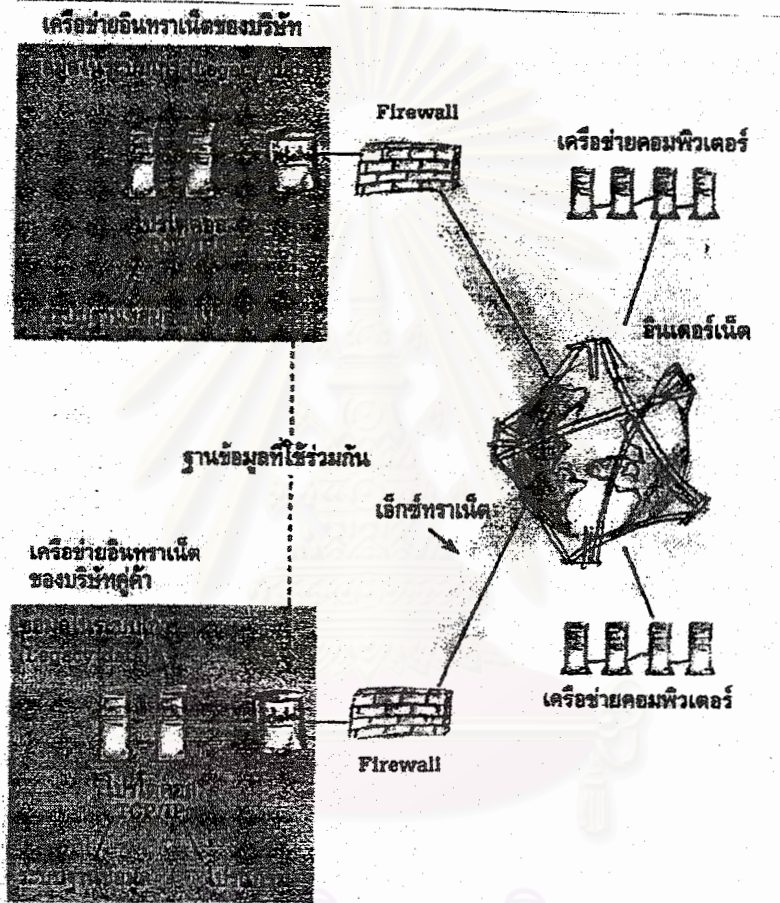
2.1.1 อินทราเน็ต (Intranet)

อินทราเน็ตเป็นเครือข่ายภายในองค์กรที่ใช้เทคโนโลยีเดียวกับอินเทอร์เน็ต มีการใช้ TCP/IP เช่นเดียวกับอินเทอร์เน็ตในการส่งผ่านข้อมูลถึงผู้ใช้ในอินทราเน็ตนั้น อินทราเน็ต สามารถนำมาเชื่อมต่อกับคอมพิวเตอร์ต่างๆ ภายในองค์กรได้ ซึ่งอาจจะอยู่ภายในอาคารเดียวกัน หรือคนละอาคารได้ ข้อดีของอินทราเน็ต คือมีความปลอดภัยของข้อมูลมากกว่า

2.1.2 เอ็กทราเน็ต (Extranet)

เอ็กทราเน็ต คือ อินทราเน็ตที่อนุญาตให้องค์กรภายนอกซึ่งได้รับอนุญาต แล้วเข้าถึงข้อมูลได้ เอ็กทราเน็ตมีข้อดีเช่นเดียวกับอินทราเน็ตคือปลอดภัย เนื่องจากควบคุมผู้ใช้ได้ เพราะเป็นการเชื่อมเครื่องคอมพิวเตอร์ของบุคคลที่เกี่ยวข้องให้มาอยู่ในเครือข่ายเดียวกัน ตัวอย่าง ของเอ็กทราเน็ต ได้แก่ การเชื่อมเข้ากับผู้ขายสินค้า หรือ การเชื่อมเข้ากับลูกค้า เป็นต้น

ภาพเปรียบเทียบ Internet Intranet Extranet¹



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ ฉันททวฒิ พืชผล, เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์,พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : บริษัทเอช... เอ็น. กรุ๊ป จำกัด),

2.1.3 เครือข่าย EDI (Electronic Data Interchange)

เครือข่าย EDI คือระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างธุรกิจที่มีรูปแบบมาตรฐาน เป็นรูปแบบหนึ่งของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ในการถ่ายโอนข้อมูลกันมาเป็นเวลาหลายปีแล้ว EDI มักนำมาใช้ในการส่งและรับใบสั่งซื้อหรือใบส่งของของระหว่างกัน และใช้ในการเชื่อมต่อกับ CAD (Computer-aided-design) ซึ่งเป็นอุปกรณ์ในการทำให้วงจรการผลิตสั้นลงอย่างไรก็ตาม EDI มีข้อด้อย คือ ค่าใช้จ่ายในการวางระบบค่อนข้างสูงทำให้ผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็กไม่สามารถรับภาระได้ ต่อมา มีการค้นพบอินเทอร์เน็ต จึงได้เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการเหล่านี้มีโอกาสติดต่อสื่อสารระหว่างลูกค้าและธุรกิจอื่นทางอิเล็กทรอนิกส์ในต้นทุนต่ำ

2.1.4 เว็บไซต์ (Web Site)

เว็บไซต์ หมายถึง ระบบคอมพิวเตอร์ในเวิร์ลด์ไวด์เว็บที่ดำเนินงานเครื่องบริการเว็บ และได้รับการจัดไว้สำหรับเอกสารในเว็บด้วย¹ เว็บไซต์เป็นที่รวมของโปรแกรม ข้อมูล และภาพที่สามารถเรียกใช้ได้ด้วยอินเทอร์เน็ตทั่วโลกโดยผ่านการใช้บราวเซอร์ เว็บไซต์มีส่วนประกอบของภาษาคอมพิวเตอร์หลายชนิด รวมถึง HTML (Hypertext Markup Language) และ Java ภาษาคอมพิวเตอร์เหล่านี้จะทำงานร่วมกับข้อมูลและภาพเพื่อสร้างเป็นเว็บเพจ (Web page) เว็บไซต์ทุกอันจะมีที่อยู่ (address) เรียกว่า URL (Uniform Resource Locator) ที่อยู่เหล่านี้บางอันจำได้ง่าย เช่น www.yahoo.com แต่บางที่อยู่ก็ยากต่อการจดจำ เช่น www.geocities.com/Thetropics/Reef/5830/index.html

2.1.5 เว็บเพจ (Web Page)

เว็บเพจเป็นหน้าจอที่แตกต่างหากจากเว็บไซต์ และไม่เหมือนกับหน้ากระดาษของหนังสือ เว็บไซต์อาจประกอบไปด้วยเว็บเพจ 1,000 หน้า เว็บเพจประกอบด้วย link หรือจุดเชื่อมต่อไปยังโปรแกรมภาพ หนังสือดิจิทัล และข้อมูลดิจิทัลอื่นๆ ที่ผู้ใช้สามารถดาวน์โหลด (download) ไปยังคอมพิวเตอร์ของตนได้

¹ กิดานันท์ มลิทอง, อธิบายคำศัพท์คอมพิวเตอร์ อินเทอร์เน็ต มัลติมีเดีย, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 464.

2.1.6 เวิลด์ไวด์เว็บ (World Wide Web)

การเริ่มต้นเข้าสู่อินเทอร์เน็ตนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีความหมายเดียวกับการเข้าสู่เว็บที่ปรากฏอยู่บนหน้าจอคอมพิวเตอร์ซึ่งแสดงผลแบบกราฟิกและให้ผู้ใช้เลือกชมโดยใช้อุปกรณ์ชี้และกดเลือก (pointing and clicking) ได้ตามต้องการ ผู้ใช้จะเลือกสิ่งที่ต้องการชมผ่านจากเว็บหน้าหนึ่งไปสู่หน้าหนึ่งตามที่ถูกสร้างหรือผู้เขียนเว็บกำหนดไว้ให้เลือก แม้คำว่าอินเทอร์เน็ตและเว็บจะมีความหมายไม่เหมือนกัน แต่ผู้ใช้อีกมักเรียกสลับกันไปมาเสมอ

2.1.7 เซิร์ฟเวอร์ หรือ โฮสต์ (Server or Host)

เซิร์ฟเวอร์หรือโฮสต์เป็นเครื่องคอมพิวเตอร์เฉพาะที่ทำงานบนซอฟต์แวร์ที่ตัวเองสามารถเรียกใช้ได้ หรือถูกเรียกใช้ได้โดยคอมพิวเตอร์เครื่องอื่นๆ ผ่านสายโทรศัพท์ เซิร์ฟเวอร์ทำหน้าที่เป็นโฮสต์สำหรับเว็บไซต์หนึ่งๆ และสามารถเรียกใช้ได้ตลอด 24 ชั่วโมง ทำหน้าที่เป็นเครื่องบริการ โดยจัดการและควบคุมเรื่องของการส่งผ่านข้อมูลเว็บเพจหรือข้อมูลต่างๆ ไปยังเครื่องที่เข้ามาติดต่อด้วย¹

2.1.8 บราวเซอร์ (Browser)

บราวเซอร์เป็นโปรแกรมที่เชื่อมต่อเครื่องของเรากับเครื่องคอมพิวเตอร์ปลายทาง (Server) โดยมีเอกสารในรูปแบบ HTML (เว็บเพจ) หรือสื่อต่างๆ เช่น ภาพ เสียง โดยโปรแกรมจะดึงข้อมูลเหล่านั้นจากเซิร์ฟเวอร์ที่เราติดต่อด้วยมาแสดงบนจอภาพบนเครื่องคอมพิวเตอร์ของเรา ตัวอย่างของโปรแกรมบราวเซอร์ ได้แก่ Netscape Navigator และ Microsoft Internet Explorer²

2.1.9 การเข้าสู่อินเทอร์เน็ต (Access to Internet)

การเข้าสู่อินเทอร์เน็ตทำได้โดยการใช้บริการจากผู้ให้บริการในการเข้าสู่อินเทอร์เน็ต (Access Provider) ได้แก่ ISP (Internet Service Provider) ผู้ให้บริการนี้จะจัดให้ผู้ใช้บริการเข้าสู่อินเทอร์เน็ต ผู้ใช้บริการต้องชำระค่าธรรมเนียมเป็นรายเดือนเพื่อการนี้ ในการใช้บริการ

¹ ฉันททวุฒิ พิษผล, เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์, หน้า 20.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

ผู้ใช้งานจะติดต่อ ISP โดยผ่านโทรศัพท์ในท้องถิ่นแล้วติดต่อผ่านอุปกรณ์ของ ISP เพื่อต่อเข้าสู่อินเทอร์เน็ต ส่วนผู้ให้บริการหรือ ISP จะเป็นเจ้าของเซิร์ฟเวอร์จำนวนหนึ่ง พร้อมด้วยโมเด็ม router และอุปกรณ์สื่อสารอื่นๆ ISP จะต่อเข้าสู่อินเทอร์เน็ตด้วยสายโทรศัพท์ความเร็วสูง

2.2 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Commerce)

นิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันนั้น ยังไม่มีคำนิยามซึ่งเป็นที่ยอมรับทั่วไป แต่ก็มีความพยายามในการจำกัดความและให้ความหมายไว้ เช่น

OECD (Organisatin for Economic Cooperation and Development) ให้นิยามว่า

“การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง ธุรกรรมเชิงพาณิชย์ที่เกิดขึ้นบนเครือข่ายที่เปิดกว้าง อาทิ เครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค”¹

European Commission ให้นิยามว่า

“การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่อาศัยการประมวลผล การส่งผ่านข้อมูล ทั้งตัวอักษร เสียง และภาพเคลื่อนไหวทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหมายความรวมถึง การค้าขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การซื้อขายหุ้นทางอิเล็กทรอนิกส์ การบริการหลังการขายผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกิจกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ เช่น ห้างสรรพสินค้าเสมือน เป็นต้น”²

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีจุดเริ่มต้นมาจากการสั่งซื้อสินค้าโดยบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำการส่งเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์เรียกว่าระบบ EDI (Electronic Data Interchange) มาใช้ในการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างบริษัท กล่าวคือ EDI เป็นระบบที่ช่วยให้บริษัทสามารถส่งเอกสารแบบฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นมาตรฐานเพื่อติดต่อทำการค้าระหว่างกันได้ มีการสร้างเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่เรียกว่า EFT (Electronic Funds Transfer) มาใช้ในการโอนเงินระหว่างธนาคารผ่านเครือข่ายคอมพิวเตอร์ ต่อมามีการพัฒนาเครือข่ายอินเทอร์เน็ตจนทำให้ผู้คนสามารถติดต่อสื่อสารกันได้อย่างไร้พรมแดน นักธุรกิจจึงพบช่องทางในการลดต้นทุนของตน

¹ OECD, Committee for information, Computer and Communications Policy, **Measuring Electronic Commerce**, Paris, 1997.

² European Commission, **A European Initiative in Electronic Commerce**, 1997.

เป็นเหตุให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีความแพร่หลายมากกว่าแต่เดิมที่มีเฉพาะองค์กรขนาดใหญ่ที่มีโอกาสได้ใช้ในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในการทำการค้าจะมีลักษณะเป็นวงจรที่ดำเนินการต่อเนื่องไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนองตอบต่อความต้องการของลูกค้าเป็นหลัก เริ่มต้นจากการผลิตสินค้าตามที่ลูกค้าต้องการ หลังจากนั้นทำการโฆษณาสินค้าของตน และกระจายสินค้าของตน เมื่อลูกค้าตกลงซื้อก็จัดการจัดส่งสินค้าให้แก่ลูกค้า เมื่อลูกค้ามีปัญหาการใช้งาน ก็มีบริการช่วยตอบคำถามและแก้ปัญหาให้แก่ลูกค้า การที่มีเครื่องมือสื่อสารที่ทันสมัยเป็นการเปิดช่องทางการค้าใหม่ๆ จึงเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการทำธุรกิจเพราะสามารถนำมาเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานได้ กล่าวโดยสรุป คำว่าระบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ที่ช่วยเสริมสร้างและก่อให้เกิดรายได้กับบริษัท เช่น การที่ระบบช่วยให้การติดต่อประสานงานระหว่างหน่วยงานทำได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็วยิ่งขึ้น การทำให้หน่วยงานต่างๆ สามารถใช้ข้อมูลร่วมกันเพื่อวางแผนการตลาด การปรับปรุงบริการประกอบการขาย การสร้างสินค้าหรือบริการใหม่ รวมถึงการสร้างแหล่งข้อมูลกลางเพื่อแบ่งปันข้อมูลที่เก็บรายละเอียดของลูกค้าเพื่อปรับปรุงการบริการให้ดีขึ้น นอกจากนี้ ระบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังมีประโยชน์ในแง่ที่สามารถให้บริการลูกค้าทางอินเทอร์เน็ตได้ตลอด 24 ชั่วโมงทุกวัน ไม่ว่าจะลูกค้าจะอยู่ที่ใดในโลก จะเห็นได้ว่าความหมายของการค้าอิเล็กทรอนิกส์ไม่คงที่ตายตัว แต่จะแปรเปลี่ยนไปเรื่อยๆ ขึ้นกับเทคโนโลยีที่ถูกนำมาประยุกต์ใช้งาน โอกาสใหม่ๆ ทางธุรกิจ รวมทั้งการพัฒนาอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยีเครือข่ายคอมพิวเตอร์และการเกิดขึ้นของนวัตกรรมใหม่ๆ ในอินเทอร์เน็ตทำให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่เคยหยุดนิ่ง¹

2.2.1 สถานการณ์ของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบัน

ภายหลังจากการค้นพบวิธีการค้ารูปแบบใหม่ คือ การค้าผ่านอินเทอร์เน็ต อัตราผู้ใช้บริการอินเทอร์เน็ตและผู้ประกอบกิจการด้วยวิธีการใหม่นี้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว กล่าวได้ว่ามีความแพร่หลายมาก มีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว และมีแนวโน้มที่จะพัฒนาไปได้อีกไกล² ดังนั้นหลายประเทศจึงเล็งเห็นผลประโยชน์จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และได้พัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของตนเพื่อรองรับความเจริญเติบโตในอนาคต

¹ ฉันททวุฒิ พิษผล, เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์, หน้า 10.

² ศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมได้ที่ <http://ntl.nectec.or.th/internet>

EIU (the Economist Intelligence Unit)¹ ได้จัดอันดับความพร้อมด้านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในอีก 5 ปีข้างหน้าของประเทศต่างๆ 60 ประเทศทั่วโลก สำหรับประเทศไทยอยู่ในอันดับที่ 28 ขณะที่สหรัฐอเมริกาอยู่ในอันดับที่ 1 โดยพิจารณาจากสองปัจจัย คือ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจโดยรวม และสภาพการเชื่อมต่อเครือข่าย (connectivity) การประเมินสภาพแวดล้อมทางธุรกิจโดยรวม EIU วัดจากตัวบ่งชี้ 70 ประการซึ่งครอบคลุมถึงเกณฑ์ต่างๆ เช่น ความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจ เสถียรภาพทางการเมือง ระเบียบปฏิบัติ นโยบายการจัดเก็บภาษี และการเปิดกว้างทางการค้าและการลงทุน ส่วนสภาพการเชื่อมต่อเครือข่าย กล่าวได้ว่ามีความสำคัญที่สุดเพราะหากไม่มีการเข้าถึงอินเทอร์เน็ตเพียงพอ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็จะเกิดขึ้นไม่ได้ EIU จึงประเมินสภาพการเชื่อมต่อเครือข่ายโดยพิจารณาจากสภาพเครือข่ายโทรศัพท์ที่มีอยู่ในปัจจุบัน และปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลต่อการเข้าถึงอินเทอร์เน็ต เช่น อัตราค่าบริการโทรศัพท์ และอัตราการอ่านออกเขียนได้² การจัดอันดับของ EIU ครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นแนวทางบ่งชี้ถึงความพร้อมของตลาดหลักๆ ของโลกในยุคการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประเทศที่อยู่ในลำดับต้นๆ ของการจัดอันดับมีโอกาสจะได้ประโยชน์จากเศรษฐกิจเครือข่ายแบบใหม่ (the New Networked Economy) มากกว่าประเทศในอันดับรองๆ ลงมา³

Rank	Countries	Business Environment Ranking 2000-04	Connectivity	E-business readiness ranking
1.	US	8.69	9	8.8
2.	Sweden	8.26	9	8.6
3.	Finland	8.21	9	8.6
4.	Norway	8.00	9	8.5
5.	Netherlands	8.84	8	8.4
6.	UK	8.50	8	8.4
7.	Canada	8.66	8	8.3
8.	Singapore	8.55	8	8.3
9.	Hong Kong	8.52	8	8.3
10.	Switzerland	8.42	8	8.2
11.	Ireland	8.42	8	8.2
12.	Denmark	8.41	8	8.2
13.	German	8.32	8	8.2
14.	France	8.17	8	8.1
15.	Belgium	8.17	8	8.1
16.	Australia	8.14	8	8.1
17.	New Zealand	8.10	8	8.1
18.	Austria	7.96	8	8.0
19.	Italy	7.68	8	7.8
20.	Israel	7.61	8	7.8
21.	Japan	7.43	8	7.7
22.	Spain	8.01	7	7.5

¹ EIU (the Economist Intelligence Unit) เป็นองค์กรระดับโลกที่ทำหน้าที่ในการวิเคราะห์และคาดการณ์สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เศรษฐกิจ และการเมืองของประเทศต่างๆ ทั่วโลกประมาณ 180 ประเทศ

² กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ “สถานการณ์ E-Commerce ในตลาดโลก” วารสารกรมส่งเสริมอุตสาหกรรม กรมกระทรวงอุตสาหกรรม, ปีที่ 44, (มีนาคม-เมษายน 2544), หน้า 52.

³ ดู www.ebusinessforum.com

23.	Chile	7.85	7	7.4
24.	South Korea	7.30	7	7.2
25.	Portugal	7.59	6	6.8
26.	Argentina	7.22	6	6.6
27.	Taiwan	8.13	5	6.6
28.	Thailand	7.27	5	6.1
29.	Poland	7.15	5	6.1
30.	Hungary	7.09	5	6.0
31.	Czech Republic	7.07	5	6.0
32.	Malaysia	6.91	5	6.0
33.	Greece	6.90	5	6.0
34.	Mexico	6.78	5	5.9
35.	Brazil	6.37	5	5.7
36.	South Africa	6.25	5	5.6
37.	Slovakia	6.19	5	5.6
38.	Indonesia	6.16	5	5.6
39.	Turkey	6.06	5	5.5
40.	Saudi Arabia	6.02	5	5.5
41.	Bulgaria	5.61	5	5.3
42.	Venezuela	5.51	5	5.3
43.	Romania	5.45	5	5.2
44.	Russia	5.16	5	5.1
45.	Ukraine	4.79	5	4.9
46.	Philippines	6.72	3	4.9
47.	Peru	6.36	3	4.7
48.	Colombia	6.13	3	4.6
49.	Egypt	6.10	3	4.6
50.	India	5.97	3	4.5
51.	China	5.88	3	4.4
52.	Sri Lanka	5.87	3	4.4
53.	Ecuador	5.32	3	4.2
54.	Vietnam	5.30	3	4.2
55.	Pakistan	4.94	3	4.0
56.	Kazakhstan	5.07	2	3.5
57.	Algeria	4.90	2	3.5
58.	Iran	3.60	3	3.3
59.	Nigeria	4.54	2	3.3
60.	Iraq	2.07	2	2.0

2.2.1.1 สถิติการซื้อขายสินค้าหรือบริการทางอินเทอร์เน็ต¹

ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติในฐานะสำนักงานเลขานุการคณะกรรมการเทคโนโลยีสารสนเทศแห่งชาติได้ดำเนินการสำรวจการซื้อขายสินค้าหรือบริการทางอินเทอร์เน็ตในจำนวนผู้ตอบแบบสอบถามทั้งสิ้นประมาณ 20,000 คน พบว่าในแง่ของการซื้อขายสินค้าและบริการทางอินเทอร์เน็ต ปี 2544 ยังคงมีจำนวนน้อย คือเพียงร้อยละ 19.6 แม้ว่าจะเพิ่มขึ้นเล็กน้อยจาก 19.1 ในปี 2543 และร้อยละ 18.4 ในปี 2542 ปรากฏดังแผนภาพดังต่อไปนี้

¹ สำนักงานเลขานุการคณะกรรมการเทคโนโลยีสารสนเทศแห่งชาติ, รายงานผลการสำรวจกลุ่มผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในประเทศไทย ปี 2544, (กรุงเทพฯ: ด้านสุทธาการพิมพ์, 2545), หน้า 73-78.

การซื้อสินค้าทางอินเทอร์เน็ต Internet Purchase	เคยซื้อ Have	ไม่เคยซื้อ Never	รวม Total
จำนวน Frequency	3,776	15,507	19,283
ร้อยละ Percent	19.6	80.4	100

เหตุผลที่ไม่ซื้อสินค้าทางอินเทอร์เน็ต

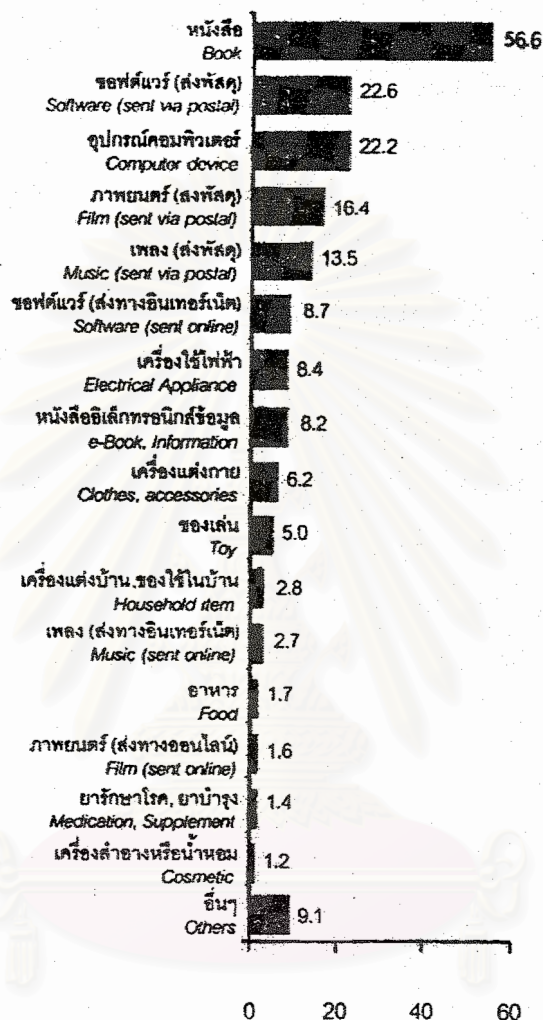
Reasons against Internet Purchase



หมายเหตุ : เฉพาะผู้ที่ไม่เคยซื้อสินค้าบริการทางอินเทอร์เน็ตเท่านั้น จึงจะตอบข้อนี้ โดยผู้ตอบสามารถเลือกได้ 1-3 คำตอบ

สินค้าหรือบริการที่เคยสั่งซื้อทางอินเทอร์เน็ต

Goods and Services Purchased



หมายเหตุ : เฉพาะผู้ที่เคยซื้อสินค้าหรือบริการทางอินเทอร์เน็ตเท่านั้น จึงจะตอบข้อนี้ และต้องเลือกสินค้าและบริการทุกประเภทที่เคยซื้อ

ร้อยละ
Percent

2.2.1.2 ลักษณะเด่นของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่มีอัตราการขยายตัวของ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มากนับแต่มีการแพร่หลายของอินเทอร์เน็ต เพราะการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในปัจจุบัน ได้เปิดช่องทางการค้าให้กับกิจการเนื่องจากลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเองที่เป็นการค้าที่ไร้พรมแดนไม่มีการแบ่งทวีปหรือประเทศ ไม่มีข้อจำกัดในเรื่องระยะทาง และการเดินทาง เพราะสามารถที่จะซื้อสินค้าจากร้านค้าหนึ่งแล้วไปเลือกซื้อสินค้าจากร้านอีกร้านหนึ่ง

ซึ่งอยู่คนละทวีปได้ภายในเวลาเพียงไม่กี่นาที เป็นเหตุให้สามารถเข้าถึงกลุ่มลูกค้าเป้าหมายขนาดใหญ่ทั่วโลก ฐานผู้ซื้อขายกว้างขึ้น และสามารถทำการค้าได้ตลอด 24 ชั่วโมง และเปิดทำการได้ทุกวันโดยไม่มีวันหยุด เนื่องจากลูกค้าสามารถติดต่อซื้อสินค้าผ่านเว็บไซต์ จึงไม่ต้องมีพนักงานขาย และไม่จำเป็นต้องมีสินค้าคงคลังไว้จำนวนมาก ทำให้ประหยัดรายจ่ายเพราะไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งร้านค้า เนื่องจากเพียงแคมีเว็บไซต์ ก็เปรียบเสมือนเป็นร้านค้าแล้ว นอกจากนี้ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถเก็บเงินและนำเงินฝากเข้าบัญชีให้แก่ผู้ซื้อและผู้ขายโดยอัตโนมัติ ข้อดีที่กล่าวมาเป็นเหตุผลที่ทุกประเทศต้องกลับมาทบทวนกฎหมายภายในของตนว่ารองรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มากน้อยเพียงใด

2.2.1.3 อุปสรรคของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย¹

ประเทศไทยมีความพยายามที่จะสนับสนุนให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับความแพร่หลายมากยิ่งขึ้น แต่ทั้งนี้คงมีอุปสรรคบางประการ ดังต่อไปนี้

ก.กฎหมายรองรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยยังไม่มีความชัดเจน ทำให้ผู้ซื้อและผู้ขายยังไม่มีความมั่นใจในการทำการค้าผ่านอินเทอร์เน็ต เนื่องจากขอบเขตความรับผิดชอบของผู้เกี่ยวข้องยังไม่ชัดเจน

ข.ประเทศไทยยังไม่มีการแนวปฏิบัติทางด้านภาษีที่ชัดเจน

ค.ปัญหาในการจัดส่งสินค้าที่ไม่สะดวกรวดเร็ว หรือสินค้าชำรุดเสียหาย ได้แก่ สินค้าที่เป็นของสด เช่น อาหาร หรือดอกไม้ สินค้าเหล่านี้อาจเสียหาย หรือเสื่อมสภาพ นำมาเสีย จากระยะเวลาในการขนส่งได้

ง.ปัญหาจากการขนส่งสินค้าที่มีมูลค่าสูง เช่น อัญมณีต่างๆ บริษัทขนส่งมักจะไม่นิยมที่จะรับส่งของเหล่านี้ เนื่องจากโอกาสในการสูญหายมีมาก

จ.การทุจริตฉ้อโกง เช่น การปลอมบัตรเครดิต

¹ ไม่ปรากฏชื่อผู้แต่ง “E-Commerce นิยามและความหมาย,” อุตสาหกรรมสาร, ปีที่44, (มีนาคม – เมษายน 2544), หน้า 7.

จ.มีความไม่มั่นใจในผู้ขายว่าเป็นผู้ประกอบการที่ปฏิบัติตามกฎต้องตามกฎหมายหรือไม่ และน่าเชื่อถือเพียงใด

ข.ผู้ขายยังไม่มั่นใจว่าตัวตนจริงของลูกค้านั้นจะเป็นบุคคลเดียวกับที่แจ้งสั่งซื้อสินค้าหรือไม่ กล่าวคือ ผู้ขายไม่มั่นใจว่าผู้ซื้อที่มีความสามารถจ่ายเงินค่าสินค้าและบริการหรือไม่ อย่างไรก็ดี ปัญหาข้อนี้ได้รับการแก้ไขในระดับหนึ่งเนื่องจากการพัฒนาระบบรักษาความปลอดภัยขึ้น โดยการใช่วิธีการเข้ารหัสเพื่อยืนยันตัวตนบุคคลและป้องกันการปฏิเสธความรับผิดชอบ

อุปสรรคอื่นในประเทศไทยนอกจากที่กล่าวมา ได้แก่ ปัญหาความไม่เสมอภาคในการใช้อินเทอร์เน็ต หรือความไม่เท่าเทียมกันในการเข้าถึงสารสนเทศ หรือข้อมูลข่าวสาร (Digital Divide) ในหมู่คนไทย เนื่องจากความแพร่หลายของอินเทอร์เน็ตจะปรากฏในจังหวัดใหญ่ๆ เพียงไม่กี่จังหวัด ทั้งยังมีค่าใช้จ่ายบริการที่สูงอีกด้วย

2.2.1.4 นโยบายการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย

เนื่องจากมีอุปสรรคดังกล่าวไว้ข้างต้น ดังนั้น เพื่อให้การพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยมีความพร้อม และมีทิศทางที่ชัดเจน รัฐจึงกำหนดแนวทางการพัฒนาการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกรอบนโยบาย 5 ประการดังต่อไปนี้¹

1.พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นยุทธศาสตร์ทางการค้า (National Trade Strategy) ที่สำคัญของประเทศไทย ซึ่งจะต้องบรรจุไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 9 และ 10 และมีแผนระดับชาติที่จะรองรับการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศเริ่มตั้งแต่กลางแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 8 เป็นต้นไป ที่สามารถปรับให้สอดคล้องกับสถานการณ์ได้ในระยะที่เหมาะสมอย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้โดยส่งเสริมให้มีการจัดทำแผนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รายสาขาที่จะเอื้อต่อการส่งออก การค้าบริการ และการบริโภคภายในประเทศ

¹ ทวีศักดิ์ กอนันตกุล ชฎมาศ ชูวะเศรษฐกุล และ พิธูมา พันธุ์ทวี, “ภาพรวมของสถานภาพการพัฒนาอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย ความสำเร็จในอดีต และความท้าทายในอนาคต,” สารเนคเทค, ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ, ปีที่ 8 ฉบับที่ 38, (มกราคม – กุมภาพันธ์ 2544), หน้า 11.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

2. ภาครัฐจะสนับสนุนและดำเนินการในมาตรการต่างๆ ที่จะเอื้ออำนวยต่อกิจกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของภาคเอกชนและผู้บริโภค โดยมีเป้าหมายประสงค์ให้ผู้ประกอบการไทยสามารถเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน (Competitiveness) ในเวทีการค้าโลก และสร้างความมั่นใจ (Trust and Confidence) ให้เกิดขึ้นทั้งในส่วนของผู้ประกอบการและผู้บริโภค ทั้งภายในและระหว่างประเทศ ทั้งนี้รัฐบาลจะให้ความสำคัญในลำดับต้นสำหรับการสร้างโครงสร้างทางกฎหมาย (Legal Infrastructure) และการรักษาความมั่นคงปลอดภัย (Security) ในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเร่งรัดการดำเนินการและจัดสรรทรัพยากรที่จำเป็นต่อกระบวนการส่งเสริมการพัฒนาดังกล่าวอย่างเพียงพอ และทันการณ์

3. ภาครัฐจะลดเลิกและหลีกเลี่ยงจากการกำหนดระเบียบราชการ และกฎเกณฑ์ที่จะกีดขวางต่อการพัฒนาการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในขณะที่เดียวกันจะดูแลให้เกิดการแข่งขันอย่างเป็นธรรมและคุ้มครองผู้บริโภค ทั้งนี้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

4. ภาครัฐจะเร่งปฏิรูประบบราชการโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์และระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อให้เกิดรัฐบาลยุคอิเล็กทรอนิกส์ (e-Government) ที่มีประสิทธิภาพในการบริหารรัฐกิจและให้บริการแก่ประชาชนซึ่งจะเป็นการสร้างตลาดพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้กับภาคเอกชนในรูปของธุรกรรมระหว่างภาคธุรกิจกับภาครัฐ นอกจากนี้ภาครัฐจะสนับสนุนและอำนวยความสะดวก (Facilitation) ให้กับกิจกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ระหว่างภาคธุรกิจและพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค

5. ภาครัฐโดยการมีส่วนร่วมจากภาคเอกชนจะจัดระบบฐานข้อมูล และศึกษานโยบายและแนวทางการพัฒนาอิเล็กทรอนิกส์ในระดับสากลเพื่อรักษาผลประโยชน์ของประเทศในเวทีเจรจาและความร่วมมือทางการค้าระดับโลก ระดับภูมิภาคตลอดจนระดับทวีปและพหุภาคีในเชิงรุก

2.2.2 ประเภทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹

ปัจจุบันการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นที่นิยมของธุรกิจทั้งขนาดเล็ก กลาง และใหญ่ โดยธุรกิจแต่ละประเภทต่างมีเป้าหมายทางการค้าแตกต่างกัน เช่นบางธุรกิจอาจมุ่งขายสินค้าหรือให้บริการแก่ประชาชนทั่วไป บางธุรกิจมุ่งหากำไรจากการขายจำนวนมาก เช่นการขายสินค้าวัตถุดิบให้แก่โรงงาน หรือบางธุรกิจมีความประสงค์ที่จะทำธุรกิจการค้ากับหน่วยงานของรัฐบาล ดังนี้ จึงสามารถแบ่งกลุ่มตามประเภทกลุ่มบุคคลที่ติดต่อทำการค้ากันได้ 3 ระดับ คือ

2.2.2.1 ระหว่างธุรกิจกับธุรกิจ (Business to Business) หรือ B-to-B

เป็นการทำการค้าแบบบริษัทกับบริษัท หรือ เป็นการขายส่งให้กับตัวแทนขายที่เป็นบริษัทเท่านั้น เป็นธุรกิจการผลิตการตลาดที่มุ่งหวังผลกำไรและหาลูกค้าลักษณะที่สำคัญของ B-to-B คือจะมีระบบตัดชำระเงินเป็นค่าสินค้าหรือบริการได้ทันทีเมื่อมีการทำรายการการค้า หรือ transaction เกิดขึ้น และเงินจะถูกโอนเข้าบัญชีผู้รับโดยตรง กลุ่มนี้จะมีการดำเนินธุรกรรมมากที่สุด และมีมูลค่าทางการตลาดสูงที่สุดในปัจจุบัน

2.2.2.2 ระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค (Business to Consumer) หรือ B-to-C

เป็นการค้าขายแบบขายปลีก คือขายของแต่ละชิ้นให้กับลูกค้าที่เป็นผู้บริโภคที่สนใจเป็นรายๆไป มุ่งเน้นความพึงพอใจของลูกค้า เช่นธุรกิจสินค้าอุปโภคบริโภค มักมีระบบบัตรเครดิตเข้ามาเกี่ยวข้องหรือระบบการชำระเงินอื่นๆที่คิดค้นขึ้นมาใหม่เรื่อยๆ เช่น เซลล์อิเล็กทรอนิกส์ หรือการจ่ายเช็คแบบพิเศษที่ทำขึ้นมาเฉพาะสำหรับใช้บนอินเทอร์เน็ตเท่านั้น

2.2.2.3 ระหว่างธุรกิจกับรัฐบาล (Business to Government) หรือ B-to-G

มีลักษณะคล้ายกับกรณี B-to-C แต่เป็นการติดต่อระหว่างภาครัฐบาลกับเอกชน ซึ่งจะมีเรื่องของกฎหมายหรือข้อบังคับราชการมาเกี่ยวข้องมากขึ้น

¹ ศุภชัย สุชนะนรินทร์, ไขปัญหา E-Commerce แบบไทยไทย, (กรุงเทพฯ: บริษัทด้านยุทธศาสตร์พิมพ์จำกัด, 2542), หน้า 32.

2.2.3 ผู้ที่มีบทบาทในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹

เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ควรทราบถึง ผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มี 3 กลุ่ม ดังต่อไปนี้

2.2.3.1 ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider – ICP)

ได้แก่ ผู้ที่มีความประสงค์ที่จะขายสินค้าหรือบริการของตนให้แก่ลูกค้าโดยนำการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาใช้ให้เกิดประโยชน์ สามารถแบ่งเป็น

ก. **ผู้ขายสินค้า** ผู้ขายสินค้าในที่นี้ได้แก่ ผู้ขายสินค้าที่อาจขายออนไลน์ทางอิเล็กทรอนิกส์ (digitized goods) และสินค้าที่ไม่อาจขายออนไลน์ทางอิเล็กทรอนิกส์ (non-digitized goods) สินค้าที่ไม่อาจขายออนไลน์ทางอิเล็กทรอนิกส์อาจเป็นสินค้าที่มีตัวตนสัมผัสได้ เช่น เสื้อผ้า รถยนต์ ฯลฯ หรืออาจเป็นสินค้าที่ไม่มีตัวตนที่ไม่สามารถสัมผัสได้ เช่น หลักทรัพย์ หุ้น ฯลฯ ซึ่งเหล่านี้เป็นสินค้าที่ไม่อาจขายออนไลน์ทางอิเล็กทรอนิกส์ ส่วนสินค้าที่ขายออนไลน์ทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (digitized goods) เช่น คอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์

ข. **ผู้ให้บริการทั่วไป (non-digitized service)** ได้แก่ ผู้ให้บริการที่ให้บริการในรูปแบบของการถ่ายโอนข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตไม่ได้ เช่น การให้บริการการท่องเที่ยว การจองห้องพัก เป็นต้น และผู้ให้บริการที่ถ่ายโอนข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตได้ (digitized service) เช่น การให้บริการห้องสนทนา (chat rooms) นิตยสาร ภาพยนตร์ หรือการได้รับโปรแกรมซอฟต์แวร์ เป็นต้น

2.2.3.2 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider – ISP)

ได้แก่ ผู้ที่เชื่อมลูกค้ากับผู้ขายเข้าด้วยกัน กล่าวคือ เป็นบริษัทหรือองค์กรที่ให้บริการโดยการให้เช่าสายกับบริษัท หรือบุคคลทั่วไปที่ต้องการเชื่อมต่อเข้ากับเครือข่ายอินเทอร์เน็ตโดยเป็นผู้ที่ขอเช่าซื้อสาย (bandwidth) จาก Network Provider อาจเปรียบเทียบได้ว่า ISP เป็นเสมือนผู้ขายปลีก และ Network Provider เป็นเสมือนผู้ขายส่ง สำหรับในประเทศไทยมี

¹ Nathan Boidman and Mark D.Brender, “Canadian Taxation of Inbound Electronic Commerce (Part I),” *Tax Planning International e-commerce*, Volume 2, Number 3, (March 2000), p.3.

Network Provider 2 ราย คือ องค์กรสื่อสารแห่งประเทศไทย และองค์กรโทรศัพทแห่งประเทศไทย ตัวอย่าง ISP ในประเทศไทย ได้แก่ CS internet, Internet KSC และ Internet Thailand เป็นต้น

2.2.3.3 ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการ

ได้แก่ ผู้ที่เป็นลูกค้าของ ICP ทั้งการซื้อสินค้าหรือการบริการที่มีหรือไม่มีรูปร่างก็ตาม และผู้ที่เป็นลูกค้าของ ISP ที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการแบบ ICP ด้วย

2.2.4 ระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์¹

การที่จะผลักดันให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับความนิยมและใช้กันอย่างแพร่หลายนั้น จะต้องดำเนินการควบคู่ไปกับการพัฒนาระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากระบบการชำระเงินที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ได้แก่ เช็ค หรือตัวเงินประเภทต่างๆ ใช้เวลานานเป็นวันในการดำเนินการ จึงอาจเป็นเหตุให้การพัฒนาการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หยุดชะงักได้ นอกจากนี้ระบบเดิมยังไม่เหมาะสมต่อการชำระเงินที่มีจำนวนเล็กน้อยอีกด้วย เช่น การชำระเงินค่าข่าวสาร คอลัมน์เล็กๆ เป็นต้น การชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญสามารถแบ่งได้ดังนี้

2.2.4.1 การจ่ายเงินโดยทางบัตรเครดิต

การชำระเงินเมื่อซื้อสินค้าหรือบริการผ่านอินเทอร์เน็ต โดยใช้บัตรเครดิต ไม่แตกต่างจากการจ่ายโดยบัตรเครดิตจากการซื้อขายตามปกติเท่าไรนัก เนื่องจากผู้ออกบัตรเครดิตได้ตรวจสอบความน่าเชื่อถือของผู้ใช้มาแล้วระดับหนึ่ง ร้านค้าจึงยอมรับชำระเงินแล้วนำไปสลিপที่ลูกค้าลงลายมือชื่อไว้ไปเรียกเก็บเงินกับทางธนาคาร และในวันครบกำหนดของเดือนถัดไปลูกค้าจะได้รับใบแสดงรายการใช้จ่ายโดยลูกค้าต้องนำเงินไปชำระหรือแจ้งทางธนาคารให้ตัดเงินจากบัญชีของตน ความแตกต่างมีอยู่ประการหนึ่งคือมีการเพิ่มขึ้นตอนเกี่ยวกับการรักษาความปลอดภัยของการส่งข้อมูลการทำรายการระหว่างลูกค้ากับร้านค้ารวมทั้งเพิ่มระบบที่ใช้ตรวจสอบว่าผู้ทำรายการซื้อขายเป็นบุคคลที่มีสิทธิจริง การรักษาความปลอดภัยของข้อมูลนี้จะทำโดยการใส่รหัสข้อมูล (encryption) การชำระเงินทางอินเทอร์เน็ตยังไม่ได้รับการยอมรับจากผู้ซื้อเต็ม 100% เนื่องจากยังกังวลว่าจะถูกขโมยข้อมูลบัตรเครดิตระหว่างการส่งผ่านอินเทอร์เน็ต แต่ในความเป็น

¹ พิชาดิ เกษเรือง, เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ลัทธมณ วงศ์สุกสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง, “ภาวียากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” *สรรพากรศาสตร์*, ปีที่ 47, ฉบับที่ 4, (เมษายน 2543), หน้า 38.

จริงแล้ว การใช้บัตรเครดิตในปัจจุบันกลับมีอัตราความเสี่ยงสูงกว่า เพราะคนขายสินค้าอาจรู้บัตร
เครดิตซ้ำ 2 ครั้งก็ได้

2.2.4.2 การจ่ายเงินโดยเช็คอิเล็กทรอนิกส์ (electronic cheque)

เช็คกระดาษที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนั้นเป็นการสั่งให้ธนาคารอนุมัติ
การโอนเงินจากบัญชีของเจ้าของเช็คให้กับผู้ถือเช็คหรือชื่อที่ระบุในเช็คแทนการใช้เงินสด ระบบ
เช็คอิเล็กทรอนิกส์จะมีลักษณะเดียวกันกับเช็คกระดาษเกือบทุกประการเพียงแต่เอกสารบนกระดาษ
ถูกเปลี่ยนเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์แทน การใช้เช็คอิเล็กทรอนิกส์มีข้อดี คือสามารถป้องกันการ
ปลอมของเช็คได้โดยไม่ต้องใช้วัสดุพิเศษในการพิมพ์ แต่จะใช้การเข้ารหัสเลขที่บัญชีในแบบที่
ธนาคารเท่านั้นที่จะถอดรหัสได้ตามปกติจะเป็นตัวเลข 10 หลัก ส่วนร้านค้าหรือผู้รับเช็คไปขึ้นเงิน
จะไม่สามารถทราบเลขที่บัญชีได้เลย

2.2.4.3 การใช้เงินอิเล็กทรอนิกส์ (digital money) ที่เป็น Digital Payment System

ปัจจุบันมีธุรกิจที่ให้บริการในลักษณะ digital payment อยู่หลาย
ธุรกิจด้วยกัน แต่ที่เป็นธุรกิจรุ่งนุกเบิก และเป็นที่ยู่อักกันอย่างแพร่หลาย คือระบบของ CyberCash
โดยเป็นระบบที่ทำให้ผู้ขายสามารถรับชำระเงินแบบ on-line ได้จากผู้ซื้อ ซึ่งในการให้บริการดัง
กล่าวนี้ CyberCash จะคิดค่าธรรมเนียมในอัตราต่ำจากผู้ขาย

ลักษณะการทำงานของระบบ CyberCash มีดังนี้

ก. ผู้บริโภคหรือผู้ซื้อดาวน์โหลด CyberCash Wallet มาไว้ใน
เครื่องของตนจากเว็บของ CyberCash หรือเว็บของผู้ขายเมื่อต้องการจะจ่ายเงินโดย CyberCash คือ
การจ่ายเงินผ่านบัตรเครดิต หรือบัตรเดบิต หรือเงินสดอิเล็กทรอนิกส์ (electronic cash)

ข. ทางด้านผู้ขายจะได้รับ Secure Merchant Payment System
(SMPS) โดยการอัปโหลดจากเว็บของ CyberCash มาไว้ในเว็บของตน หรือขอรับ Software
package จากธนาคารที่ผู้ขายใช้บริการอยู่ ระบบ SMPS นี้ทำหน้าที่เปรียบเสมือนเครื่อง cash
register หรือ POS ซึ่งทำหน้าที่อนุมัติการซื้อขาย จัดทำใบเสร็จอิเล็กทรอนิกส์และดูแลการยกเลิก

รายการ หรือการคืนเงิน ระบบ SMPS นี้ นอกจากจะประมวลผลการส่งจ่ายโดยบัตรเครดิตผ่านทางอินเทอร์เน็ตแล้ว ยังประมวลผลการส่งจ่ายผ่านแฟกซ์ และจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ได้ด้วย

ก. เมื่อมีการสั่งซื้อสินค้าผ่านระบบ CyberCash นั้น สิ่งที่จะเกิดขึ้นภายใน 15-20 วินาที นับตั้งแต่ได้รับคำสั่ง (เมื่อลูกค้ากดปุ่ม PAY) มีขั้นตอนดังนี้

- เมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้าและกดปุ่ม PAY ระบบของผู้ขายจะส่ง electronic invoice ถึงลูกค้าทันที
- CyberCash Wallet ของผู้ซื้อจะเปิดทันที และผู้ซื้อสามารถเลือกวิธีการจ่ายเงินที่ต้องการ
- ข้อมูลการจ่ายเงินที่ถูกใส่รหัสแล้ว (encrypted) จะถูกส่งไปยังผู้ขาย
- เมื่อ SMPS ของผู้ขายได้รับข้อมูลการจ่ายเงิน ก็จะเพิ่มข้อมูลเลขรหัสของผู้ขายลงไป
- การส่งจ่ายจะถูกแจ้งไปยังธนาคาร
- CyberCash Gateway Server จะถอดรหัสข้อมูลเพื่อยืนยันความถูกต้องของ 2 ฝ่าย
- ข้อมูลจะถูกส่งไปยังธนาคารของผู้ขายเมื่อมีการยืนยันรับการจ่ายเงิน แต่หากมีการปฏิเสธ ข้อมูลจะถูกส่งกลับไปยังผู้ขายและผู้ซื้อ
- หากการจ่ายเงินและรับเงินสำเร็จ ผู้ซื้อจะได้รับใบเสร็จดิจิทัลจากระบบ Gateway Server แต่หากการจ่ายเงินและรับเงินไม่สำเร็จผู้ซื้อสามารถเลือกการจ่ายเงินได้อีกครั้ง

การจ่ายเงินผ่านบัตรเครดิต เช็คอิเล็กทรอนิกส์ หรือผ่านระบบ CyberCash นั้น มักเป็นการจ่ายเงินที่มีจำนวนมากกว่า 10 ดอลลาร์ แต่สำหรับการจ่ายเงินจำนวนน้อยกว่านั้น เช่น ไม่ถึง 1 ดอลลาร์ CyberCash ก็มีบริการที่เรียกว่า CyberCoin ในการซื้อขายผ่านอินเทอร์เน็ต ทุกวันนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่างที่ไม่ต้องจัดส่งมีมูลค่าที่ต่ำมากเกินกว่าที่จะส่งจ่ายโดยบัตรเครดิตหรือบัตรเครดิตได้เหมาะสม จึงเกิดมีระบบการจ่ายเงินแบบใหม่ขึ้นมาอีกระบบหนึ่ง คือการจ่ายเงินที่อยู่ในลักษณะของ digital currencies

2.2.4.4 Digital Currencies

Digital Currencies นั้นต่างจาก electronic payment systems ในสองลักษณะที่สำคัญ คือ ผู้ซื้อที่จ่ายเงินด้วย digital currencies สามารถจะปิดบัง ชื่อ ที่อยู่ และตัวตนที่แท้จริงได้ และการใช้ digital currencies ผู้ใช้ไม่จำเป็นต้องมีบัตรเครดิตหรือบัญชีธนาคารแต่อย่างใด โดย digital currencies ทำงานเหมือนธนาคาร กล่าวคือเป็นธนาคารอิเล็กทรอนิกส์ที่รับฝากเงินจากลูกค้าและให้หลักฐานเพื่อให้บริการเงินสดทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งหลักฐานดังกล่าวลูกค้าจะนำไปแสดงเพื่อใช้จ่ายเองหรือโอนให้บุคคลอื่นก็ได้

สำหรับการส่งจ่ายในจำนวนที่ต่ำกว่า 1 ดอลลาร์ โดยระบบ digital currencies นั้นในปัจจุบันมีบริการของระบบ MilliCent ระบบของ MilliCent นั้นมีสกุลเงินตราเรียกว่า scrip ซึ่งมีลักษณะเหมือน electronic coupon ที่มีการจ่ายเงินไว้ล่วงหน้า อย่างไรก็ตามจะมีเพียงผู้ขายบางรายเท่านั้นที่ร่วมกับระบบ MilliCent ที่จะรับชำระเงิน โดย scrip ดังกล่าวนี้จะออกโดย brokers ผู้เป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขาย ซึ่ง brokers เหล่านี้คือตัวแทนผู้ขาย (vendor) ที่มีบัญชี digital currencies กับ electronic bank แล้วนำ digital money ที่ตนมีมาตัดแบ่งเป็นจำนวนย่อยๆเรียกว่า scrip เมื่อผู้ซื้อซื้อ scrip จาก brokers ก็จะสามารถนำไปแลกเป็น scrip ของผู้ขายรายใดรายหนึ่ง ซึ่งเอาไว้ใช้สำหรับการซื้อสินค้าจากผู้ขายรายนั้นๆ

ในการทำธุรกิจแบบนี้ brokers จะได้กำไรจากการซื้อ scrip ในจำนวนมากจากผู้ขายในราคาที่ได้ส่วนลด หรือราคาขายส่งและขายให้กับผู้ซื้อในราคาขายปลีก การซื้อผ่าน brokers นี้ดีกว่าการซื้อโดยตรงกับผู้ขาย ตรงที่ผู้ซื้อไม่ต้องซื้อ scrip หลายๆตัวไว้ในบัญชีของตน เนื่องจาก scrip ของ brokers สามารถไปแลกเป็น scrip ของผู้ขายต่างๆได้

ปัญหาของระบบ MilliCent ดังกล่าวอยู่ที่ผู้ซื้อสินค้าจะไม่ได้รับใบเสร็จรับเงิน เนื่องจากการรับสินค้า real time ทางอินเทอร์เน็ตเป็นเสมือนใบเสร็จรับเงินในตัวเองอยู่แล้ว ดังนั้นหากมีการรับจ่ายเงินแล้ว ผู้ซื้อไม่ได้รับสินค้าก็จะไม่มีหลักฐานยืนยันได้

จากที่กล่าวมาเป็นการจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ที่มีการให้บริการอยู่ทั่วโลก ซึ่งผู้ซื้อและผู้ขายผ่านอินเทอร์เน็ตในประเทศไทยก็สามารถใช้บริการดังกล่าวได้ด้วย อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศไทยปัจจุบันก็มีการพัฒนาระบบการชำระเงินทางอินเทอร์เน็ตไปมาก โดยธนาคารกรุงไทยได้พัฒนาระบบ Payment Gateway ทำให้สามารถรับชำระเงินโดยบัตรเครดิตแบบ real time ได้ กล่าวคือ ระบบจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของบัตรเครดิตและตั้ง

การโอนเงินโดยอัตโนมัติแต่ข้อจำกัดของระบบที่ธนาคารกรุงไทยพัฒนาขึ้นมาคือ ถึงแม้ผู้ซื้อจะสามารถส่งจ่ายโดยบัตรเครดิตของธนาคารใดๆในโลกได้ แต่ผู้ขายต้องมีบัญชีที่ธนาคารกรุงไทย ในการให้บริการ Payment Gateway ดังกล่าวผู้ขายจะถูกเรียกเก็บค่าบริการในการใช้ระบบ Payment Gateway ของธนาคารกรุงไทย แต่ไม่มีการเรียกเก็บค่าบริการจากผู้ซื้อแต่อย่างใด เมื่อมองในลักษณะนี้อาจกล่าวได้ว่าระบบ Payment Gateway ของธนาคารกรุงไทยทำงานเสมือนระบบ Gateway Server ของ CyberCash นั่นเอง

2.2.5 การรักษาความปลอดภัยสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹

ปัจจุบันนี้โลกของเครือข่ายคอมพิวเตอร์เต็มไปด้วยตัวอย่างของระบบจำนวนมากที่ถูกคุกคามเพื่อก่อให้เกิดความเสียหาย ระบบการรักษาความปลอดภัยจึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมากสำหรับงานทางด้านการเงินและทางด้านธุรกิจ ในการทำรายการธุรกรรมทั่วไปจะควบคุมที่ตัวบุคคลและวัตถุจริงๆ แต่สำหรับในระบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจำเป็นต้องมีวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อดูแลความปลอดภัยของระบบ ได้แก่ ลายมือชื่อดิจิตอล ใบรับรองดิจิตอล องค์กรรับรองความถูกต้องในการส่งข้อมูลผ่านเครือข่าย

2.2.5.1 ลายมือชื่อดิจิตอล (Digital Signature)

เป็นลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนึ่งที่ได้รับการยอมรับมาก และเป็นองค์ประกอบหนึ่งในโครงสร้างพื้นฐานกุญแจสาธารณะ (Public Key Infrastructure) ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้จากการเข้ารหัสข้อมูล ด้วยกุญแจส่วนตัวของผู้ส่งซึ่งเปรียบเสมือนเป็นลายมือชื่อของผู้ส่ง คุณสมบัติของลายมือชื่อดิจิตอล นอกจากจะสามารถระบุตัวบุคคล (authentication) และเป็นกลไกการป้องกันการปฏิเสธความรับผิดชอบแล้ว (non-repudiation) ยังสามารถป้องกันข้อมูลที่ส่งไปไม่ให้ถูกแก้ไข หรือหากถูกแก้ไขไปจากเดิมก็สามารถล่วงรู้ได้ กระบวนการสร้างและลงลายมือชื่อดิจิตอล มีขั้นตอนดังนี้

ก. เริ่มจากการนำเอาข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้นฉบับที่จะส่งไปนั้น มาผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ที่เรียกว่าฟังก์ชันย่อข้อมูล (Hash Function) เพื่อให้ได้ข้อมูล

¹ กองบรรณาธิการ, “การรักษาความปลอดภัยสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” e-commerce, ปีที่ 2, ฉบับที่ 20, (สิงหาคม 2543), หน้า 75-76.

สั้นๆที่เรียกว่า ข้อมูลที่ย่อยแล้ว (digest) ก่อนที่จะทำการเข้ารหัสเนื่องจากข้อมูลต้นฉบับมักมีความยาวมาก ซึ่งจะทำให้กระบวนการเข้ารหัสใช้เวลานานมาก

ข. ทำการเข้ารหัสด้วยกุญแจส่วนตัวของผู้ส่งเอง ซึ่งจุดนี้เปรียบเสมือนการลงลายมือชื่อของผู้ส่ง เพราะผู้ส่งเท่านั้นที่มีกุญแจส่วนตัวของผู้ส่งเอง และจะได้ข้อมูลที่เข้ารหัสแล้ว เรียกว่าลายมือชื่อดิจิตอล

ค. ทำการส่งลายมือชื่อไปพร้อมกับข้อมูลต้นฉบับไปยังผู้รับ ผู้รับก็จะทำการตรวจสอบว่าข้อมูลที่ได้รับถูกแก้ไขระหว่างทางหรือไม่ โดยการนำข้อมูลต้นฉบับที่ได้รับมาผ่านกระบวนการย่อยด้วยฟังก์ชันย่อยข้อมูล จะได้ข้อมูลที่ย่อยแล้วอันหนึ่ง และนำลายมือชื่อดิจิตอลมาทำการถอดรหัสด้วยกุญแจสาธารณะของผู้ส่ง ก็จะได้ข้อมูลที่ย่อยแล้วอีกอันหนึ่ง แล้วทำการเปรียบเทียบข้อมูลที่ย่อยแล้วทั้งสองอัน ถ้าหากว่าเหมือนกัน ก็แสดงว่าข้อมูลที่ได้รับนั้นไม่ได้ถูกแก้ไข แต่ถ้าข้อมูลที่ย่อยแล้วแตกต่างกัน ก็แสดงว่าข้อมูลที่ได้รับถูกเปลี่ยนแปลงระหว่างทาง

จากกระบวนการลงลายมือชื่อดิจิตอลข้างต้น มีข้อพึงสังเกตคือ ลายมือชื่อดิจิตอลจะแตกต่างกันไปตามข้อมูลต้นฉบับและบุคคลที่จะลงลายมือชื่อ ไม่เหมือนกับลายมือชื่อทั่วไปที่จะต้องเหมือนกันสำหรับบุคคลนั้นๆ ไม่ขึ้นอยู่กับเอกสาร กระบวนการที่ใช้จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการเข้ารหัสแบบอสมมาตร (Asymmetries) แต่การเข้ารหัสจะใช้กุญแจส่วนตัวของผู้ส่ง และการถอดรหัสจะใช้กุญแจสาธารณะของผู้ส่ง ซึ่งสลับกันกับการเข้ารหัสและถอดรหัสแบบกุญแจสมมาตรในการรักษาข้อมูลให้เป็นความลับ อย่างไรก็ตามในการใช้งานข้อมูลต้นฉบับที่ส่งก็ควรจะถูกเข้ารหัสด้วย เพื่อให้ข้อมูลเป็นความลับสำหรับผู้ที่ไม่มิสิทธิ

2.2.5.2 ใบรับรองดิจิทัล (Digital Certificate)

ด้วยการเข้ารหัสและลายมือชื่อดิจิตอลในการทำธุรกรรม ทำให้สามารถรักษาความลับของข้อมูล สามารถรักษาความถูกต้องของข้อมูล และสามารถระบุตัวบุคคลได้ระดับหนึ่ง เพื่อเพิ่มระดับความปลอดภัยในการระบุตัวบุคคลโดยสร้างความเชื่อถือมากขึ้นด้วยใบรับรองดิจิทัล (Digital Certificate) ซึ่งออกแบบโดยองค์กรกลางที่เป็นที่เชื่อถือเรียกว่าองค์กรรับรองความถูกต้อง (Certification Authority) จะถูกนำมาใช้สำหรับยืนยันในตอนทำธุรกรรมว่าเป็นบุคคลนั้นๆ จริงตามที่ได้อ้างไว้ โดยรายละเอียดในใบรับรองดิจิทัลทั่วไปได้แก่ ข้อมูลระบุผู้ที่

ได้รับการรับรอง เช่น ชื่อ องค์กร ที่อยู่, ข้อมูลระบุผู้ออกใบรับรอง ได้แก่ ลายมือชื่อดิจิตอลขององค์กรที่ออกใบรับรอง หมายเลขประจำตัวของผู้ออกใบรับรอง, ญาณาธารณะของผู้ที่ได้รับการรับรอง, วันหมดอายุของใบรับรองดิจิตอล, ระดับชั้นของใบรับรองดิจิตอล ซึ่งมี 4 ระดับ ในระดับที่ 4 จะมีกระบวนการตรวจสอบเข้มงวดที่สุด และต้องการข้อมูลมากที่สุด , หมายเลขประจำตัวของใบรับรองดิจิตอล

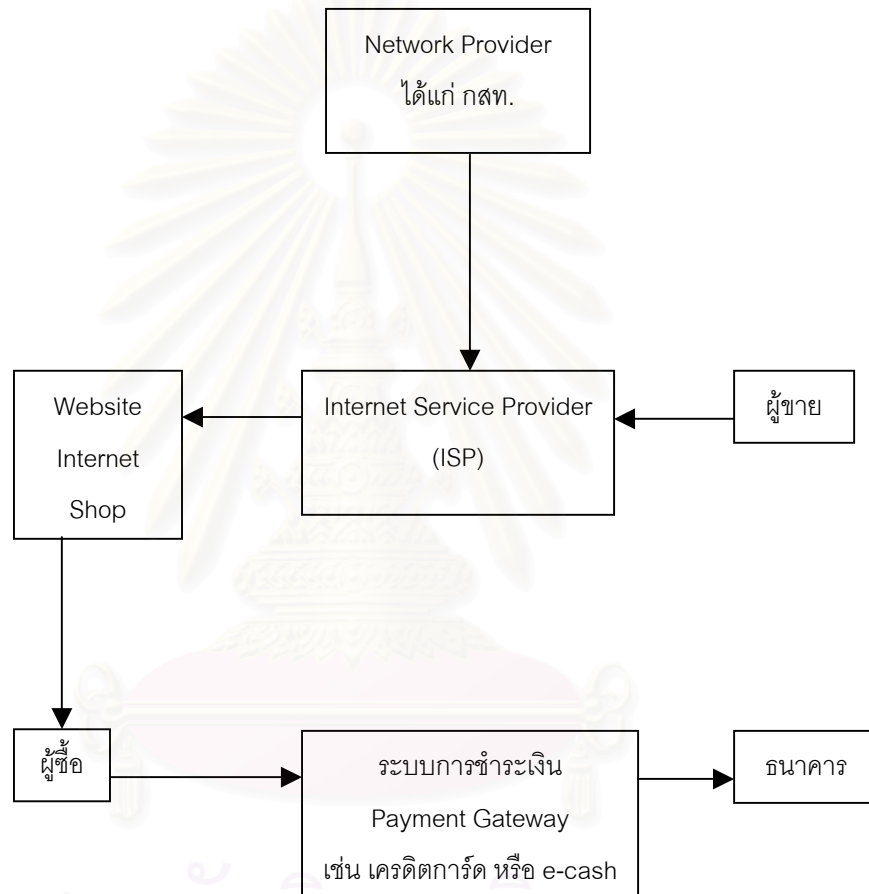
ประเภทของใบรับรองดิจิตอลยังแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ ใบรับรองเครื่องแม่ข่าย ใบรับรองส่วนบุคคล ใบรับรองสำหรับองค์กรรับรองความถูกต้อง

2.2.5.3 องค์กรรับรองความถูกต้อง (Certification Authority : CA)

องค์กรรับรองความถูกต้องนั้นมีบทบาทหน้าที่หลักในการให้บริการเทคโนโลยีการเข้ารหัส ซึ่งได้แก่ การสร้างญาณาธารณะและญาณาธลับสำหรับผู้จดทะเบียน การส่งมอบญาณาธลับ การสร้างและการรับรองลายมือชื่อดิจิตอล เป็นต้น การให้บริการเกี่ยวกับการออกใบรับรอง ได้แก่ การออกแบบ การเก็บรักษา การยกเลิก การตีพิมพ์เผยแพร่ใบรับรองดิจิตอล รวมทั้งการกำหนดนโยบายการออกและอนุมัติใบรับรอง นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ในการให้บริการเสริมอื่นๆ ได้แก่ การตรวจสอบสัญญาต่างๆ การทำทะเบียน การกักญาณาธลับ เป็นต้น สำหรับในประเทศไทยนั้น ยังไม่มีองค์กรรับรองความถูกต้อง

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาพลักษณะการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์



2.2.6 ลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะเช่นเดียวกับการค้าทั่วไปที่สามารถแบ่งเป็นการขายและการให้บริการ แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถแบ่งย่อยลงได้อีก เนื่องมาจากลักษณะเฉพาะตัวของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อ กล่าวคือ ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ซื้อ ผู้ขาย หรือธนาคาร สามารถติดต่อกันได้ในทันที ดังนั้น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงมิใช่การค้าประเภทใหม่ หากแต่เป็นการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือสื่อสารเท่านั้น แต่เนื่องจากความรวดเร็วและแพร่หลายของสื่อชนิดใหม่นี้จึงทำให้ต้องวิเคราะห์ในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ระบบรักษาความปลอดภัย ความรับผิดชอบทางภาษีอากร เป็นต้น การจัดแบ่งลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะเป็นพื้นฐานในการพิจารณาเรื่องต่างๆ ได้ ด้วยเหตุนี้ จึงมีการจัดแบ่งเป็นภาพรวมได้ 5 รูปแบบ คือ

1. กิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้านี้มีรูปร่าง เช่น การขายหนังสือ ยา สุรา เครื่องใช้สำนักงาน ฯลฯ
2. กิจการขายสินค้าจับต้องไม่ได้ หรือสินค้าไม่มีรูปร่าง เช่น การดาวน์โหลดโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เกมส์ วิดีโอ ภาพยนตร์ เพลง ฯลฯ ในเรื่องนี้มีประเด็นทางภาษีอากรว่า เงินได้จากการให้ดาวน์โหลดสิ่งต่างๆ จากอินเทอร์เน็ตเป็นรายได้จากกำไรธุรกิจ ค่าบริการ หรือค่าสิทธิ ฯลฯ
3. กิจการให้บริการทั่วไป เช่น การบริการรับจองโรงแรมที่พัก ตัวเครื่องบิน โดยบริษัทนำเที่ยว เป็นต้น
4. การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณา โดยผู้ที่ประสงค์จะขายสินค้าหรือให้บริการได้จ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่เจ้าของเว็บไซต์เพื่อเป็นค่าตอบแทนการโฆษณาสินค้าหรือบริการนั้น

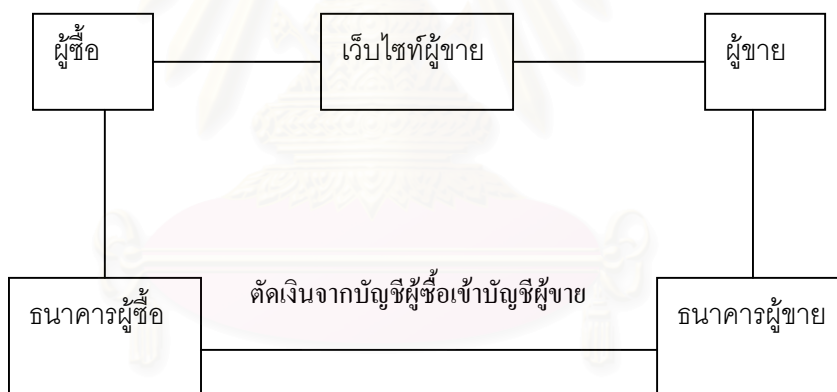
¹ ตั้มมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์, “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร,” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 47, ฉบับที่ 5, (พฤษภาคม 2543), หน้า 41-43.

5. การประกอบการแบบห้างสรรพสินค้า (shopping mall) บนอินเทอร์เน็ต ได้แก่ กรณีที่เจ้าของเว็บไซต์ให้บริการแก่ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในการทำธุรกิจผ่านเว็บไซต์ของตน กล่าวคือ เจ้าของเว็บไซต์จะเป็นผู้ให้บริการรับชำระเงิน การวางโฆษณา เป็นต้น

เพื่อประโยชน์ในการศึกษาถึงความรับผิดชอบด้านภาษี สามารถนำเสนอถึงวิธีการชำระเงินผ่านอินเทอร์เน็ตร่วมกับลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังต่อไปนี้

2.2.6.1 กรณีสินค้ามีรูปร่างและการชำระเงินแบบ off-line

กรณีนี้ผู้ซื้อจะเข้าไปเลือกซื้อสินค้าจากเว็บไซต์ของผู้ขาย หรือเว็บไซต์ใดๆที่ผู้ขายได้เช่าพื้นที่เพื่อโฆษณาสินค้าของตนไว้ และทำการชำระเงินโดยการให้หมายเลขบัตรเครดิตทางอินเทอร์เน็ต หลังจากนั้นผู้ขายจะติดต่อไปยังบริษัทบัตรเครดิต หรือธนาคาร เพื่อตรวจสอบความถูกต้อง และจะจัดส่งของให้ผู้ซื้อทางไปรษณีย์ หรือบริษัทขนส่ง และเรียกชำระเงินจากบริษัทบัตรเครดิต หรือธนาคารของผู้ซื้อ ดังแผนภาพต่อไปนี้

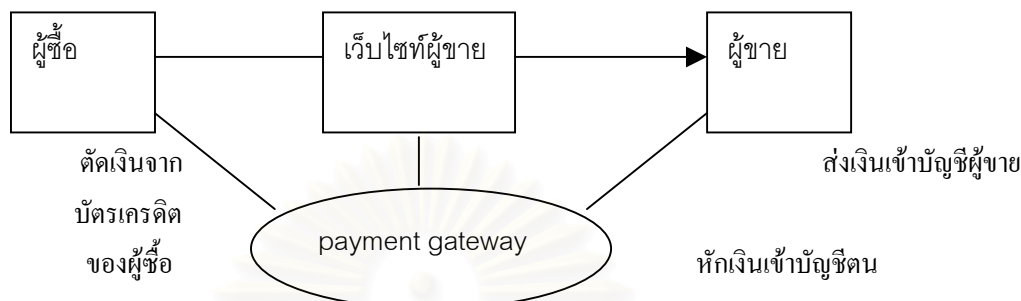


2.2.6.2 กรณีสินค้าไม่มีรูปร่าง หรือเป็นการให้บริการและชำระเงินแบบ

real time

ผู้ซื้อจะเข้าไปยังเว็บไซต์ของผู้ขายหรือเว็บไซต์ใดๆที่ผู้ขายได้เช่าพื้นที่เพื่อโฆษณาสินค้าของตนไว้ เพื่อเลือกสินค้าเมื่อผู้ซื้อตกลงใจซื้อสินค้าก็จะต้องจ่ายเงิน โดยการให้หมายเลขบัตรเครดิตผ่านทางอินเทอร์เน็ต (หรือวิธีอื่นๆ เช่นการใช้ digital currency) ระบบของผู้ขายซึ่งให้บริการระบบการชำระเงินแบบ real time ผ่าน payment gateway จะสามารถตรวจสอบความถูกต้องของบัตรเครดิตนั้นๆ ได้อัตโนมัติ และทำการโอนเงินจากบัญชีบัตรเครดิตของผู้ซื้อเข้า

บัญชีผู้ขาย พร้อมทั้งหักเงินส่วนหนึ่งเป็นค่าบริการเข้าบัญชีทาง payment gateway ได้ภายในเวลา 15 – 20 วินาที จากนั้นระบบของผู้ขายจะจัดส่งสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้ซื้อผ่านทางอินเทอร์เน็ตในทันที ดังแผนภาพต่อไปนี้



2.2.6.3 กรณีขายผ่าน electronic shopping mall

กรณีนี้ผู้ซื้อจะเข้าไปใน electronic shopping mall ที่ผู้ประกอบการใช้พื้นที่ในการจัดสรรไว้ให้จัดวางสินค้า ซึ่งในพื้นที่ดังกล่าวผู้ขายสามารถวางแสดงสินค้าที่ขายผ่านอินเทอร์เน็ตโดยมีรายละเอียดสินค้า และราคาสินค้าแสดงอยู่ด้วย เมื่อผู้ซื้อเลือกซื้อสินค้าที่ต้องการก็สามารถรวมสินค้าใส่ไว้ในรถเข็น (shopping cart) และเลือกซื้อสินค้าอื่นต่อไปจนพอใจแล้วจึงจะรวมชำระเงินในคราวเดียว ซึ่ง electronic mall จะมีการรับชำระเงินโดยบัตรเครดิตหรือโดยวิธีอื่นๆ เมื่อระบบชำระเงินได้ตรวจสอบบัตรเครดิตเรียบร้อยแล้ว electronic mall จะส่งใบสั่งซื้อไปยังร้านค้าเพื่อให้จัดส่งสินค้าหรือบริการให้กับผู้ซื้อต่อไป electronic mall บางแห่งอาจเรียกเก็บค่า commission จากการขายสินค้าและบริการแต่ละครั้งด้วย

จากที่กล่าวมาในเรื่องของลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะพบว่ามีการขายสินค้าและการให้บริการในรูปแบบต่างๆหลายรูปแบบ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้านั้นว่ามีความเหมาะสมกับวิธีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบใด สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะมุ่งศึกษาถึงความรับผิดชอบทางภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศเฉพาะกรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างเท่านั้น ว่ามีปัญหาในการจัดเก็บอย่างไร

บทที่ 3

หลักการทางภาษีและการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง

ในบทนี้จะศึกษาเกี่ยวกับหลักการและทฤษฎีพื้นฐานทางภาษีที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาในบทต่อไปว่ามีปัญหาจากการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในกรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างอย่างไร การจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจรัฐซึ่งจะต้องมีเหตุผลหรือหลักการมารองรับ สามารถอธิบายเป็นลำดับดังนี้

3.1 อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ

การจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจรัฐลักษณะหนึ่งเพื่อนำเงินที่ได้จากการจัดเก็บนั้นมาบริหารประเทศทั้งนี้มีความมุ่งหมายเพื่อให้พลเมืองมีความเป็นอยู่ที่ดี การใช้อำนาจจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีที่จะกำหนดขึ้น โดยความสัมพันธ์ที่แท้จริงบางอย่างระหว่างบุคคลและรัฐ

หลักการที่สำคัญมีสองประการที่เป็นรากฐานในการกำหนดเขตอำนาจการจัดเก็บภาษี ได้แก่ หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

3.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

หลักแหล่งเงินได้เป็นการจัดเก็บจากจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ภาษีได้หลักแหล่งเงินได้ รัฐเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งหมดที่ได้มาจากแหล่งต่างๆภายในเขตอำนาจเหนือดินแดนของรัฐนั้น ส่วนสาเหตุที่รัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ ก็เนื่องมาจากการใช้ทรัพยากรหรือกระทำการกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรัฐนั้นก่อให้เกิดเงินได้แก่บุคคลใด บุคคลนั้นจึงควรเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น

3.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)

การจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่เป็นการจัดเก็บจากจุดเกาะเกี่ยวทางด้านตัวบุคคล กล่าวคือบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์กับประเทศที่จัดเก็บภาษี โดยอาศัยอยู่ในรัฐนั้นๆ หรือ

บางประเทศจะไม่พิจารณาเพียงแค่นักคนดังกล่าวอาศัยในรัฐนั้น แต่จะพิจารณาจากสัญชาติ (Nationality) ที่เดียว หากบุคคลมีสัญชาติรัฐ รัฐก็จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีภายใต้หลักการนี้ ซึ่งจะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลก (world wide income) ของบุคคลที่อาศัยอยู่ในเขตอำนาจเหนือดินแดนของรัฐนั้นในกรณีที่รัฐนั้นใช้หลักถิ่นที่อยู่ หรือจัดเก็บจากบุคคลที่มีสัญชาติรัฐ ไม่ว่าบุคคลนั้นจะอาศัยอยู่ที่ใดในกรณีที่รัฐนั้นใช้หลักสัญชาติ สาเหตุที่รัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตนตามหลักถิ่นที่อยู่ ก็เนื่องมาจากว่า เมื่อบุคคลใดได้อยู่อาศัย และได้รับความคุ้มครองจากรัฐใด บุคคลนั้นจึงควรเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น

ประเทศส่วนใหญ่จะใช้หลักการทั้งสองหลักการผสมกัน แต่ประเทศกำลังพัฒนามักจะใช้หลักแหล่งเงินได้เป็นหลัก เพราะผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกำลังพัฒนาไม่ได้ลงทุนในประเทศอื่นมากนักโดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศพัฒนาแล้ว นอกจากนี้ การใช้หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักนั้นแม้จะทำให้จัดเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ได้ทั้งหมด แต่การบริหารจัดเก็บก็จะเป็นปัญหาหนึ่งซึ่งประเทศกำลังพัฒนาไม่สามารถบริหารจัดการเก็บได้ดีพอ ดังนั้น¹ ประเทศกำลังพัฒนาจึงพอใจหลักแหล่งเงินได้มากกว่า

การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีได้นั้น จะต้องมีความสัมพันธ์ (nexus) ที่ชัดเจนระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี โดยรัฐจะบัญญัติกฎหมายให้ประชาชนที่อยู่ภายในรัฐนั้นมีหน้าที่ในการเสียภาษีอากร ในประเทศไทยได้บัญญัติหน้าที่ของประชาชนในการเสียภาษีอากรไว้ในรัฐธรรมนูญ² ในการจัดเก็บภาษีอากรรัฐจะต้องบัญญัติเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนด เช่น ตามกฎหมายไทยมีประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด เป็นต้น โดยกฎหมายเหล่านั้นจะบัญญัติให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นผู้ออกกฎหมายลำดับรองเพื่อใช้เป็นแนวทางในทางปฏิบัติและกำหนดรายละเอียดเป็นลำดับขั้นไป หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ เสรี วัฒนวารงศิริกร, “ความรับผิดทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทย”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529, หน้า 6.

² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 69 “บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รับราชการทหาร เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักภัย ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม”

อยู่จะปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เช่น มาตรา 41 มาตรา 66 มาตรา 76 ทวิ เป็นต้น¹

3.2 อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อประเทศต่างๆ ใช้กฎเกณฑ์ในการเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่มาเป็นหลักในการเก็บภาษี จึงเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศขึ้นได้ เรียกว่าภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) อันหมายถึงกรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลคนเดียวโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ² เช่น บุคคลมีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ และเมื่อนำเงินได้เข้ามาในประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ก็ต้องเสียภาษีในประเทศตนตามหลักถิ่นที่อยู่อีก เป็นต้น ดังนี้ เป็นอุปสรรคต่อการขยายตัวทางการค้าระหว่างประเทศ จึงได้มีการพยายามขจัดภาษีซ้ำซ้อน เช่น ประเทศไทยมีพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 300) เพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศให้กับบริษัทไทยที่ไปลงทุนในต่างประเทศโดยการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทไทยเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศแต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย นอกจากนี้ มีการจัดทำ

¹ **ประมวลรัษฎากร มาตรา 41** “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้ตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและทำกิจกรรมในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่นารวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทยให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ...”

² เพรสิททิบูลย์ แก้วสถิตย์, อนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพ : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2536), หน้า 8.

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือเรียกกันโดยทั่วไปว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งเป็นความตกลงระหว่างสองประเทศเพื่อบรรเทาความซ้ำซ้อนในการเก็บภาษี ซึ่งอาจเป็นการตกลงกันสองฝ่าย (Bilateral Agreement) หรือหลายฝ่าย (Multilateral Agreement) แล้วแต่กรณี

3.2.1 โครงสร้างและหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

โครงสร้างและหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนมักยึดถือตามแบบร่างขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาการทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development หรือ OECD) ซึ่งมีการร่างตั้งแต่ ค.ศ. 1963 เป็นหลัก ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้รับการปรับปรุงหลายครั้งเพื่อให้ทันต่อกระแสการค้าและการพัฒนาด้านเทคโนโลยีของโลก ได้แก่ ในปี ค.ศ.1977 และ ค.ศ.1992 ตามลำดับ ทั้งนี้การแก้ไขให้ทันสมัยอยู่เสมอเป็นเป้าหมายหลักของ OECD การแก้ไขฉบับหลังๆต่อมาจึงไม่เน้นการพัฒนาจนเป็นรูปฉบับสมบูรณ์เหมือนร่างของปี ค.ศ.1963 และ 1977 นอกจากการแก้ไขร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว มีการเพิ่มเติมคำอธิบาย (commentaries) อยู่เสมอด้วยเพื่อสร้างความชัดเจนในการตีความหมายคำต่างๆ ที่ปรากฏในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน คำอธิบายดังกล่าวจัดทำโดยผู้เชี่ยวชาญซึ่งได้รับคัดเลือกจากรัฐบาลของประเทศสมาชิก แล้วแต่งตั้งเป็นคณะกรรมการ (Committee on Fiscal Affairs) ดังนั้น คำอธิบายและการตีความที่ปรากฏจึงมีบทบาทสำคัญในการพัฒนากฎหมายด้านการค้าระหว่างประเทศ แม้ว่าคำอธิบายดังกล่าวจะไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาที่ต้องมีการลงนามและผูกพันต่อประเทศผู้ลงนามอย่างอนุสัญญา แต่ก็ได้รับการยอมรับเนื่องจาก Commentaries หรือคำอธิบายมีส่วนอย่างมากในการนำอนุสัญญามาปรับใช้ ในการตีความและในการจัดข้อโต้แย้งต่างๆ ของประเทศสมาชิก¹ ต่อมาในปี ค.ศ. 1980 องค์การสหประชาชาติ (United Nations) ได้นำร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD มาเป็นหลักในการร่างแบบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสำหรับประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนา โดยใช้เวลาร่างกว่าสิบปี ด้วยเหตุที่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เอื้อประโยชน์ให้แก่ประเทศพัฒนาแล้วมากกว่า² หากประเทศกำลังพัฒนาใช้ร่างของ OECD ในการตกลงจัดทำอนุสัญญากับประเทศที่พัฒนาแล้วจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่สมดุลในการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศได้ เพราะมีสัดส่วนการลงทุนที่แตกต่างกัน

¹ Klaus Vogel, and others, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, Third edition, (London, : Kluwer Law International, 1997), p.7.

² Philip Baker, **Double Taxation Conventions and International Tax Law**, (London : Sweet & Maxwell, 1994), pp.68-69.

เนื่องจากประเทศที่กำลังพัฒนามักเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศพัฒนาแล้วมักเป็นประเทศ
ถิ่นที่อยู่

ลักษณะ โครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะแบ่งเงินได้เป็นประเภทต่างๆ ซึ่ง
สามารถจัดเป็นกลุ่มได้ดังนี้¹

1. เงินได้ที่เก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น โดยไม่มีข้อจำกัดใดๆ ได้แก่

(1) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น (รวมทั้งเงินได้จากการเกษตร
กรรมหรือป่าไม้) ส่วนเกินจากการจำหน่ายทรัพย์นั้น

(2) ผลกำไรของสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น ส่วนเกินจากการ
จำหน่ายทรัพย์สินอันเป็นส่วนของสถานประกอบการถาวรนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้าสถานประกอบการ
ถาวรนั้นได้ใช้เพื่อดำเนินธุรกิจของการขนส่งทางเรือหรือทางอากาศยานในการจราจรระหว่าง
ประเทศแล้ว ประเทศเจ้าของเงินได้จะเก็บภาษีไม่ได้

(3) เงินได้จากการแสดงของศิลปินและนักกีฬาในประเทศนั้น ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิด
ขึ้นกับนักแสดงเหล่านั้นหรือบุคคลอื่น

(4) เงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ ถ้าเงินได้นั้นจ่ายโดยหรือรับผิดชอบโดย
ฐานประกอบการประจำที่อยู่ในประเทศนั้น

(5) ค่าป่วยการกรรมการที่จ่ายให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น

(6) เงินได้ที่เป็นของลูกจ้างที่ได้ทำงานอยู่ในประเทศนั้นเกินกว่า 183 วัน

2. เงินได้ที่เก็บภาษีได้ในประเทศที่เงินได้นั้นเกิดขึ้น โดยมีข้อจำกัด ได้แก่

(1) เงินปันผล ซึ่งมีข้อจำกัดไว้สองกรณี กรณีแรก ให้เก็บภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 5
ถ้าผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทที่ผู้ถือหุ้นถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทที่จ่ายเงินปันผลนั้นอย่าง
น้อยร้อยละ 15 กรณีที่สอง ให้เก็บในอัตราร้อยละ 15 สำหรับกรณีอื่นๆ

(2) ดอกเบี้ย

3. เงินได้ที่ไม่สามารถเก็บภาษีในประเทศที่เงินได้เกิดขึ้น ได้แก่

(1) ค่าสิทธิที่มีใช่เป็นเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

(2) ส่วนเกินจากการจำหน่ายหุ้นหรือหลักทรัพย์ประเภทอื่น

¹ พิชาดิ เกษเรือง, คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพฯ : บริษัท ไอ โอนิค อินเทอร์เน็ตรีซอร์สเซส
จำกัด, 2538), หน้า 2.

- (3) เงินบำนาญของรัฐกิจเอกชน
- (4) ทุน หรือรางวัล หรือรายได้ของนักศึกษาที่ได้รับในการเป็นนักศึกษาในประเทศ
นั้น
- (5) กำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบการเดินเรือ หรืออากาศยานในการจราจรระหว่าง
ประเทศ ถ้าประเทศนั้นไม่มีสถานจัดการใหญ่ตั้งอยู่

3.2.2 การบังคับใช้อุสสัญญาภาษีซ้อน

โดยทั่วไปแล้ว เมื่อมีเอกชนใดตกอยู่ภายใต้กฎหมายของรัฐหลายรัฐใน
สถานการณ์หนึ่งๆ กฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลจะถูกนำมาใช้ในการแก้ปัญหาความขัด
แย้งนั้นว่าบุคคลนั้นตกอยู่ภายใต้กฎหมายภายในของประเทศใด เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีอากรที่
เมื่อมีปัญหาความขัดแย้งจำเป็นต้องมีกฎหมายหรือมาตรการใดๆ มาใช้ตัดสินว่าจะใช้กฎหมาย
ประเทศใดบังคับ อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นมาตรการที่มีจุดมุ่งหมายดังกล่าว หากแต่มีความแตกต่างที่
อนุสัญญาภาษีซ้อนมีสมมติฐานว่ารัฐคู่สัญญาต้องมีกฎหมายภายในของตนในเรื่องนั้นๆ อยู่ก่อน¹
อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ใช่การนำกฎหมายของต่างประเทศมาใช้ เพราะจุดมุ่งหมายของอนุสัญญา
ภาษีซ้อนมีเพื่อป้องกันการเสียภาษีซ้ำซ้อนเท่านั้น ด้วยการจำกัดอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่
สัญญา ดังนั้นจึงมีความแตกต่างจากการแก้ปัญหาความขัดแย้งทั่วไป เพราะไม่ได้มีลักษณะให้
เลือกว่าต้องใช้กฎหมายรัฐใดบังคับ แต่ให้ใช้กฎหมายภายในของตนเองเพียงแต่ถูกจำกัดลงโดย
อนุสัญญาเท่านั้น²

ประเด็นที่ควรพิจารณาคือ สถานะทางกฎหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน
เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในประเทศจะมีสถานะอย่างไร ในหลายๆ ประเทศมักจะกำหนดไว้
ให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีสถานะที่เหนือกว่ากฎหมายภายใน กล่าวคือ อนุสัญญาอาจมาจำกัดหรือ
ลดล้างอำนาจการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร แม้อนุสัญญาภาษีซ้อนจะเป็นส่วนหนึ่งของ
กฎหมายภายในก็เป็นเพียงแต่วิธีการให้อนุสัญญามีผลใช้บังคับได้ในเขตอำนาจของคู่สัญญา แต่
เมื่อมีความขัดแย้งระหว่างอนุสัญญาภาษีซ้อนกับกฎหมายภายในในเรื่องของประโยชน์ทางด้าน
ภาษีแล้ว เช่น ขัดแย้งกันในการจัดเก็บ หลักปฏิบัติโดยทั่วไปจะให้สิทธิผู้เสียภาษีในการได้รับ
ประโยชน์ทางด้านภาษี กล่าวคือ หากกฎหมายภายในให้ผลประโยชน์ทางด้านภาษีดีกว่าอนุสัญญา
ภาษีซ้อน ก็ให้นำกฎหมายภายในนั้นใช้บังคับ และเมื่อใดอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ผลประโยชน์ทาง

¹ Klaus Vogel, and others, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, p.20.

² Ibid, p.26.

ด้านภาษีดีกว่ากฎหมายภายใน ก็ให้นำอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมาใช้บังคับ หลายๆ ประเทศรวมทั้งประเทศไทยจะยึดหลักปฏิบัติดังกล่าวนี้ ยกเว้นประเทศสหรัฐอเมริกาที่ยึดหลักให้อนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่ในฐานะเท่าเทียมกับกฎหมายภายใน กล่าวอีกนัยหนึ่ง ในประเทศสหรัฐอเมริกา รัฐบาลกลางสามารถที่จะออกกฎหมายเพื่อให้ข้อบทบางข้อในอนุสัญญาไม่มีผลใช้บังคับในประเทศของตน โดยไม่ต้องไปทำความตกลงใหม่กับประเทศที่เป็นคู่สัญญาของความตกลงนั้นแต่อย่างใด¹ สาเหตุที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำโดยฝ่ายบริหารมีผลในการจำกัด หรือลดล้างอำนาจประมวลรัษฎากรซึ่งจัดทำโดยฝ่ายนิติบัญญัติ เนื่องมาจากว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ผ่านกระบวนการแปลงมาเป็นกฎหมายภายใน (transformation) โดยมีการออกกฎหมายภายในมารองรับตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 และอนุสัญญาทุกฉบับได้มีพระบรมราชโองการประกาศให้ใช้ได้โดยจะมีการประกาศลงในราชกิจจานุเบกษาทุกครั้งก่อนมีการบังคับใช้อนุสัญญา²

3.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐเป็นเรื่องที่บุคคลทั่วไปให้การยอมรับ แต่หากพิจารณาอีกด้านหนึ่งจะพบว่า การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจำกัดอำนาจการใช้เงินของประชาชนด้วย เนื่องจากรัฐกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร จุดมุ่งหมายของการจัดเก็บภาษีอากรมิได้มุ่งเพียงจัดเก็บให้มากที่สุดจนเข้าลักษณะขูดเลือดขูดเนื้อต่อประชาชน และส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจชะงักงัน การจัดเก็บภาษีอากรจึงมีหลักการหลายประการในการพิจารณาความเหมาะสมในการจัดเก็บเพื่อให้ประชาชนยอมรับและยินดีที่จะเสียภาษี หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ได้รับการยอมรับและได้รับการพัฒนาต่อมาถึงปัจจุบันคือ หลักเกณฑ์ของ Adam Smith จากหนังสือ Wealth of Nation มีดังนี้

1. ประชาชนทุกคนในแต่ละประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะทางเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

¹ กฤตศิลป์ กนกนาถ, “ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเปรียบเทียบ”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525, หน้า 55.

² เพรสิพิบูลย์ แก้วสดีตย์, อนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 14.

2. ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอนไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่จะต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

3. การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวันเวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

4. ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ทำให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

หลักเกณฑ์เหล่านี้ได้รับการพัฒนาจนเป็นหลักเกณฑ์ที่ดีในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน ดังต่อไปนี้

3.3.1 หลักความแน่นอน (certainty)

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพนั้น กฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและเป็นที่แจ้งชัดแก่ผู้เสียภาษีทุกคน กล่าวคือภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอนในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการที่จัดเก็บภาษีนั้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสีย ช่วยให้การบริหารจัดการเก็บง่ายขึ้น และลดช่องทางการทุจริตอันจะก่อความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

3.3.2 หลักความประหยัด (low compliance and collection costs)

ระบบของการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดี ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดด้วย เนื่องจากภาระยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บนั้นมิได้ก่อให้เกิดผลผลิตประชาชาติเพิ่มขึ้น แต่เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

¹ เกริกเกียรติ พิพัฒนเสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), หน้า 123-130.

3.3.3 หลักความยอมรับ (acceptability)

การบริหารจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทจะทำให้ง่ายขึ้นหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี การที่ประชาชนจะให้ความร่วมมือ จะต้องเกิดจากประชาชนให้ความยอมรับเสียก่อน การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากขึ้นเพียงโดยอ้อมจะขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการเก็บภาษีของรัฐ เป็นสำคัญ กล่าวคือการจัดเก็บนั้นต้องเป็นธรรมแก่ทุกคน และแสดงให้เห็นว่าเงินภาษีที่ได้เสียไปนั้นได้นำไปพัฒนาบ้านเมือง ก็จะทำให้ประชาชนให้ความยอมรับมากขึ้น สำนึกในการเสียภาษีของประชาชนก็จะมีมากขึ้น

3.3.4 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (enforceability)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติจัดเก็บได้ยาก การจัดเก็บนั้นจะเป็นการจัดเก็บที่ดีไม่ได้

3.3.5 หลักการทำได้ (productivity)

การจัดเก็บภาษีที่ดีสำหรับรัฐบาลนั้นควรเป็นภาษีที่สามารถทำได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดี กล่าวคือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้รัฐได้รับรายได้จากภาษีอากรนั้น ได้มากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีนั้น

3.3.6 หลักความยืดหยุ่น (flexibility)

การจัดเก็บภาษีที่ดีควรจะมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัวประชาชนจะมีรายได้เพิ่มขึ้น การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจะช่วยแก้ปัญหาเงินเฟ้อของประเทศได้ เป็นต้น

3.3.7 หลักความเป็นธรรม (equity)

การจัดเก็บภาษีที่ดีต้องก่อความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคให้แก่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจของการจัดเก็บภาษี สามารถแบ่งเป็นความเป็นธรรมในทางทฤษฎี กับความเป็นธรรมในทางปฏิบัติ

ความเป็นธรรมในทางทฤษฎี ในทางทฤษฎีจะแบ่งการพิจารณาความเป็นธรรมเป็น 2 ประเภท คือความเป็นธรรมตามหลักสมบูรณ คือ วัตถุประสงค์ในรูปของตัวเงิน ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีในจำนวนเงินเดียวกัน ความเป็นธรรมตามทฤษฎีนี้จะเกิดขึ้นได้เมื่อทุกคนมีฐานะเท่าเทียมกัน จึงไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ ส่วนการพิจารณาประเภทที่สอง คือ หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ จะพิจารณาจากประโยชน์ที่ได้รับ และการเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี การพิจารณาตามประโยชน์ที่ได้รับจะกำหนดว่าผู้ที่ได้รับส่วนของผลประโยชน์จากบริการใดของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตการนั้นตามสัดส่วนผลประโยชน์ที่ตนได้รับ เช่น การเก็บเงินค่าใช้ถนน เป็นต้น การพิจารณาตามประโยชน์ที่จะได้รับมีข้อดีหลายประการ เช่น ผู้เสียภาษีสมัครใจที่จะเสียภาษีเพื่อได้รับบริการจากรัฐ และการจัดเก็บตามหลักนี้ถือได้ว่าเป็นการใช้กลไกของราคาหรือตลาดในการจัดสรรบริการสาธารณะ ซึ่งจะช่วยให้การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่การพิจารณาตามประโยชน์ที่จะได้รับก็มีข้อเสียว่า เราไม่สามารถวัดถึงประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับอย่างชัดเจน หรือบางกรณีสามารถวัดประโยชน์ได้แต่ผู้เสียภาษีไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษี เช่น คนป่วยจำเป็นต้องได้รับการรักษาแต่ไม่มีเงิน จึงมีการพัฒนาเป็นหลักความสามารถ (ability-to-pay) ของผู้เสียภาษีแต่ละคน โดยยึดหลักว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกันควรเสียภาษีเท่ากัน และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่าเทียมกันก็ไม่ควรเสียภาษีเท่ากัน เช่นชายที่มีครอบครัว มีบุตรและภรรยา ไม่ควรเสียภาษีเท่ากับชายโสด เป็นต้น

ความเป็นธรรมในทางปฏิบัติ ความเป็นธรรมในการเก็บภาษีนี้นอกจากพิจารณาจากหลักเกณฑ์ตามทฤษฎีดังกล่าว จะต้องพิจารณาความเป็นธรรมที่เกิดจากการปฏิบัติการจัดเก็บด้วย เนื่องจากว่าหากการจัดเก็บไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัติ ก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้

3.3.8 หลักความเป็นกลาง

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องไม่เข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนต่อการดำเนินการทางเศรษฐกิจ โดยให้กลไกทางตลาดเป็นตัวกำหนดความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ มิฉะนั้นจะทำให้เกิดปัญหาการจัดสรรและการกระจายของทรัพยากรที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้น เช่น การบิดเบือน (distortion) จากระบบภาษีอากรของไทยที่มาจากข้อยกเว้นภาษีอากรและข้อกำหนดพิเศษทางภาษีอากร โดยการให้สิทธิพิเศษทางภาษีอากรแก่กิจการหนึ่งกิจการใด เป็นวิธีการเลือกปฏิบัติที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการลงทุนและความไม่เป็นธรรมต่อกิจการอื่นด้วย¹ กล่าวคือ ต้องมีพื้นฐานความเสมอภาคสำหรับโอกาสในการลงทุนระหว่างประเทศ (Neutrality = Equality of Opportunity) ซึ่งจะแบ่งเป็นสองลักษณะคือ²

1. ความเท่าเทียมทางภาษี สำหรับการลงทุนยังต่างประเทศ (Capital Export Neutrality) หมายความว่า ระบบภาษีในต่างประเทศไม่ว่าประเทศใดๆ สำหรับนักลงทุน ภาระทางภาษีสมควรต้องเสมอภาคกับภาระที่เกิดขึ้นจากการลงทุนในประเทศ ด้วยระบบภาษีในประเทศของนักลงทุนเอง กล่าวอีกนัยหนึ่ง นักลงทุนจะลงทุนที่ใด ในประเทศหรือนอกประเทศจะต้องไม่ใช้เพราะภาษีเป็นปัจจัย³

2. ความเท่าเทียมทางภาษีสำหรับการลงทุนจากต่างประเทศ (Capital Import Neutrality) หมายความว่า ในประเทศหนึ่งๆ ภาระทางภาษีสำหรับนักลงทุนท้องถิ่นและนักลงทุนต่างประเทศสมควรต้องเสมอภาคกัน

จากหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่ได้กล่าวมาจะสังเกตว่าบางหลักอาจจะไปด้วยกันได้ แต่บางหลักอาจไปขัดกับหลักอื่นๆ กล่าวคือ การเก็บภาษีบางประเภทอาจจะได้ดีตามหลักการอันหนึ่ง แต่อาจไปขัดกับหลักการอื่นๆ เช่นการจัดเก็บภาษีมรดกอาจให้ความเป็นธรรมต่อสังคม แต่การบริหารการจัดเก็บมีความยุ่งยาก ซึ่งขัดกับหลักความแน่นอน หรือหลักของความประหยัด เป็นต้น การบริหารการ

¹ ศาโรช ทองประคำ, “ระบบภาษีอากรไทย: อดีต ปัจจุบัน อนาคต”, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 47, ฉบับที่ 12, (ธันวาคม 2543), หน้า 51.

² พนิต ชีรภาพวงศ์, การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน), 2541, หน้า 62.

³ Richard L. Doernberg, **International Taxation in a Nutshell**, Third Edition, (St. Paul, Minn. : West Publishing, 1997), p.4.

จัดเก็บจึงมีความสำคัญที่สุดที่จะทำให้เกิดการขัดแย้งในหลักการต่างๆ น้อยที่สุด หรือในบางกรณี ต้องยอมสละหลักการบางอย่างเพื่อรักษาหลักการที่สำคัญเอาไว้

3.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ

ปัจจุบันการค้าขายระหว่างประเทศได้พัฒนาก้าวหน้าขึ้นมาก เนื่องจากความเจริญทางด้านเทคโนโลยีที่ทำให้ประเทศที่อยู่คนละซีกโลกสามารถติดต่อสื่อสารกันได้อย่างรวดเร็ว ประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่มีความพร้อมทางด้านเศรษฐกิจ ทรัพยากร และความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่จะดึงดูดนักลงทุนจากต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศไทย จึงมีนักลงทุนจากต่างประเทศจำนวนไม่น้อยที่เข้ามาลงทุนในรูปแบบต่างๆ แต่ละรูปแบบมีการจัดเก็บภาษีภายในประเทศดังนี้

3.4.1 การตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ (Subsidiary Company) ขึ้นในประเทศไทย

กรณีนี้เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศไทย ต่อกระทรวงพาณิชย์ แล้วดำเนินการภายใต้การควบคุมของบริษัทแม่ (Parent Company) บริษัทดังกล่าวจึงเป็นบริษัทในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่ กล่าวคือบริษัทต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ทั้งที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทย และนอกประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคแรกแห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัทแม่ บริษัทต่างประเทศจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสร้างความเป็นกลาง เนื่องจากบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทยเมื่อมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เช่นกัน ตามมาตรา 50 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าในกรณีบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรจะบัญญัติวิธีลดความซ้ำซ้อนในเชิงภาษี ซึ่งเป็นความซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ โดยการให้เครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แต่โดยหลักการแล้ว นโยบายดังกล่าวจะให้แก่นักลงทุนที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น นักลงทุนต่างประเทศจึงต้องแบกรับภาระความซ้ำซ้อนไว้เอง²

¹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และ ธนิญา ไตรวรรณนท์, ภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), หน้า 17.

² พิกพ วีระพงษ์, เอกสารประกอบการบรรยายอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับออสเตรเลีย, เอกสารประกอบการบรรยายวิชาการภาษีอากรชั้นสูง หลักสูตรปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ.2543, หน้า 15.

3.4.2 การตั้งสาขาในประเทศไทย

กรณีนี้เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่ในประเทศไทย แต่เป็นการเข้ามาเปิดสาขา กรณีนี้จึงไม่มีนิติบุคคลหรือบริษัทใหม่ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย แม้จะมีการจดทะเบียนพาณิชย์ต่อกระทรวงพาณิชย์ ก็มีใช้การจดทะเบียนก่อตั้งเป็นนิติบุคคลใหม่ หากแต่เป็นการจดทะเบียนเพื่อที่ทางราชการจะควบคุมการประกอบการในประเทศไทยเท่านั้น การเสียภาษีเงินได้สาขาของบริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ กล่าวคือ ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อมีการจ่ายเงินกำไรให้แก่สำนักงานใหญ่ ก็จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เหตุผลที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายอีกครั้งหนึ่ง เพราะต้องการสร้างความเป็นกลางเช่นเดียวกับกรณีการตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือขึ้นในประเทศไทย และเพื่อมิให้บริษัทต่างประเทศตัดสินใจลงทุนในลักษณะของสาขาเพราะมุ่งหวังผลประโยชน์ทางด้านภาษี

3.4.3 การลงทุนในรูปของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) ในประเทศไทย

กรณีนี้เป็นกรณีสมาลงทุนร่วมกับบริษัทอื่นเพื่อทำโครงการใดโครงการหนึ่งในประเทศไทย ส่วนใหญ่จะเป็นโครงการขนาดใหญ่ ซึ่งต้องใช้เงินทุนจำนวนมากหรือเทคโนโลยีระดับสูง เช่น การสร้างสะพานขนาดใหญ่ การสร้างทางด่วน การสร้างรถไฟฟ้า เป็นต้น กิจการร่วมค้าอาจจดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ ซึ่งทำให้มีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทที่เข้าร่วมค้ากัน (Corporated Joint Venture) หรืออาจจะไม่จดทะเบียนโดยเพียงแต่ทำสัญญาร่วมค้ากันก็ได้ (Incorporated หรือ Contractual Joint Venture) กรณีที่จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ กิจการร่วมค้านี้จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับกรณีการตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากมีสถานะเป็นบริษัทไทย ส่วนกรณีที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ ประมวลรัษฎากรก็ให้ถือว่า กิจการร่วมค้านั้นเป็นบริษัทใหม่ ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับบริษัทไทย ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 มาตรา 5 (ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2522 เป็นต้นมา) ส่วนเงินส่วนแบ่งกำไรที่บริษัทผู้เข้าร่วมค้าแต่ละบริษัทได้รับจากกิจการร่วมค้านั้นได้รับยกเว้นภาษีหากกิจการร่วมค้านั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และบริษัทผู้เข้าร่วมค้านั้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ ฉะนั้น บริษัทผู้เข้าร่วมค้าที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แต่มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่ได้รับ

ยกเว้นภารกิจความร่วมมือซึ่งจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่บริษัทดังกล่าว จึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตาม มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

3.4.4 การตั้งตัวแทนทางการค้า (Commercial Agency) ในประเทศไทย

กรณีนี้เป็นกรณีที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งให้ตัวแทนในประเทศไทย ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าซื้อสินค้าของตน และอาจให้มีอำนาจในการเจรจาต่อรองตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนก็ได้ ทั้งนี้กิจกรรมที่ตัวแทนกระทำไปนั้นเป็นการกระทำในนามของตัวการ และเพื่อประโยชน์ได้เสียของตัวการ ผลกำไรขาดทุนและความเสี่ยงตกเป็นของตัวการ โดยตัวแทนจะต้องขายสินค้าตามราคาที่ตัวการกำหนด และตัวแทนจะได้ค่าตอบแทนในรูปของค่าบำเหน็จ (Commission) ซึ่งมักจะคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่ซื้อขายกัน และการชำระเงินผู้ซื้อก็มักชำระราคาตรงไปยังผู้ขายต่างประเทศโดยการเปิดเช็คเดอริออปเครดิต สำหรับการเสียภาษีเงินได้นั้น การที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศมีตัวแทนอยู่ในประเทศไทย ถือว่าบริษัทผู้ขายประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทผู้ขายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยตัวแทนในประเทศไทยจะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนบริษัทต่างประเทศตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

3.4.5 การตั้งผู้จัดจำหน่าย (Distributor) ในประเทศไทย

กรณีนี้เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิส่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดไว้ ผู้จัดจำหน่ายไม่มีฐานะเป็นตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศ แต่มีฐานะเป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในต่างประเทศมาจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่ายจึงเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขายไม่ใช่ความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวแทน ดังเช่นกรณีผู้ผลิตในต่างประเทศกับตัวแทนการค้า และกรณีผู้จัดจำหน่ายนี้จะมีสัญญาซื้อขายสองฉบับ ฉบับหนึ่งคือสัญญาซื้อขายระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่าย ส่วนอีกฉบับเป็นสัญญาซื้อขายระหว่างผู้จัดจำหน่าย กับผู้ซื้อในประเทศ จึงต่างจากกรณีตัวแทนการค้าที่สัญญาซื้อขายมีเพียงฉบับเดียว คือสัญญาซื้อขายระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้ซื้อในประเทศ โดยมีตัวแทนทางการค้าเป็นผู้ทำสัญญาซื้อขายแทนผู้ผลิตในต่างประเทศ ผู้จัดจำหน่ายต้องมีภาระภาษีของตนตามกฎหมายไทย เช่นเดียวกับกรณีการตั้งบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือขึ้นในประเทศไทย และเมื่อมิใช่ตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศ ผู้ผลิตในต่างประเทศจึงไม่อาจถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จัดจำหน่ายจึงไม่จำเป็นต้องเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี การที่จะเป็นผู้จัดจำหน่ายหรือไม่ต้องพิจารณาจากสาระสำคัญของ

สัญญาว่าเป็นเรื่องการซื้อขายไปจริงหรือไม่ ถ้าเนื้อความของสัญญาเป็นตัวแทนทางการค้า ก็ต้องถือว่าผู้จัดจำหน่ายเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทต่างประเทศ ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ผู้จัดจำหน่ายได้ทำหน้าที่เป็นผู้แนะนำหรือเป็นตัวเชื่อมให้มีการซื้อขาย แล้วลูกค้าสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศโดยตรง¹

3.4.6 การทำสัญญาในรูปแบบต่างๆ

กรณีนี้เป็นการเข้ามาประกอบธุรกิจที่ทำในรูปสัญญาเท่านั้น กล่าวคือ ไม่ได้เข้ามาอย่างแท้จริง แต่มีการทำสัญญากับผู้ประกอบการไทย เช่น ทำสัญญาซื้อขายสินค้า สัญญาให้บริการต่างๆ และสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี เป็นต้น

กรณีที่เป็นสัญญาซื้อขาย บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่ ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงว่า จะถือว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาจะถือว่าสถานที่ที่มีการทำสัญญาเป็นสิ่งสำคัญ เพราะในการซื้อขายเงินได้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการซื้อขาย สถานที่ที่มีการทำสัญญาจึงเป็นสถานที่ที่ก่อให้เกิดเงินได้ การทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทยจึงถือว่ามี การเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ที่ทำการติดต่อหรือทำการแทนจะต้องยื่นแบบรายการเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ² แต่บางกรณีแม้ว่าไม่มีการลงนามสัญญาในประเทศไทยแต่มีการเจรจาต่อรองตกลงกันในประเทศไทย ก็ถือว่าเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้³

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าสัญญาเกิดที่ใดต้องพิจารณาตามลำดับขั้นตอนของการเกิดสัญญา หลักกฎหมายของนานาประเทศยอมรับทฤษฎีว่าสัญญาเกิดขึ้นได้ด้วยการแสดงเจตนาโดยคู่กรณีฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาทำคำเสนอและอีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาทำคำสนอง และเมื่อผู้รับคำเสนอ (ผู้สนอง) ได้สนองรับตอบตกลงตามคำเสนอแล้ว ย่อมทำให้สัญญาเกิดขึ้นได้ทันทีเพราะถือว่าคู่กรณีได้มีเจตนาตรงกันในข้อตกลงดังกล่าว⁴

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3238/2532

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1321/2509

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2637-2639/2509 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/15563 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2541

⁴ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 62.

คำเสนอและคำสนองมีความหมายอย่างไร ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยไม่ได้ให้นิยามไว้ แต่เมื่อพิจารณาจากความเห็นของนักนิติศาสตร์ทั้งในและต่างประเทศแล้วสรุปได้ว่า คำเสนอต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้¹

- เป็นขบวนการของการแสดงเจตนาฝ่ายเดียว
- ต้องกระทำหรือเสนอไปยังบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง
- ต้องแสดงออกซึ่งความยินยอมโดยชัดแจ้งและแน่นอน
- ไม่จำเป็นต้องกระทำหรือเสนอไปยังบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง

ส่วนคำสนองมีลักษณะดังต่อไปนี้²

- เป็นการแสดงออกเจตนาฝ่ายเดียว
- ต้องสนองกลับไปยังอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นฝ่ายเสนอ โดยมุ่งประสงค์ให้เกิดสัญญาผูกมัดซึ่งกันและกันตามกฎหมายลักษณะหนึ่ง
- ต้องแสดงออกซึ่งความยินยอมตรงตามข้อความที่ถูกกำหนดไว้ในคำเสนอทั้งจะต้องไม่มีข้อความเพิ่มเติม แก้ไข หรือข้อจำกัดซึ่งแตกต่างไปจากข้อกำหนดในคำเสนอ และต้องส่งไปถึงผู้เสนอภายในกำหนดเวลาที่ระบุในคำสนองหรือกำหนดเวลาตามที่กฎหมายบัญญัติ
- ต้องแสดงเจตนาต่อบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง

เมื่อคำเสนอและคำสนองถูกต้องตรงกัน สัญญาก็จะเกิด ส่วนจะถือว่าสัญญาเกิดขึ้นเมื่อเวลาใด และสถานที่ใด ตามกฎหมายไทยสามารถแบ่งได้ดังนี้³

1. สัญญาของบุคคลซึ่งมิได้อยู่เฉพาะหน้าหรือผู้ที่อยู่ห่างกัน โดยระยะทางย่อมเกิดเป็นสัญญานับแต่เวลาเมื่อคำบอกกล่าวสนองไปถึงผู้เสนอ หรืออีกนัยหนึ่งสัญญาเกิดขึ้น ณ ที่ผู้เสนอได้รับสนองนั้น (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 169)

2. สัญญาระหว่างบุคคลซึ่งอยู่เฉพาะหน้าไม่ว่าจะมีการบ่งระยะเวลาให้ทำคำสนอง⁴ หรือไม่มีการบ่งระยะเวลาให้ทำคำสนอง⁵ เมื่อสนองรับต่อหน้าก็เกิดสัญญา ณ ที่สนองรับนั้น แต่ถ้าเป็นคำ

¹ อภิรัช ทองประสม, “สัญญาทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544, หน้า 54.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 56.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 62.

⁴ ดูประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 354

⁵ ดูประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 356

เสนอคำสนองโดยทางโทรศัพท์ต้องถือว่าสัญญาเกิด ณ ที่ผู้เสนอได้รับทราบคำสนอนั้นทางโทรศัพท์ เพราะถือว่าเป็นการสนองรับต่อหน้าผู้เสนอ ผู้เสนออยู่ ณ ที่ใดสัญญาย่อมเกิดขึ้น ณ ที่นั้น กรณีการค้าขายโดยใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์น่าจะเทียบได้กับกรณีนี้

3. สัญญาระหว่างบุคคลซึ่งเกิดจากการแสดงเจตนาสนองรับโดยปริยายโดยการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเจตนาของผู้เสนอหรือตามปกติประเพณี ไม่จำเป็นต้องมีการบอกกล่าวสนองรับมาโดยชัดเจน ก็สันนิษฐานได้เช่นนั้น สัญญาจะเกิดขึ้น ที่ซึ่งมีการอันใดอันหนึ่งอันสันนิษฐานได้ว่าเป็นการแสดงเจตนาสนองรับ¹ กล่าวคือสนองรับ ณ ที่ใดสัญญาย่อมเกิดขึ้น ณ ที่นั้น²

สำหรับกรณีการรับจ้างทำของหรือการให้บริการต้องถือสถานที่ให้บริการเป็นสำคัญยิ่งกว่าสถานที่ทำสัญญา เพราะเงินได้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการให้บริการ สถานที่ให้บริการจึงเป็นสถานที่ที่ก่อให้เกิดเงินได้ ฉะนั้น แม้จะมีการทำสัญญากันในประเทศไทย แต่งานหรือบริการที่รับทำให้มิได้ทำในประเทศไทย ก็ไม่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย³ เมื่อมีการจ่ายเงินให้แก่บริษัทต่างประเทศ บริษัทต่างประเทศจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับ สัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี เช่น สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) สัญญาให้สิทธิทางการค้าและบริการ หรือแฟรนไชส์ (Franchise Agreement) และสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค (Technical Assistance Agreement) ซึ่งกรมสรรพากรมักถือว่าเป็นค่าสิทธิ (Royalty)⁴ ซึ่งจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการจ่ายเงินให้แก่บริษัทต่างประเทศ⁵

การลงทุนของบริษัทต่างประเทศจึงอาจมีลักษณะที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเลย แต่บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย เช่น ค่าการให้ใช้สิทธิหรือการได้รับดอกเบี้ย เงินปันผล ซึ่งกรณีนี้บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่ ต้องพิจารณาตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) หรือไม่ หาก

¹ ดูประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 361 วรรค 2

² ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, หน้า 300.

³ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0804/13107 ลงวันที่ 17 กรกฎาคม 2520 และ กค 0802/1974 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2538

⁴ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และ ธนิญา ไตรวรรณนท์, ภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 32.

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล...”

เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) บริษัทในประเทศไทยต้องหักภาษีไว้ตามมาตรา 70 เมื่อมีการจ่ายเงินให้แก่บริษัทต่างประเทศ เงินได้ตามมาตรา 40(2)-(6) ได้แก่ เงินได้ค่าจ้างทำของ ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่าทรัพย์สิน และเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี บริษัทต่างประเทศอาจไม่จำเป็นต้องเสียภาษีในประเทศไทยในกรณีดังกล่าวข้างต้น หากประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยทั้งนี้ต้องพิจารณาเงื่อนไขของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย โดยเงื่อนไขจะแตกต่างกันไปตามประเภทเงินได้ เนื่องจากโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะจัดแบ่งตามประเภทเงินได้ เช่น ในกรณีที่ได้รับเงินได้ค่าสินค้าถือว่าเป็นเงินได้ที่เป็นกำไรจากธุรกิจ บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับหรือไม่ ต้องพิจารณาตามเงื่อนไขของเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อน คือ บริษัทต่างประเทศได้รับยกเว้นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ เว้นแต่บริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้นั้น

3.5 การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง

ลักษณะของการขายสินค้าที่มีรูปร่างทางอินเทอร์เน็ตเป็นกรณีที่ผู้ซื้อสินค้าเข้าไปเลือกซื้อสินค้าจากเว็บไซต์ของผู้ขายและทำการชำระเงิน โดยการให้หมายเลขบัตรเครดิตทางอินเทอร์เน็ต หลังจากนั้นผู้ขายจะติดต่อไปยังบริษัทบัตรเครดิต หรือธนาคาร เพื่อตรวจสอบความถูกต้อง แล้วจัดส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อทางไปรษณีย์หรือบริษัทขนส่ง และเรียกชำระเงินบริษัทบัตรเครดิต หรือธนาคารของผู้ซื้อต่อไป ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.6 การที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าที่มีรูปร่างให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยและมีเงินได้จากประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ นั้น สามารถแบ่งพิจารณาเป็น 2 กรณี ดังต่อไปนี้

3.5.1 กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย กับหลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

กรณีบริษัทต่างประเทศมีเงินได้จากประเทศไทยโดยประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศนั้น ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร อาจแบ่งได้เป็นสองประเภท คือ การจัดเก็บกรณีที่ถือว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ และกรณีที่ถือว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 70 กรณีที่ถือว่า

ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้แก่ การเข้ามาตั้งบริษัทลูกในประเทศไทย การเปิดสาขาในประเทศไทย การเข้ามาลงทุนในรูปแบบกิจการร่วมค้า เป็นต้น นอกจากนี้ให้ขยายความรวมไปถึง การที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทยด้วย ส่วนกรณีที่ไม่ถือว่ามีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจะเสียภาษีเงินได้ เฉพาะเมื่อได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(2)-(6) เท่านั้น การตีความว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ จึงเป็นหัวใจสำคัญในการใช้สิทธิจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร แนวทางเหล่านี้สามารถศึกษาได้จากการตีความของคำพิพากษา หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำสั่งต่างๆของกรมสรรพากรเอง สำหรับในเรื่องของการซื้อสินค้าที่มีรูปร่างทางอินเทอร์เน็ตคงจะไม่ก่อให้เกิดปัญหาใดๆ ถ้าบริษัทต่างประเทศนั้นมีการจัดตั้งบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทย เนื่องจากถือเป็นเงินได้ของบริษัทหรือสาขานั้นๆและคำนวณภาษีนิติบุคคลตามที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร แต่เมื่อบริษัทต่างประเทศไม่มีการจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทย และไม่มีสาขาในประเทศไทย จะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยและเงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่ คงต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 76 ทวิ

หลักเกณฑ์และแนวทางการตีความมาตรา 76 ทวิ

มาตรา 76 ทวิ บัญญัติให้นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลจากการประกอบกิจการในประเทศไทย หลักเกณฑ์ของมาตรา 76 ทวิ มีดังต่อไปนี้¹

1. การประกอบกิจการในประเทศไทยไม่มีเงื่อนไขเวลาเข้ามาเกี่ยวข้อง

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ จะพบว่าบทบัญญัตินี้ไม่ได้ระบุเงื่อนไขเวลาของการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยไว้แต่อย่างใด ฉะนั้นไม่ว่านิติบุคคลต่างประเทศจะมีการส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทยเป็นเวลานานกี่ชั่วโมง กี่วัน หรือกี่เดือนก็ตาม หากการส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทยเป็น

¹ เพรสิคพิบูลย์ แก้วสถิตย์, “เงื่อนไขการเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศ กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”, วารสารภาษี บัญชี กฎหมายธุรกิจ Tax & Business Law, ปีที่ 6, ฉบับที่ 65, (กุมภาพันธ์ 2543), หน้า 34.

สาระสำคัญ หรือเป็นเหตุให้กิจกรรมทางธุรกิจสำเร็จลงและก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทย ถือว่านิติบุคคลดังกล่าวอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ เช่นกรณีบริษัทญี่ปุ่นส่งผู้จัดการฝ่ายขายเข้ามาลงนามในสัญญาขายเครื่องจักรให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยเข้ามาเพียง 1 วัน ก็ถือได้ว่าบริษัทญี่ปุ่นผู้ขายเครื่องจักรดังกล่าวมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย จนทำให้การทำสัญญาซื้อขายเป็นผลสำเร็จและเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรจากการขายสินค้าดังกล่าว จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ หรือกรณีที่จ้างบริษัทต่างประเทศที่ให้บริการในการทำวิจัย ให้ศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการแล้วบริษัทได้ส่งพนักงานเข้ามาเก็บรวบรวมข้อมูล ส่งมอบรายงาน และบรรยายผลการศึกษาในประเทศไทย เป็นระยะเวลาประมาณ 6 สัปดาห์ ถือได้ว่ามีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนในประเทศไทย และกิจการต่างประเศสนั้นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ¹

2. ประกอบกิจการในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไร

การที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเป็นสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทย จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ หากมีการส่งคนเข้ามาเพียงทำหน้าที่เก็บข้อมูลทางธุรกิจ จัดซื้อสินค้าส่งไปให้บริษัทแม่ จัดแสดงสินค้าในประเทศไทย โดยมีได้ให้บริการลูกค้า ลงนามทำสัญญาขายสินค้า หรือติดต่อเจรจาขายสินค้า กรณีดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นเหตุให้เกิดเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจึงไม่ถือว่ามีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย

3. การประกอบกิจการในประเทศไทยมิใช่กรณีมีสำนักงานสาขา

เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำของมาตรา 76 ทวิ จะใช้คำว่า “การประกอบกิจการในประเทศไทย” ในขณะที่มาตรา 66 วรรคสอง จะใช้คำว่า “กระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย” จึงมีความแตกต่างกันคือ กรณี “กระทำการกิจการ” ตามที่ระบุในมาตรา 66 วรรคสอง จะหมายถึงมีสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยด้วย ส่วนกรณี “ประกอบกิจการ” ตามที่ระบุในมาตรา 76 ทวิ หมายถึงกรณียังไม่มีสำนักงาน หรือสาขาในประเทศไทย แต่มีเพียงลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเท่านั้น

¹ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/3847 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2532

4. ลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อต้องมีสถานภาพไม่เป็นอิสระ

ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่จะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีอยู่ในประเทศไทยจะต้องมีสถานภาพไม่เป็นอิสระจึงจะถือว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย สามารถแบ่งพิจารณาได้ดังนี้

ก. การขายสินค้าโดยผ่านตัวแทนที่มีสถานภาพไม่เป็นอิสระ

ในการที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้ผู้ซื้อในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นกรณีมีผู้ลงนามสัญญาซื้อขายในประเทศไทย หรือมีผู้ทำการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อในประเทศไทย หรือมีผู้ทำการติดต่อเจรจา หรือรับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อในประเทศไทยก็ตาม บุคคลที่ทำหน้าที่ต่างๆเหล่านี้จะต้องมีสถานภาพไม่เป็นอิสระ กล่าวคือ จะต้องฟังคำสั่งหรือคำสั่งบังคับบัญชาของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า หากบุคคลผู้ทำการแทนดังกล่าวมีสถานภาพเป็นอิสระในลักษณะที่เป็นนายหน้าตัวแทนทางการค้าทั่วไป จะยังถือว่าไม่ได้ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งในเรื่องนี้มีคำวินิจฉัยฎีกาของศาลฎีกาที่ 2/2526 วางแนวทางปฏิบัติไว้ว่าอย่างไรถือว่าเป็นตัวแทนอิสระ

คำวินิจฉัยฎีกาของศาลฎีกาที่ 2/2526 วางแนวปฏิบัติว่า ถ้าการขายสินค้าดังกล่าวมีบุคคลในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้ซื้อสินค้าจากต่างประเทศ และบุคคลในต่างประเทศนั้นได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแล้ว บุคคลในประเทศไทยจะมีใช้ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลักษณะที่จะถือว่า บุคคลในประเทศไทยได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ มีดังนี้

- ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศไทยได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไป โดยมีได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ หรือเป็นส่วนใหญ่ และ
- ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศ ในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้า

ประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศ และในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

- ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ
- ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

มีตัวอย่าง ได้แก่ การที่บริษัทต่างประเทศขายหลักทรัพย์ผ่านนายหน้าตัวแทนขายหลักทรัพย์ (broker) ในประเทศไทย ยังไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะเห็นว่า นายหน้าค้าหลักทรัพย์เป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ และรับทำการซื้อขายหลักทรัพย์แทนบุคคลทั่วไปเป็นปกติธุระ มิได้ทำให้ผู้หนึ่งผู้ใดโดยเฉพาะเจาะจง¹

ข. การให้บริการโดยผ่านตัวแทนอิสระไม่ถือว่าการประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีบริษัทต่างประเทศให้บริการโดยผ่านผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย จะถือว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต่อเมื่อบริษัทต่างประเทศมีผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่มีสถานภาพเป็นตัวแทนไม่อิสระเท่านั้น อย่างไรก็ตามมีสถานภาพอิสระสามารถเทียบเคียงได้จากคำวินิจฉัยฎีกาที่ 2/2526 และสามารถพิจารณาได้จากข้อเท็จจริงประกอบด้วย เช่น ในการที่ตัวแทนในประเทศไทยรับทำงานแทนหรือรับจ้างเหมาช่วงแทนบริษัทในต่างประเทศ โดยบริษัทในประเทศไทยที่รับทำงานแทนหรือรับจ้างเหมาช่วงแทนมีอิสระในการกำหนดนโยบายการทำงานของตนเอง หรือมีอำนาจตัดสินใจอย่างอิสระได้เอง หรือมีวิธีการทำงานตามวิถีทางปกติของตนเอง โดยได้ประกอบกิจการดังกล่าวเป็นอาชีพปกติอยู่แล้ว จะถือว่าบริษัทในประเทศไทยที่รับจ้างทำงานแทน หรือรับจ้างเหมาช่วงแทนมีสถานภาพเป็นอิสระอย่างแท้จริง และยังไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศผู้ว่าจ้างเหมาช่วงมีผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ²

¹ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/5179 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2536

² หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/14605 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2533

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา มาตรา 76 ทวิ

(1) บริษัท น. (ประเทศญี่ปุ่น) ทำสัญญาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยโดยโจทก์ลงชื่อในสัญญาเป็นผู้ขายในฐานะเป็นตัวแทน โจทก์จึงเป็นตัวแทนของบริษัท น. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้จากการขายสินค้า โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายสินค้านี้ดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ¹

(2) โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายเครื่องปรับอากาศและอุปกรณ์ต่างๆของบริษัท ท.แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีอำนาจทำสัญญาแทนบริษัท ท. วิธีการปฏิบัติในการติดตั้งเครื่องปรับอากาศขนาดใหญ่ของโจทก์นั้น วิศวกรของโจทก์จะต้องไปสำรวจ ออกแบบและสั่งเครื่องปรับอากาศเข้ามา โดยโจทก์จะทำใบสั่งซื้อไปยังผู้ขาย ถ้าไม่มีใบสั่งซื้อบริษัทผู้ขายจะขายให้ใครไม่ได้ ก่อนทำสัญญาซื้อขายและติดตั้งเครื่องปรับอากาศและระบบระบายอากาศกับบริษัท ต.ในประเทศไทย โจทก์ให้วิศวกรของโจทก์ไปสำรวจ ออกแบบแล้วแยกคำนวณราคาค่าเครื่องปรับอากาศกับค่าแรงในการติดตั้งไว้ต่างหาก แต่เนื่องจาก บริษัท ต.ได้รับการส่งเสริมการลงทุน สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรโดยมีต้องเสียภาษีอากร โจทก์จึงให้บริษัท ต.เป็นผู้สั่งซื้อเครื่องปรับอากาศจากบริษัท ท.ประเทศสหรัฐอเมริกาโดยตรง การกระทำของโจทก์ดังกล่าวฟังได้ว่าบริษัท ท.ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีโจทก์เป็นผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้บริษัท ท.ได้รับเงินได้ในประเทศไทย ถือได้ว่าบริษัท ท.ประกอบกิจการในประเทศไทย และโจทก์ผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ²

5. แนวทางพิจารณาธุรกรรมต่างๆ ที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย

กรณีที่เป็นเรื่องซื้อขายจะถือสถานที่ทำสัญญาเป็นเงื่อนไขสำคัญ การซื้อขายทรัพย์สินจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อและในกรณีที่กำหนดรู้ตัวทรัพย์สินที่จะซื้อขายกันแน่นอนแล้ว กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 458 กำหนดให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโอนไปยังผู้ซื้อทันที ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกา และแนวทางของกรมสรรพากรว่า ในการซื้อขายกันหากมีการลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทย ถือว่ามีการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการส่งมอบสินค้าหรือมีการชำระเงินกันในประเทศไทยด้วยหรือไม่¹ หรือแม้จะไม่มีมีการลงนามสัญญาซื้อ

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3895/2525

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3238/2532

ขายกันในประเทศไทย แต่บริษัทต่างประเทศผู้ขายมีเพียงตัวแทนในประเทศไทยที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ติดต่อเจรจาต่อรองกับผู้ซื้อในประเทศไทย จนมีการทำสัญญาซื้อขายกันในที่สุด จะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรตามนัยมาตรา 76 ทวิ²

กรณีเป็นเรื่องการให้บริการหรือรับจ้างทำของ สถานที่ให้บริการหรือรับจ้างทำของในประเทศไทยถือเป็นเงื่อนไขสำคัญ เพราะการให้บริการหรือรับจ้างทำของมุ่งผลสำเร็จของงาน ผู้ว่าจ้างจะชำระค่าจ้างเมื่องานสำเร็จ ดังนั้นไม่ว่าสัญญาจ้างบริการหรือจ้างทำของนั้นจะลงนามที่ใด ถ้าการให้บริการหรือรับจ้างทำของได้กระทำขึ้นในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรจากการกระทำดังกล่าวแล้ว จะถือว่ามีประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ³

3.5.2 กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยกับความหมายของสถานประกอบการตามข้อ 5 แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

ตามปกติกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างประเทศมักมีข้อกำหนดเงื่อนไขที่กว้างเพื่อให้ประเทศตนสามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุด แต่ลักษณะของสถานประกอบการถาวรจะมีลักษณะในทางตรงกันข้ามคือ ข้อกำหนดที่แคบกว่าเพื่อให้ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บได้บ้างเพื่อเป็นการส่งเสริมการค้าระหว่างกัน อย่างไรก็ตาม การกำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวรที่แคบเกินไปย่อมจะทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่ได้รับผลประโยชน์เพียงฝ่ายเดียวส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ขาดแรงจูงใจในการส่งเสริมการลงทุนระหว่างกันได้ ขณะเดียวกันถ้ากำหนดนิยามไว้กว้างเกินไปย่อมส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ขาดแรงจูงใจในการลงทุนได้เช่นเดียวกัน⁴

¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 1321/2509 และ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/5515 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2539

² คำพิพากษาฎีกาที่ 2637-2639/2521 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/15563 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2541

³ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/19297 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2533 และ กค 0802/1974 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2538

⁴ Klaus Vogel, and others, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, p. 280.

อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ให้คำจำกัดความคำว่าสถานประกอบการถาวร และยกตัวอย่างไว้ในข้อ 5 รวมไปถึงคำอธิบายเพิ่มเติม (Commentaries) ที่ OECD ปรับปรุงเป็นระยะ ใจความของข้อ 5 สถานประกอบการถาวรมีดังนี้¹

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายความว่า สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

2. คำว่า “สถานประกอบการถาวร” โดยเฉพาะให้รวมถึง

ก. สถานจัดการ

ข. สาขา

ค. สำนักงาน

ง. โรงงาน

จ. โรงช่าง และ

ฉ.เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน หรือแก๊สเหมืองหิน หรือสถานที่อื่นที่ใช้ในการขุดเจาะทรัพยากรธรรมชาติ

3. อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างหรือโครงการติดตั้งประกอบ ถ้าหากดำรงอยู่เกินกว่า 12 เดือน²

4. แม้จะมีบทของข้อนี้อยู่ คำว่า “สถานประกอบการถาวร” มิให้ถือว่ารวมถึง³

ก. การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษาจัดแสดงหรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

¹ พิชาติ เกษเรือง, คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 47.

² ตามร่างอนุสัญญาของ UN ลดจำนวนระยะเวลาลงเหลือเพียง 6 เดือนในข้อ ก. และเพิ่มข้อ ข. กำหนดให้การจัดให้บริการรวมทั้งการให้บริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านลูกจ้างหรือบุคคลอื่นใดมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย หากได้ดำเนินการอยู่สำหรับระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมกันมากกว่า 6 เดือนภายในช่วงระยะเวลา 12 เดือนใดๆ เพราะเห็นว่ากิจกรรมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเงินจำนวนมหาศาล ซึ่งควรจะได้เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศกำลังพัฒนา

³ ตามร่างอนุสัญญาของ UN ตัดคำว่า “ส่งมอบ” ออกไปทั้งหมด ผลของการตัดคำดังกล่าวออกไปก็คือ “คลังสินค้า” ที่ใช้ในกิจกรรมตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวในข้อเหล่านี้ก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้ นอกจากนี้ คลังสินค้าพาณิชย์ (commercial warehouse) ที่เป็นการให้เช่าที่ว่างแก่วิสาหกิจอื่นย่อมเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย นอกจากนี้ได้ตัดข้อ ฉ. ออกไป การตัดข้อ ฉ. ออกไปมิได้ส่งผลแตกต่างระหว่างร่างทั้งสอง เนื่องจากความคงต้องยึดถือหลักการเดิมที่ว่าหากเป็นขั้นเตรียมการจะไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้น แม้มีการรวมกิจการที่มีลักษณะตามวรรค 4 ตามร่างของ UN คงถือว่าเป็นขั้นเตรียมการ

ข. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบ

ค. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นเพื่อแปรสภาพ

ง. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อของหรือสินค้า หรือเพื่อรวบรวมข้อเสนอเทศสำหรับวิสาหกิจนั้น

จ. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินการเพื่อวิสาหกิจหรือกิจกรรมอื่นใดของการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบอื่นร่วมกันนี้

ฉ. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการร่วมกันทำกิจกรรมใดๆ ในข้อ ก. ถึง จ. รวมทั้งกิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบอื่นร่วมกันนี้

5. แม้จะมีบทของวรรค 1 และ 2 อยู่หากบุคคลหนึ่งนอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระซึ่งอยู่ในข้อบังคับของวรรค 6 กระทำการแทนวิสาหกิจหนึ่งโดยมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญานั้นเป็นปกติ ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้นในเรื่องกิจกรรมใดๆ ซึ่งบุคคลนั้นทำเพื่อวิสาหกิจนั้น เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่เฉพาะแต่เพียงที่วรรค 4 ได้กำหนดไว้ ถ้าใช้โดยผ่านทางสถานธุรกิจประจำจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำนี้กลายเป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้ขอบทของวรรคนี้¹

6. วิสาหกิจหนึ่งจะไม่ถือว่ามิได้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งเพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจของรัฐนั้นโดยผ่านนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มี

¹ ตามร่างอนุสัญญา UN เพิ่มเติมข้อความมีใจความว่า แม้ตัวแทนจะไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาแทนวิสาหกิจเป็นปกติ ตัวแทนนั้นก็อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ถ้าตัวแทนนั้นเป็นผู้ดูแลรักษาสินค้าเพื่อส่งมอบในฐานะของวิสาหกิจ สาเหตุที่เพิ่มข้อความดังกล่าวเนื่องจากร่างอนุสัญญาของ UN ตัดคำว่า “ส่งมอบ” ในข้อยกเว้นการเป็นสถานประกอบการถาวรตามวรรค 4 นอกจากนี้ตามร่างอนุสัญญาของ UN ได้เพิ่มวรรค 6 เกี่ยวกับการเอาประกันภัยในกรณีวิสาหกิจที่เอากประกันของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง (ยกเว้นในส่วนของ การประกันต่อ) ให้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐอีกรัฐหนึ่ง ถ้าวิสาหกิจนั้นเก็บเบี้ยประกันในอาณาเขตของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือรับประกันความเสี่ยงที่มีอยู่ในรัฐนั้นผ่านทางลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน เหตุผลที่บัญญัติเรื่องธุรกิจประกันภัยเพื่อให้ขอบเขตของสถานประกอบการถาวรในเรื่องนี้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

สถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจของตน¹

7. เพียงแต่ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง

จากคำนิยามที่ OECD กำหนดไว้ข้างต้น OECD ได้มีคำอธิบายเพิ่มเติมเพื่อให้มีความเข้าใจที่ชัดเจนขึ้นในวรรคต่างๆของข้อ 5 ดังต่อไปนี้

3.5.2.1 คำอธิบายนิยามทั่วไปตามข้อ 5(1)

วรรคแรกเป็นคำนิยามโดยทั่วไปของ “สถานประกอบการถาวร” ซึ่งจะระบุถึงองค์ประกอบที่สำคัญของสถานประกอบการถาวรว่าจะต้องเป็นสถานประกอบธุรกิจประจำ และมีการดำเนินธุรกิจ ณ ที่แห่งนั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน คำนิยามอาจแยกเป็นองค์ประกอบ 3 ประการ คือ²

1. มีสถานธุรกิจ

มีการดำรงอยู่ของ “สถานที่ทำธุรกิจ” กล่าวคือ มีการดำรงอยู่ของเครื่องอำนวยความสะดวก ไม่ว่าจะเป็นสถานที่หรือเครื่องจักรอุปกรณ์ ในบางกรณีสถานที่ เครื่องอำนวยความสะดวก หรือการติดตั้งต่างๆจะเป็นของวิสาหกิจนั้นโดยการเป็นเจ้าของ หรือ โดยการเช่าก็ย่อมไม่ก่อให้เกิดความแตกต่างกันว่าจะถือเป็นสถานธุรกิจหรือไม่ ดังนั้นการตั้งเต็นท์หรือเพิงพักชั่วคราวในตลาดหรือการใช้พื้นที่ที่กำหนดแน่นอนในลักษณะต่อเนื่องยาวนานในคลังสินค้าที่ดำเนินธุรกิจก็ล้วนแต่เป็นสถานธุรกิจได้ นอกจากนี้สถานธุรกิจอาจรวมอยู่ในสถานอำนวยความสะดวกของวิสาหกิจอื่นได้ ซึ่งกรณีอาจเกิดขึ้นในการที่วิสาหกิจต่างประเทศมีสถานจัดการที่แน่นอนในสถานที่ซึ่งวิสาหกิจอื่นเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือบางส่วน

¹ ร่างอนุสัญญาของ UN เพิ่มเติมข้อความร่างอนุสัญญาของ OECD ที่จากเดิมกำหนดให้ตัวแทนขายหน้าค้าต่างทั่วไปย่อมเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระและไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้นั้น อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจได้ หากกิจกรรมของตัวแทนที่กระทำให้ทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจนั้นและไม่ถือว่าตัวแทนดังกล่าวมีสถานภาพอิสระอีกต่อไป

² Klaus Vogel and others, **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**, p.280.

2. มีลักษณะ “ประจำ”

ในเบื้องต้นคำว่า “ประจำ” ซึ่งให้เห็นว่าจะต้องมีลักษณะไม่ใช่ชั่วคราว ชั่วคราว จะต้องตั้ง ณ สถานที่ที่มีลักษณะเฉพาะแยกต่างหากและอยู่ในที่ที่มีความมั่นคงถาวรระดับหนึ่ง เนื่องจากสถานธุรกิจประจำมีคำว่า “ประจำ” ในรูปศัพท์อยู่แล้ว โดยปกติต้องมีความสัมพันธ์เกี่ยวโยงระหว่างธุรกิจและจุดที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ที่แน่นอนแต่ไม่ได้หมายความว่าอุปกรณ์ที่ก่อให้เกิดสถานธุรกิจนั้นจะต้องยึดติดกับพื้นดินที่ตั้งโดยแท้จริง เพียงแต่อุปกรณ์นั้นตั้งอยู่บนพื้นที่ที่เฉพาะแน่นอนก็เพียงพอแล้ว ความมั่นคงถาวรต้องมีในระดับหนึ่งถ้าสถานธุรกิจมิได้ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ชั่วคราวก็ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ แม้ว่าในทางปฏิบัติสถานธุรกิจจะดำรงอยู่เพียงระยะเวลาที่สั้นมากเนื่องจากสภาพพิเศษของกิจกรรมทางธุรกิจนั้น หรือเนื่องจากผลจากสภาพแวดล้อมพิเศษ (เช่น การตายของผู้เสียภาษี หรือการลงทุนที่ล้มเหลว) ซึ่งทำให้ต้องเลิกดำเนินการดำเนินธุรกิจไป ในทางตรงกันข้ามถ้าสถานธุรกิจได้ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์แต่เริ่มแรกเพียงเพื่อการชั่วคราวชั่วคราว แต่ปรากฏว่าสถานธุรกิจนั้นได้ดำเนินกิจกรรมไปในระยะเวลาหนึ่งซึ่งไม่อาจถือว่าเป็นการชั่วคราวได้ ก็ย่อมทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ และการที่กล่าวว่าการดำเนินธุรกิจต้องดำเนินการไปอย่างถาวรนั้น ไม่ถึงขนาดที่ต้องไม่มีการหยุดชะงักในการดำเนินการแต่อย่างใด เพียงแต่หากสามารถดำเนินธุรกิจเป็นไปตามปกติก็เพียงพอแล้ว

3. มีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ

เพื่อที่จะให้สถานทีนั้นเป็นสถานประกอบการถาวร วิชาทิจจะต้องดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนผ่านสถานที่นั้นๆ โดยที่เป็นการดำเนินกิจกรรมตามปกติอย่างสม่ำเสมอ แม้จะมีการหยุดบ้างหากเป็นเรื่องปกติธรรมดาในการดำเนินธุรกิจ ก็ไม่ทำให้สถานที่ดังกล่าวขาดคุณสมบัติการเป็นสถานประกอบการถาวรและไม่ว่าสถานที่ดังกล่าวจะเป็นสถานที่ในการผลิต หรือสร้างผลิตภัณฑ์หรือไม่ก็ตาม เนื่องจากทุกหน่วยขององค์กรจะต้องมีส่วนร่วมในการสร้างผลผลิตให้กับองค์กร โดยส่วนรวมอยู่แล้ว

นอกจากคำนิยามทั่วไปของสถานประกอบการถาวรที่มีองค์ประกอบ 3 ประการดังกล่าวข้างต้น OECD ได้อธิบายถึงรายละเอียดต่างๆ ทั้งที่ถือว่าเป็นและไม่เป็นสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นเจตนารมณ์ของกฎหมายที่สามารถใช้ช่วยในการตีความ ดังนี้

ก. ธุรกิจไม่จำเป็นต้องดำเนินการโดยบุคคล

หากธุรกิจของวิชาทิจดำเนินไปโดยส่วนใหญ่โดยผู้ประกอบการเอง หรือโดยบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กับวิชาทิจนั้นในฐานะลูกจ้าง บุคคลดังกล่าวรวมทั้งบุคคลอื่นที่ได้รับคำสั่งจากวิชาทิจนั้น เช่น ตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระ อำนาจของบุคคลเหล่านี้ในการ

ดำเนินความสัมพันธ์กับบุคคลที่ 3 ย่อมไม่มีความสำคัญ กรณีจึงไม่มีความแตกต่างเลยว่าตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระนั้นจะได้รับอำนาจในการตกลงทำสัญญาหรือไม่หากว่าตัวแทนนั้นได้ใช้สถานธุรกิจประจำปฏิบัติการ สถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นแม้ว่าธุรกิจส่วนใหญ่ของวิสาหกิจได้ดำเนินการผ่านอุปกรณ์อัตโนมัติ และกิจกรรมของบุคลากรจำกัดในการจัดตั้ง ดำเนินงาน ควบคุมและบำรุงรักษาเช่นว่านั้น เครื่องจักรในการเล่นเกมส์ และเครื่องจักรขายอาหารอัตโนมัติ และเครื่องจักรอื่นที่คล้ายคลึงกันที่วิสาหกิจตั้งขึ้นในอีกรัฐหนึ่งนั้นจะมีสภาพเป็นสถานประกอบการถาวรหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าวิสาหกิจนั้นดำเนินงานอื่นนอกจากการจัดตั้งเครื่องจักรดังกล่าวหรือไม่ หากวิสาหกิจนั้นเพียงแต่จัดตั้งเครื่องจักรนั้นขึ้นแล้วให้วิสาหกิจอื่นเข้าไปใช้ วิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นย่อมไม่มีสถานประกอบการถาวร แต่ถ้าวิสาหกิจนั้นจัดตั้งแล้วยังได้ใช้ดำเนินงานและบำรุงรักษาเครื่องจักรเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจเอง ก็ย่อมก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ กรณีนี้รวมถึงเครื่องจักรซึ่งใช้ปฏิบัติงานและบำรุงรักษาโดยตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระของวิสาหกิจนั้นด้วย

ข. การให้เช่าทรัพย์สิน

เมื่อทรัพย์สินจำพวกเครื่องมือ อุปกรณ์ อาคาร หรือสิทธิบัตรหรือทรัพย์สินทางปัญญาอื่นใดได้ให้บุคคลที่สามเช่า โดยผ่านสถานประกอบการประจำซึ่งวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งได้มีไว้ในอีกรัฐหนึ่ง กิจกรรมดังกล่าวย่อมทำให้สถานธุรกิจประจำนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรกรณีรวมถึงการลงทุนซึ่งดำเนินการโดยผ่านสถานธุรกิจประจำ แต่ถ้าการให้เช่าทรัพย์สินจำพวกดังกล่าวได้กระทำโดยไม่ได้มีการดำรงไว้ในอีกรัฐหนึ่งซึ่งสถานธุรกิจประจำ การให้เช่าดังกล่าวข้างต้นไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรของผู้ให้เช่า หากสัญญานั้นจำกัดเพียงการเช่าอุปกรณ์หรือทรัพย์สินต่าง ๆ ดังกล่าว กรณีนี้รวมถึงการที่ผู้ให้เช่าจัดหาบุคลากรภายหลังที่มีการติดตั้งอุปกรณ์นั้น และความรับผิดชอบของบุคลากรดังกล่าวก็จำกัดเฉพาะการปฏิบัติงานหรือการบำรุงรักษาอุปกรณ์ภายใต้คำสั่ง ความรับผิดชอบ และการควบคุมของผู้เช่า หากบุคลากรดังกล่าวมีความรับผิดชอบเกินกว่าที่กล่าว เช่น เข้าร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับการงานที่เครื่องจักรนั้นได้ใช้ทำกิจกรรมต่างๆของผู้ให้เช่า อาจอยู่นอกเหนือเพียงการให้เช่าอุปกรณ์และอาจก่อให้เกิดกิจกรรมของผู้ประกอบการ ในกรณีนี้สถานประกอบการถาวรอาจเกิดขึ้นได้ หากกิจกรรมต่างๆดังกล่าวดำรงอยู่เกิน 12 เดือน

ค. วันเริ่มต้น และสิ้นสุดของสถานประกอบการถาวร

สถานประกอบการถาวรถือว่าเริ่มขึ้นตั้งแต่วิสาหกิจนั้นเริ่มดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำ และหมายรวมถึงการเตรียม ณ สถานธุรกิจประจำซึ่งกิจกรรมที่จะกระทำต่อไปอย่างเป็นทางการ ระยะเวลาที่ใช้ในการจัดตั้งตัวเองของสถานธุรกิจประจำนั้นไม่นับมาคิดรวมด้วยหากว่ากิจกรรมดังกล่าวแตกต่างในสาระสำคัญจากกิจกรรมซึ่งสถานธุรกิจประจำนั้น

จะดำเนินการต่อไปอย่างเป็นการถาวร สถานประกอบการถาวรหมดสภาพลงเมื่อมีการขายหรือจำหน่ายสถานธุรกิจประจำหรือยุติกิจกรรมที่ทำผ่านสถานธุรกิจประจำ กล่าวคือเมื่อการกระทำและมาตรการต่างๆที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมก่อนๆของสถานประกอบการถาวรได้ยกเลิก (ยกเลิกการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน การบำรุงรักษา และซ่อมแซมรักษาอุปกรณ์ เครื่องอำนวยความสะดวกต่างๆ) การหยุดปฏิบัติงานชั่วคราวไม่ถือว่าเป็นการปิดสถานประกอบการถาวร ถ้าสถานธุรกิจประจำได้ให้วิสาหกิจอื่นเช่าโดยทั่วไปแล้วย่อมเป็นประโยชน์กับกิจกรรมของวิสาหกิจผู้เช่าจึงถือว่าสถานประกอบการของผู้ให้เช่ายุติลงแล้วแต่เขายังคงประกอบธุรกิจของเขาโดยผ่านสถานประกอบการประจำต่อไป

3.5.2.2 คำอธิบายตัวอย่างของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5(2)¹

ข้อ 5(2) กล่าวถึงรูปแบบของสถานธุรกิจประจำที่เป็นสถานประกอบการถาวร ได้แก่ สถานที่จัดการธุรกิจ (ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นสำนักงาน) สำนักงาน สาขา โรงงาน โรงช่าง และเหมืองแร่ บ่อน้ำมัน เหล่านี้เป็นเพียงตัวอย่าง มีรูปแบบสถานธุรกิจประจำอื่นที่อยู่นอกเหนือจากนี้ อีก เพราะจากการตีความจากตัวบทนั้นเองที่ใช้คำว่า “โดยเฉพาะอย่างยิ่งให้รวมถึง” ย่อมแสดงชัดว่า หมายถึงรูปแบบอื่นๆที่ไม่ได้ระบุไว้ด้วย รูปแบบที่ยกเป็นตัวอย่างไว้ต้องมีองค์ประกอบครบ 3 ประการตามข้อ 5(1) จึงจะเป็นสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน ที่กล่าวถึงในวรรคนี้ต้องตีความอย่างกว้าง กล่าวคือให้รวมถึงสถานที่ที่ใช้ในการขุดค้นทั้งบนดินและในทะเลด้วย

3.5.2.3 คำอธิบายโครงการก่อสร้างที่จัดเป็นสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5(3)²

ข้อ 5(3) กล่าวถึงโครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรหากตั้งอยู่เกิน 12 เดือน ถ้าไม่ถึง 12 เดือน ย่อมมีอาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรถึงแม้ว่าโครงการนั้นจะมีสำนักงานเพื่อใช้ในการดำเนินกิจกรรมตั้งอยู่ตามวรรค 2 ก็ตาม

คำว่าที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง หรือโครงการติดตั้ง หมายถึงรวมถึงการก่อสร้าง ถนน สะพาน คลอง การวางท่อส่งน้ำมัน หรือท่ออย่างอื่น การวางอุปกรณ์ขุดเจาะน้ำมัน เป็นต้น การวางแผนและการควบคุมการก่อสร้างอาคารย่อมรวมอยู่ในความหมายนี้ด้วยหากได้

¹ Klaus Vogel and others, **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**, p.294.

² Ibid, p.303.

ดำเนินการ โดยผู้รับเหมาก่อสร้างเอง อย่างไรก็ตามการวางแผนการควบคุมไม่ถือว่าอยู่ในความหมายข้างต้นหากได้ดำเนินการโดยวิสาหกิจอื่นซึ่งมีกิจกรรมจำกัดเฉพาะงานวางแผนและงานควบคุมการก่อสร้างเท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้นหากวิสาหกิจอื่นดังกล่าวมีสำนักงานซึ่งใช้เฉพาะการวางแผนและการควบคุมที่เกี่ยวกับที่ตั้งหรือโครงการก็ย่อมไม่เป็นสถานประกอบการถาวร เพราะสำนักงานดังกล่าวไม่มีลักษณะถาวรแน่นอน

ระยะเวลาที่กำหนดนั้นใช้กับโครงการเดียวหรือสถานที่ก่อสร้างแห่งเดียว ในการกำหนดระยะเวลาของที่ตั้งหรือโครงการ ไม่รวมถึงระยะเวลาช่วงแรกของผู้ก่อสร้างได้ใช้ในที่ตั้งหรือโครงการอื่นซึ่งไม่เกี่ยวข้องกันกับโครงการที่กำลังก่อสร้าง ที่ตั้งอาคารถือว่าเป็นหน่วยหนึ่งหน่วยเดียวแม้จะก่อสร้างโดยสัญญาหลายฉบับก็ตามหากว่าที่ตั้งนั้นถือว่าเป็นหน่วยเดียวทั้งเชิงพาณิชย์และสภาพภูมิศาสตร์ ในทำนองเดียวกันอาคารที่มีลักษณะดังกล่าวก็ถือว่าเป็นหน่วยเดียวแม้ว่าจะมีคำสั่งซื้อจากบุคคลหลายคน (เช่น บ้านเป็นแถว) การนับระยะเวลา 12 เดือนในบางคราวอาจถูกบิดเบือนได้โดยผู้ประกอบการแบ่งสัญญาเป็นหลายส่วนต่อสัญญาที่แตกต่างกันไปแต่คงเป็นกลุ่มเดิม และแต่ละส่วนมีระยะเวลาไม่เกิน 12 เดือนในกรณีนี้จะอยู่ภายใต้กฎป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

อาคารที่ตั้งเริ่มเกิดขึ้นนับแต่วันที่ผู้ก่อสร้างเริ่มงานของเขารวมทั้งงานเตรียมการที่ได้กระทำขึ้นในประเทศที่สถานก่อสร้างนั้นตั้งขึ้น ยกตัวอย่างเช่น หากมีการตั้งสำนักงานวางแผนเพื่อการก่อสร้าง เวลาที่ใช้ในการตั้งสำนักงานดังกล่าวก็ต้องนับรวมอยู่ด้วย โดยทั่วไปแล้วถือว่าสถานก่อสร้าง หรือโครงประกอบ หรือโครงการติดตั้งดำรงอยู่จนกว่างานนั้นจะเสร็จสิ้นโดยสมบูรณ์หรือมีการละทิ้งที่ตั้งนั้นอย่างเป็นทางการ การที่ตั้งนั้นจะไม่ถือว่ายุติการดำรงอยู่หากงานนั้นได้หยุดชะงักเป็นการชั่วคราว การหยุดชะงักชั่วคราวในการก่อสร้างเนื่องจากสภาพภูมิอากาศหรือเหตุผลอื่น เช่น การขาดแคลนวัสดุก่อสร้าง หรือมีข้อพิพาทแรงงาน ต้องนับระยะเวลาหยุดชะงักนี้ด้วย ระยะเวลาที่ผู้รับเหมาช่วงใช้ก็นับเป็นระยะเวลาของผู้รับเหมาก่อสร้างเองจึงต้องนับรวมด้วย

กรณีที่สภาพของการก่อสร้างหรือโครงการติดตั้งทำให้ผู้รับเหมาเคลื่อนที่อยู่เสมอ หรือมีการเคลื่อนที่เป็นครั้งคราวเมื่อโครงการดำเนินคืบหน้าไป เช่นการก่อสร้างทาง คลอง ท่อระบายน้ำ หรือวางท่อน้ำมัน ข้อเท็จจริงที่ว่ากลุ่มปฏิบัติงานไม่ได้อยู่ในสถานที่ที่แน่นอนที่ใดที่หนึ่งในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ไม่ถือว่าเป็นสาระสำคัญ การปฏิบัติงานในทุกจุดดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวกันย่อมนำมารวมกัน หากครบกำหนดระยะเวลาตามที่บัญญัติไว้ย่อมถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

3.5.2.4 คำอธิบายข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรตามข้อ 5(4)¹

ในวรรคนี้ระบุถึงข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวรที่แม่จะมืองค์ ประกอบครบถ้วนตามวรรคแรก คือ มีสถานธุรกิจประจำ แต่เนื่องจากการดำเนินธุรกิจตามที่ระบุ ในวรรคนี้ยังเพียงในขั้นเตรียมการ (Auxiliary Activity) เท่านั้น ข้อยกเว้นมีดังต่อไปนี้

ก. การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บ รักษา จัดแสดง และเพื่อส่งมอบ

ข. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าเพื่อเก็บรักษา จัดแสดง และส่งมอบ

ค. การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าเพื่อมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่น เพื่อแปรสภาพ

ง. การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อจัดซื้อของหรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมซื้อสนเทศ

จ. การดำเนินการอย่างอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวแล้วในข้อ ก-ง ซึ่งมีลักษณะอยู่ในขั้นเตรียมการ เช่น มีจุดมุ่งหมายเพียงเพื่อการโฆษณา จัดหาข้อมูลหรือค้นคว้าวิจัยทางวิทยาศาสตร์ เพื่อบริการสัญญาสิทธิบัตรหรือถ่ายทอดเทคโนโลยี

ฉ. การมีสถานธุรกิจประจำเพียงเพื่อมีกิจกรรมรวมกันดังที่กล่าวมาในข้อ ก-จ ซึ่งมีลักษณะเพียงอยู่ในขั้นเตรียมการ

การพิจารณาว่ากิจกรรมที่ดำเนินอยู่นั้นอยู่ในขั้นเตรียมการหรือไม่ ต้องพิจารณาว่า สถานธุรกิจประจำนั้นเป็นส่วนที่มีความสำคัญและมีความจำเป็นเพียงใดเมื่อเทียบกับธุรกิจทั้งหมด ถ้ามีความสำคัญมากก็ไม่อาจกล่าวได้ว่าอยู่ในขั้นเตรียมการ เช่น ถ้าการให้บริการสิทธิบัตรและการถ่ายทอดเทคโนโลยีเป็นเป้าหมายหลักของวิสาหกิจ หรือกรณีที่สถานธุรกิจประจำนั้นเป็นที่จัดการงานของหน่วยงานที่มีความสำคัญของวิสาหกิจ ดังนี้ ย่อมมิใช่เพียงอยู่ในขั้นเตรียมการ หรือในกรณีที่วิสาหกิจมีหน่วยงานประจำอยู่ในประเทศที่ตนมีสาขา หรือตัวแทนอยู่แล้ว และหน่วยงานดังกล่าวมีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมงานระดับภูมิภาค กล่าวคือเป็นสำนักงานภูมิภาค มีอำนาจในการควบคุมดูแลการดำเนินการของวิสาหกิจที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคนั้น เช่นนี้ หน่วยงานดังกล่าวถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว แม้ว่าบทบาทหน้าที่อาจไม่ได้ควบคุมดูแลเรื่องทั้งหมด

¹ Ibid, p.316.

เพียงควบคุมในส่วนที่สำคัญบางส่วนยอมเข้าเงื่อนไขข้อ 5(2) กล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจกรรมที่ดำเนินการนั้นอยู่นอกขอบเขตของขั้นเตรียมการตามความหมายของวรรค 4 แล้ว

ในกรณีที่มีการบริการจัดหาอุปกรณ์สำรองของเครื่องจักร การบำรุงรักษา และการซ่อมแซมเครื่องจักร ดังนี้ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรแล้ว เนื่องจากอยู่นอกเหนือการจัดส่งตามที่ระบุในวรรค 4 ก. เพราะจัดเป็นบริการหลังการขายที่มีความสำคัญ จึงมิใช่เป็นเพียงขั้นเตรียมการ การพิจารณายอมนำข้อ จ. อันเป็นกรณีอื่น ๆ นอกเหนือ ก-ง มาปรับใช้ไม่ได้ นอกจากนี้ในความหมายของข้อ จ. การดำเนินการอื่น ๆ นอกเหนือข้อ ก-ง ดังกล่าว ต้องเป็นการดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำเพื่อวิสาหกิจ ถ้าให้บริการไปถึงวิสาหกิจอื่นๆด้วย เช่น วิสาหกิจที่เจ้าของเป็นกลุ่มเดียวกันกับวิสาหกิจนั้น ดังนี้ มีอาจเข้าข้อ จ. นี้ได้

กรณีข้อ ฉ. วิสาหกิจมีการดำเนินการขั้นเตรียมการหลายลักษณะตามข้อ ก-จ กิจกรรมทั้งหลายนั้นอาจอยู่คนละที่ก็ได้ เนื่องจากในการพิจารณาจำต้องพิจารณาเป็นรายสถานที่อยู่แล้ว

การดำเนินการขั้นเตรียมการของวิสาหกิจ ฉ ที่หนึ่งๆอาจจำเป็นต้องมีการเข้าทำสัญญาของบุคคล ฉ ที่นั้นเพื่อดูแลสถานที่นั้น การเข้าทำสัญญาของบุคคลดังกล่าวไม่อาจจัดเข้าความหมายตัวแทนตามข้อ 5(5) แต่กรณีจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้ถ้าสถานที่นั้นมีการดำเนินการเพื่อวิสาหกิจอื่นอยู่ด้วย เช่น การดำเนินการโฆษณาที่ถือเป็นขั้นเตรียมการ ถ้ามีการโฆษณาให้วิสาหกิจอื่นด้วย ย่อมถือได้ว่า ฉ ที่นั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจ

เมื่อถือเป็นการดำเนินการขั้นเตรียมการตามข้อ 5(4) แล้ว การขายสินค้าเคลื่อนที่ได้ของกิจการ ฉ ที่แห่งนี้ ยังคงถือเป็นขั้นเตรียมการอยู่ เช่น การจัดแสดงสินค้าได้รับยกเว้นตามข้อนี้ การขายสินค้าที่จัดแสดงคงอยู่ภายใต้ข้อนี้ กล่าวคือคงได้รับยกเว้น แต่เมื่อใดมีการขายสินค้าที่ไม่ได้จัดแสดง ก็จะไม่อาจเข้าข้อยกเว้นตามข้อนี้ได้

3.5.2.5 คำอธิบายตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระตามข้อ 5(5)¹

ในวรรคนี้บัญญัติถึงสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการที่วิสาหกิจมีบุคคลดำเนินกิจการในฐานะวิสาหกิจในประเทศหนึ่งยอมก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร แม้ว่าวิสาหกิจนั้นจะไม่มีสถานประกอบการถาวรตามความหมายของวรรค 1 และวรรค 2 เลข บุคคลที่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ต้องเป็นบุคคลที่มีลักษณะเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้างของวิสาหกิจหรือไม่ หากไม่ใช่ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระที่อยู่ภายใต้วรรค 6 แล้ว ย่อมเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจได้ไม่ว่าจะเป็น

¹ Ibid, p.329.

บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล อย่างไรก็ตามตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระนี้จะต้องตีความอย่างเคร่งครัด เฉพาะบุคคลที่มีสถานภาพไม่อิสระทั้งในทางกฎหมายและในทางเศรษฐกิจเท่านั้น จึงจะถือว่ามิใช่สถานภาพไม่อิสระ ดังนั้น การที่จะถือว่าตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระทั้งหมดเป็นสถานประกอบการถาวร ย่อมไม่เป็นประโยชน์แก่ความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระที่จะเป็นสถานประกอบการถาวรได้จึงควรจำกัดเฉพาะตัวแทนหรือบุคคลที่เข้าร่วมกิจกรรมทางธุรกิจในอีกรัฐหนึ่ง ในขอบเขตที่เห็นว่าเป็นกรณีพิเศษ อีกนัยหนึ่งก็คือ เฉพาะบุคคลผู้ทำสัญญาแทนวิสาหกิจในรัฐหนึ่งเท่านั้น จึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรรวมถึงการทำกรแทนอื่นๆของบุคคลนั้นที่ถือว่าทำแทนวิสาหกิจด้วย

อำนาจหน้าที่ในการเข้าทำสัญญาของตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ จะต้องเป็นอำนาจในการเข้าทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการงานนั้น มิใช่เพียงการบริหารงานภายใน เช่น การเข้าทำสัญญาจ้างพนักงาน เป็นต้น นอกจากนี้จะต้องใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นๆ เมื่อบุคคลมีอำนาจในการเข้าเจรจาต่อรองรายละเอียดของสัญญาแทนวิสาหกิจ ย่อมถือได้ว่าบุคคลนั้นเป็นตัวแทนกระทำการในรัฐนั้นๆแล้วแม้ว่าสัญญาจะลงนามโดยบุคคลอื่นในรัฐที่วิสาหกิจตั้งอยู่ อำนาจหน้าที่ของตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรนี้ ต้องเป็นอำนาจหน้าที่ที่นอกเหนือจากขั้นตอนเตรียมการตามวรรค 4 หากวิสาหกิจมีการดำเนินการขั้นเตรียมการในอีกรัฐหนึ่ง โดยตัวแทนเป็นผู้กระทำการแทนในรัฐนั้น วิสาหกิจย่อมไม่อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรทั้งนี้ตามวรรค 4 ที่ได้ระบุข้อยกเว้นไว้แล้ว

ในกรณีที่วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรตามความหมายในวรรคแรก และวรรค 2 แล้ว (ภายใต้บทบัญญัติวรรค 4 ที่เป็นข้อยกเว้น) ย่อมไม่มีความจำเป็นใดๆในการพิสูจน์ว่าบุคคลที่ทำงาน ณ สถานประกอบการถาวรนั้นเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระตามวรรค 5 นี้

3.5.2.6 คำอธิบายตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระตามข้อ 5(6)¹

ข้อ 5(6) กล่าวถึงตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระว่า วิสาหกิจหนึ่งจะไม่ถือว่า มีสถานประกอบการถาวรถ้าได้มีการประกอบธุรกิจนายหน้าตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลนั้นได้กระทำตามทางอันปกติของธุรกิจตน ตัวแทนสถานภาพอิสระตามขอบข่ายของวรรคนี้ประกอบด้วย

¹ Ibid, p.342.

ก.ตัวแทนนั้นมีความเป็นอิสระจากวิสาหกิจทั้งทางกฎหมายและทางเศรษฐกิจ และ

ข.เขาได้กระทำการตามทางอันเป็นปกติธุระของเขา เมื่อกระทำการแทนวิสาหกิจ

ข้อวินิจฉัยที่ว่าบุคคลจะมีความเป็นอิสระจากวิสาหกิจที่เขาเป็นตัวแทนนั้นย่อมขึ้นอยู่กับขอบเขตของพันธะผูกพัน ซึ่งบุคคลนั้นมีต่อวิสาหกิจ การที่กิจกรรมทางพาณิชย์ของบุคคลใดที่มีต่อวิสาหกิจอยู่ภายใต้คำสั่งขึ้นรายละเอียดหรือการควบคุมอย่างรอบด้านโดยวิสาหกิจย่อมไม่ถือว่าบุคคลนั้นมีความเป็นอิสระ บริษัทลูกหรือบริษัทในเครือก็ไม่อาจเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระของบริษัทแม่เพียงเพราะว่าบริษัทแม่ถือหุ้นข้างมากในบริษัทลูก ข้อวินิจฉัยที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ ความเสี่ยงของธุรกิจนั้น บุคคลผู้กระทำการซึ่งในทางเศรษฐกิจแล้วอยู่ในขอบเขตวัตถุประสงค์ของวิสาหกิจมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานธุรกิจของบุคคลนั้นเอง ย่อมไม่อาจถือว่าได้ว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ เช่น นายหน้าทำหน้าที่ขายสินค้าให้แก่วิสาหกิจ และมีหน้าที่ในการเข้าทำสัญญากับวิสาหกิจนั้นเป็นประจำด้วย จึงเป็นการทำนอกเหนือหน้าที่ปกติธรรมดาที่เป็นเพียงนายหน้า

3.5.2.7 คำอธิบายการมีบริษัทในเครือตามข้อ 5(7)¹

วรรค 7 บัญญัติถึงบริษัทข้ามชาติที่มีที่ทำการอยู่ในประเทศหนึ่งและมีบริษัทในเครือของวิสาหกิจนี้ในประเทศต่างๆ ในกรณีนี้บริษัทในเครือดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น เพราะตามวัตถุประสงค์ของภาษีอากรถือว่าบริษัทในเครือเหล่านั้นเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ อย่างไรก็ตาม บริษัทในเครือหากทำการในฐานะตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระของบริษัทแม่ นอกเหนือไปจากธุรกิจปกติของตนแล้วถือว่าสถานภาพของบริษัทเหล่านี้จะต้องเปลี่ยนเป็นสถานประกอบการถาวรและรายการเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจนอกเหนือจากธุรกิจปกติจะต้องแยกคำนวณภาษีต่างหากด้วย

จากความหมายของสถานประกอบการถาวรตามตัวบทและคำอธิบายของ OECD จะพบว่าสถานประกอบการถาวรอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ตามสภาพหรือลักษณะของสถานประกอบการถาวร คือ²

¹ Ibid, p.351.

² พิชาติ เกษเรือง, คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 49.

1. ประเภททรัพย์สิน (Asset-type Permanent Establishment)

ปรากฏตามวรรค 1 และวรรค 2 มีลักษณะที่สำคัญ คือ

ก. มีลักษณะดำรงอยู่หรือติดตั้งอยู่ ณ จุดหนึ่งในทางภูมิศาสตร์

ข. สถานธุรกิจต้องมีลักษณะประจำ

ค. วิสาหกิจประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนโดยกิจกรรมที่ดำเนินการต้องเป็นไปโดยสม่ำเสมอ

2. ประเภทตัวแทน (Agency-type Permanent Establishment)

ปรากฏตามวรรค 5 6 และ 7 ได้มีการแบ่งประเภทตัวแทนเป็น 2 ลักษณะ คือ

ก. ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ

ข. ตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ

ตัวแทนที่จะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ต้องเป็นตัวแทนประเภทที่มีสถานภาพไม่อิสระ ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระหากกระทำเพื่อวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งมากผิดปกติในช่วงเวลาหนึ่ง สภาพของความเป็นอิสระก็จะหมดไป (ซึ่งหมายถึงว่าในช่วงเวลาของปีนั้นตัวแทนจะกลายเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจที่ตนให้บริการอันผิดปกตินั้น) อย่างไรก็ตามจะถือว่าผิดปกติยังเป็นข้อเท็จจริงที่ขึ้นอยู่กับประเทศคู่เจรจา ส่วนมากจะถือว่าหากผลตอบแทนที่ได้รับหรือจำนวนคำสั่งซื้อที่มีปริมาณมากกว่าร้อยละ 50 ของปีใด ปีนั้นสถานภาพของสถานประกอบการถาวรจะเกิดขึ้น

3. ประเภทกิจกรรม (Activities-type Permanent Establishment)

ปรากฏตามวรรค 3 เช่น การดำเนินโครงการก่อสร้าง ติดตั้ง หรือโครงการประกอบ ซึ่งจะมีเงื่อนไขในเรื่องระยะเวลาที่กำหนดไว้ด้วย

จากการพิจารณาสถานประกอบการถาวรในเรื่องของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะเกี่ยวข้องกับสถานประกอบการถาวรสองประเภทคือ สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ปรากฏตามข้อ 5(1) และข้อ 5(2) และสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ปรากฏตามข้อ 5(5) กล่าวอีกนัยหนึ่ง รายได้การขายสินค้าที่มีรูปร่างทางอินเทอร์เน็ตจะต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ต้องพิจารณาจากหลักปฏิบัติที่ใช้บังคับอยู่เดิม ในที่นี้ได้แก่ ข้อ 5(1) (2) และ (5) ซึ่งมีรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น ซึ่งแนวปฏิบัติและหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาในบทนี้จะสามารถนำไปปรับใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างเหมาะสมหรือไม่จะพิจารณาต่อไปในบทที่ 4

บทที่ 4

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่าง

จากที่กล่าวมาในบทที่ 3 จะเป็นหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ในหัวข้อนี้จะวิเคราะห์ว่ากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวสามารถนำมาใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างได้หรือไม่ แม้ว่าการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะเป็นเพียงการค้าธรรมดาที่ใช้เทคโนโลยีล่าสุด มีลักษณะเทียบเคียงได้กับการขายสินค้าโดยใช้แคตตาล็อกและติดต่อซื้อขายระหว่างประเทศผ่านทางโทรศัพท์หรือทางแฟกซ์ หากพิจารณาด้วยหลักความเป็นกลางแล้ว ควรจะจัดเก็บภาษีด้วยวิธีเดียวกัน เพราะเป็นธุรกรรมการขายสินค้าเหมือนกัน อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาแล้วความแตกต่างมีได้อยู่ในเนื้อหาของธุรกรรม หากแต่อยู่ที่อัตราการขยายตัวของอินเทอร์เน็ตที่มีประโยชน์เพื่อใช้ในการติดต่อสื่อสารระหว่างประเทศโดยมีค่าใช้จ่ายที่ต่ำมาก จึงเป็นสื่อกลางการซื้อขายใหม่ที่อาจส่งผลกระทบต่อการจัดสรรรายได้ระหว่างประเทศ ทำให้หลักการทางภาษีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเกิดความสับสนคลอน

4.1 กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

จากหลักเกณฑ์และแนวทางคำวินิจฉัยที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.5.1 จะพบว่าในกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาตั้งสำนักงานหรือจดทะเบียนจัดตั้งสาขาในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจะต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีการประกอบกิจการ หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่เป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ทั้งนี้การปรากฏตัวของบริษัทต่างประเทศมีลักษณะเป็นการปรากฏตัวทางกายภาพทั้งสิ้น (physical presence) กล่าวคือ มีบุคคลเข้ามาเจรจา หรือมีการติดต่อให้บุคคลภายในประเทศทำหน้าที่สำคัญในการดำเนินธุรกิจ แต่การขายสินค้าที่มีรูปร่างทางอินเทอร์เน็ต โดยที่บริษัทต่างประเทศไม่มีบริษัทลูก ไม่มีสาขา หรือไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยนั้น ไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศเลย ลูกค้าในประเทศไทยสามารถติดต่อซื้อสินค้ากับผู้ขายต่างประเทศโดยอินเทอร์เน็ต ดำเนินการชำระเงินทางอินเทอร์เน็ต แล้วผู้ขายจัดส่งสินค้าให้ภายหลัง ดังนั้นจะถือว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ การพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ นั้น จะต้องวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ (nexus) ระหว่างกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับประเทศแหล่งเงินได้ ในที่นี้คือประเทศไทย ว่าแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้นนั้นมีความสัมพันธ์เพียงพอหรือไม่ที่จะทำให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีได้

4.1.1 การมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทย

เซิร์ฟเวอร์เป็นที่ตั้งหรือเป็นโฮสต์ของเว็บไซต์ทำหน้าที่เป็นเครื่องบริการ โดยจัดการและควบคุมการส่งผ่านข้อมูลเว็บเพจหรือข้อมูลต่างๆไปยังเครื่องที่เข้ามาติดต่อด้วย การมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทยจะถือว่าการประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่พิจารณาได้ดังนี้

4.1.1.1 การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของประเทศไทย

เซิร์ฟเวอร์เป็นที่ตั้งของเว็บไซต์ทำหน้าที่เป็นเครื่องบริการ โดยจัดการและควบคุมการส่งผ่านข้อมูลเว็บเพจหรือข้อมูลต่างๆไปยังเครื่องที่เข้ามาติดต่อด้วย เซิร์ฟเวอร์มิได้มีส่วนร่วมโดยตรงในการก่อให้เกิดรายได้ เพราะเป็นเพียงเครื่องให้บริการ เมื่อลูกค้าประสงค์จะซื้อสินค้าก็จะเข้าไปในเว็บไซต์และติดต่อผ่านเว็บไซต์ เซิร์ฟเวอร์จึงเป็นเพียงส่วนของอุปกรณ์ทางเทคโนโลยีที่ทำให้การติดต่อผ่านเว็บไซต์เกิดขึ้นได้ การที่บริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทยจะถือได้หรือไม่ว่ามีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีนี้คงต้องพิจารณาตามมาตรา 76 ทวิ เนื่องจากบริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 แต่ตามแนววินิจฉัยของมาตรา 76 ทวิจะมุ่งหมายถึง การมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย หรือในกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยเลยก็อาจพิจารณาจากสถานที่เกิดสัญญาหรือสถานที่ในการเจรจาตกลงได้ ถ้าสถานที่เกิดสัญญาซื้อขายหรือสถานที่ในการเจรจาตกลงเกิดขึ้นในประเทศไทยก็จะถือว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยแม้ว่าจะไปลงนามสัญญาในประเทศอื่น กรณีการมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศจะถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยได้หรือไม่นั้น จึงไม่เคยมีคำวินิจฉัยตามกฎหมายไทยที่พอจะเทียบเคียงได้ อย่างไรก็ตาม มีคำพิพากษาของสหรัฐอเมริกาที่พอเทียบเคียงได้ คือ คดี Piedras Negras Broadcasting Co. V. Commissioner (1941)¹ ซึ่งเป็นคดีเกี่ยวกับบริษัทในประเทศเม็กซิโกเผยแพร่โฆษณาออกอากาศจากประเทศเม็กซิโกไปสู่ผู้ชมในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยที่บริษัทดังกล่าวไม่มีสถานประกอบการในสหรัฐอเมริกาเลย และสัญญาจ้างโฆษณาก็ทำในเม็กซิโก บริษัทเม็กซิโกมีเพียงการเข้าไปรษณีย์เพื่อใช้ในการรับชำระค่าโฆษณาจากผู้ว่าจ้างที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาเท่านั้น ศาลตัดสินว่า การมีเพียงตู้หนึ่งตู้ไว้รับส่งไปรษณีย์ไม่มีค่าเช่าห้อง ไม่มีเฟอร์นิเจอร์ ไม่มีสิ่งอำนวยความสะดวก หรือการบำรุงดูแลรักษาอุปกรณ์ใดๆ โดยบริษัทต่างประเทศ ดังนี้ถือว่าไม่เพียงพอที่จะถือว่ามีสถานประกอบการในสหรัฐอเมริกา ซึ่งเมื่อ

¹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, **Electronic Commerce and International Taxation**, p.117.

เทียบเคียงกับการมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทยจะต้องมีการเช่าพื้นที่สำหรับตั้งเซิร์ฟเวอร์ ไม่ว่าจะมิเซิร์ฟเวอร์เป็นของตนเองหรือเช่าจากผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตก็ตามมักมีผู้ดูแลรักษาอุปกรณ์เครื่องมือต่างๆ และมีลักษณะปรากฏกายภาพจึงน่าจะเพียงพอที่จะถือว่ามีประกอบกิจการในประเทศไทยได้ตามมาตรา 76 ทวิ อย่างไรก็ตามการตีความให้เซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการของบริษัทต่างประเทศแม้ว่าจะทำให้ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศ แต่อาจส่งผลให้บริษัทต่างประเทศย้ายเซิร์ฟเวอร์ไปสู่อินแดนที่ปลอดภาษีได้ (tax haven) ผลที่ตามมา คือบริษัทต่างประเทศไม่มีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อเงินได้จากการขายสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งอยู่นอกเหนือที่ระบุไว้ในมาตรา 70 การส่งเงินค่าสินค้าออกไปจึงไม่อาจถูกจัดเก็บภาษีโดยประเทศไทยได้ กล่าวโดยสรุป ประมวลรัษฎากรไม่อาจจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ได้ หากใช้หลักการตีความมาตรา 76 ทวิแบบเดิมที่ถือว่ากรณีที่จะเข้ามาตรา 76 ทวิ คือกรณีที่บริษัทต่างประเทศได้ส่งลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเข้ามาในประเทศไทย หรือสัญญาซื้อขายเกิดขึ้นในประเทศไทย

4.1.1.2 การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของต่างประเทศ

สำหรับท่าทีของต่างประเทศนั้นจะกล่าวถึงประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย เนื่องจากมีการตั้งคณะทำงานขึ้นมาศึกษาและได้เผยแพร่รายงานต่อสาธารณะ นอกจากนี้จะกล่าวถึงประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษพอสังเขป

4.1.1.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาได้ออกกฎหมาย Internet Tax Freedom Act เพื่อใช้เป็นแนวทางเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีจากการค้าผ่านอินเทอร์เน็ต เมื่อปีพ.ศ.2541 แต่โดยเนื้อหามิได้มีผลมากนักต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื้อหาหลักมีดังต่อไปนี้

1. ไม่มีการจัดเก็บภาษีพิเศษจากอินเทอร์เน็ตเป็นเวลา 3 ปี นับแต่ตุลาคม 2541 ถึง ตุลาคม 2544 (ปัจจุบันมีการขยายผลบังคับของกฎหมายฉบับนี้ไปจนถึงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2546)
2. ไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน และไม่เป็นธรรมจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
3. ไม่มีภาษี federal tax จากการเข้าใช้อินเทอร์เน็ต

4. ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากรจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
5. จัดตั้งคณะกรรมการ Advisory Commission on Electronic Commerce (ACEC) เพื่อศึกษาประเด็นภาษีของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

มักมีผู้กล่าวอ้างเสมอว่าประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีการจัดเก็บภาษีจากการค้าผ่านอินเทอร์เน็ต แต่ในความเป็นจริงแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกามีระบบภาษีทางอ้อมเป็นระบบ Sales and Use Tax ซึ่งแต่ละรัฐเป็นผู้เรียกเก็บ ไม่ใช่ภาษีระดับประเทศ ตามโครงสร้างกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันของสหรัฐอเมริกานั้นไม่มีการเรียกเก็บภาษีขาย (Sales Tax) จากการซื้อสินค้าทางไปรษณีย์ (mail order) ข้ามรัฐในกรณีที่ผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์ (nexus) อยู่ในรัฐผู้ซื้อ ประเทศสหรัฐอเมริกาเพียงใช้โครงสร้างภาษีเดียวกันนี้กับการขายสินค้าผ่านอินเทอร์เน็ต กล่าวอีกนัยหนึ่งมิได้ยกเว้นภาษีให้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สหรัฐอเมริกาเพียงแต่ปฏิบัติต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เท่าเทียมกันกับการค้ารูปแบบอื่นที่ใกล้เคียงกันเท่านั้น¹

อย่างไรก็ตาม แท้ที่จริงแล้ว สหรัฐอเมริกาก็ทราบดีถึงความจำเป็นในการศึกษาเรื่องการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างจริงจัง Internet Tax Freedom Act จึงมีจุดมุ่งหมายในการระงับการดำเนินการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้ชั่วคราวเพื่อศึกษาวิจัยถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีต่อไป กฎหมายฉบับนี้จึงได้กำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการขึ้นมารับผิดชอบเรื่องการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คณะกรรมการดังกล่าวมีชื่อว่า Advisory Commission on Electronic Commerce (ACEC) ACEC ได้จัดทำรายงานเสนอต่อสภาองเกรสเมื่อเดือนเมษายน พ.ศ.2543 โดยมีความเห็นว่าข้อเสนอหรือมาตรการทางภาษีใดๆก็ตามจะต้องสนับสนุนการขยายตัวของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเป็นอุปสรรคต่อการเติบโตของธุรกิจให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และเนื่องจากสหรัฐอเมริกาให้อำนาจรัฐแต่ละรัฐในการจัดเก็บภาษีขายเอง จึงมุ่งเน้นที่จะประสานผลประโยชน์ของชาติและของรัฐต่างๆ ไว้ด้วยกัน²

ACEC ตระหนักดีว่า การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้สร้างความท้าทายต่อการค้าแบบดั้งเดิมทั้งในระดับรัฐและท้องถิ่น จึงเห็นควรที่จะศึกษาวิเคราะห์ถึงโครงสร้างภาษีที่มีอยู่เดิมและปรับปรุงให้เหมาะสมกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ข้อเสนอฉบับนี้มุ่งประสงค์ที่จะทำให้ผู้บริโภคทั้งหลาย (ไม่ว่าจะเป็นผู้ซื้อสินค้าทางอินเทอร์เน็ตหรือไม่) ได้รับประโยชน์สูงสุดจากการปรับปรุงโครงสร้างที่เน้นถึงความง่าย ความมีประสิทธิภาพ และความยุติธรรม

¹ ลัษมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์, “ท่าทีของนานาประเทศที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”, *สรรพากรศาสตร์*, ปีที่ 47, ฉบับที่ 9, (กันยายน 2543), หน้า 112.

² Advisory Commission on Electronic Commerce, *Report to Congress*, (April 2000), p.1.

สำหรับประเด็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีการบริโภค มุมมองของนานาชาติเป็นสิ่งที่จำเป็นในการวิเคราะห์ประเด็นเหล่านี้ เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะที่ทำให้การค้าข้ามพรมแดนเกิดขึ้นได้อย่างง่ายดายกว่าการค้ารูปแบบอื่น ACEC จึงเห็นเป็นเรื่องสำคัญที่ทุกชาติต้องพิจารณาถึงผลกระทบทางด้านภาษีต่อคู่ค้าของตนและเห็นควรให้มีการตกลงกันเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน การตกลงกันภายใต้เวทีของ OECD จึงเป็นทางออกที่เหมาะสม เพราะเป็นที่ยอมรับทั้งจากประเทศสมาชิกและนอกประเทศสมาชิก ส่วนภาษีการบริโภคให้แต่ละรัฐกำหนดวิธีการพิจารณาให้มีความชัดเจนว่าผู้ขายมีการปรากฏทางกายภาพหรือมีความสัมพันธ์ (nexus) ที่พอเพียงในรัฐผู้ซื้อหรือไม่

ส่วนการตีความการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในสหรัฐอเมริกา ประเทศสหรัฐอเมริกา ยังคงสงวนท่าทีในการตีความให้การมีเซิร์ฟเวอร์ในสหรัฐอเมริกาเป็นการดำเนินการในสหรัฐอเมริกา เนื่องจากเกรงว่าจะส่งผลให้มีการย้ายเซิร์ฟเวอร์ไปตั้งอยู่ ณ ประเทศอื่นนอกสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ดี แนวทางพิจารณาอาจเทียบเคียงการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศกับการจัดเก็บภาษีสระหว่างรัฐ เพราะสหรัฐอเมริกาแบ่งเป็นรัฐ แต่ละรัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีของตนเอง ซึ่งหลายรัฐ เช่น รัฐแคลิฟอร์เนีย มีความเห็นว่าการมีเซิร์ฟเวอร์ในรัฐตนไม่อาจก่อให้เกิดความสัมพันธ์ที่เพียงพอที่รัฐตนจะจัดเก็บภาษีได้ ขณะที่บางรัฐ เช่น รัฐเท็กซัสเห็นว่าเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวก่อให้เกิดความสัมพันธ์เพียงพอที่จะจัดเก็บภาษีได้

4.1.1.2.2 ประเทศออสเตรเลีย

ออสเตรเลียเป็นประเทศหนึ่งที่ตระหนักถึงความสำคัญของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการศึกษาผลกระทบทางภาษีของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์คือ ATO (Australian Taxation Office) ATO ดำเนินการศึกษาตั้งแต่ปี พ.ศ.2539 และได้เผยแพร่รายงาน Tax and the Internet ในปี พ.ศ.2540 เพื่อกำหนดกรอบนโยบายในการศึกษาปัญหาที่อาจเกิดขึ้นทั้งในและระหว่างประเทศ และพยายามที่จะสร้างความชัดเจนให้แก่ภาคธุรกิจ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มุ่งสร้างความเป็นกลางต่อการค้าทั้งที่มีการปรากฏทางกายภาพคือการค้าแบบดั้งเดิม และการค้าผ่านอินเทอร์เน็ต

ข้อเสนอในการแก้ปัญหาส่วนใหญ่จะให้นำหลักการทางภาษีที่มีอยู่เดิมมาปรับใช้บังคับเท่าที่จะเป็นไปได้ สำหรับความร่วมมือระหว่างประเทศ เนื่องจากลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่มีพรมแดนจึงทำให้มีปัญหาในเรื่องขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษี

¹ ษะศักดิ์ จรรยาพูน, “E-Commerce ตามกฎหมายสหราชอาณาจักรอังกฤษและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน”, สรรพากรสาส์น, ปีที่ 47, ฉบับที่ 12, ธันวาคม 2543, หน้า 16.

หลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และสถานประกอบการถาวรที่อาจต้องกำหนดนิยามความหมายใหม่ เพื่อให้เหมาะสมกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ปัญหาเหล่านี้ไม่เฉพาะแต่ประเทศออสเตรเลีย เท่านั้นที่ประสบอยู่ ประเทศอื่นก็เช่นเดียวกัน ATO จึงเห็นว่าควรมีการร่วมมือกันในการหาทางออกที่เหมาะสมของการแบ่งรายได้และรายจ่ายจากการค้าที่เกิดจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รายงานฉบับแรกของ ATO จึงเพียงกำหนดประเด็นและกระตุ้นให้มีการศึกษา พร้อมกับเพิ่มบทบาททั้งในระดับทวิภาคี ระดับภูมิภาค และนานาชาติต่อไปในอนาคต อย่างไรก็ตาม ATO ตั้งข้อสังเกตด้วยความตกงต่าง ๆ อาจไม่สามารถแก้ปัญหาได้ในความเป็นจริง เนื่องจากการทำธุรกิจบนอินเทอร์เน็ตนั้น ผู้ขายอาจย้ายที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์กับเว็บไซต์ไปที่ใดก็ได้ตลอดเวลา¹

ต่อมา ATO ได้เสนอรายงานฉบับที่สอง ในเดือนธันวาคม 2542 ซึ่งมีรายละเอียดในการวิเคราะห์มากกว่าในรายงานฉบับแรก เสนอเป็นลำดับได้ดังนี้²

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลียจะอยู่ภายใต้บังคับของ The Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA) แต่หลักการพิจารณาแหล่งที่มาของเงินได้จะใช้หลักคอมมอนลอว์ (Common Law) ที่มาจากคำตัดสินของศาล แหล่งเงินได้ที่ระบุชัดใน ITAA มีเพียงเงินได้สามประเภท คือ เงินปันผล ค่าสิทธิที่ได้รับจากผู้ที่ไม่มียืนถิ่นอยู่ในประเทศออสเตรเลีย และเงินได้จากแหล่งธรรมชาติ ดังนั้นแหล่งเงินได้ของเงินได้ประเภทอื่นต้องพิจารณาจากคำพิพากษาของศาล

การพิจารณาแหล่งเงินได้ จะประกอบด้วยข้อพิจารณาหลายประการ โดยศาลจะพิจารณาจากความเป็นจริงว่าสถานที่แห่งนั้นเป็นสถานที่ที่สำคัญของการดำเนินธุรกิจหรือไม่ ปัจจัยหลักในการพิจารณาได้แก่

- สถานที่ตกลงเข้าทำสัญญา
- สถานที่ปฏิบัติตามสัญญา
- กฎหมายที่ตกลงใช้บังคับกับสัญญานั้น
- หน่วยเงินตราที่ใช้
- สถานที่ชำระเงิน

ฯลฯ

ดังนั้นแนวคำวินิจฉัยของศาลออสเตรเลียในการพิจารณาว่าเป็นการประกอบการในประเทศออสเตรเลียหรือไม่ ศาลจะพิจารณาจากความเป็นจริงว่าสถานที่แห่งนั้น

¹ Australian Taxation Office, **Tax and the Internet**, (Canberra: Australian Government Publishing Service, August 1997, pp.46-53.

² Australian Taxation Office, **Tax and the Internet: Second Report**, (Canberra: Australian Government Publishing Service, December 1999, pp.76-109.

เป็นสถานที่ที่สำคัญของการดำเนินธุรกิจหรือไม่ โดยใช้ปัจจัยข้างต้นในการพิจารณา ซึ่งกรณีของ เซิร์ฟเวอร์ ออสเตรเลียไม่เคยมีแนวทางคำวินิจฉัยของศาล แต่มีแนวโน้มที่จะเห็นว่า การที่บริษัท ต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์เพื่อใช้ในการดำเนินธุรกิจในออสเตรเลีย น่าจะถือได้ว่าเป็นการประกอบ กิจกรรมการค้าในออสเตรเลียและมีแหล่งเงินได้ในออสเตรเลีย

4.1.1.2.3 ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ

ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเป็นการ ประกอบกิจการในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษดังนี้¹

- สถานที่ที่สัญญาได้ก่อให้เกิดขึ้น
- การประกอบกิจการที่ก่อให้เกิดกำไรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ (profits in substance)

หลักเกณฑ์ประการแรกได้สร้างขึ้นเพื่อพิจารณาว่าบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ กระทำกิจกรรมทางการค้าในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ (trade in) การที่จะพิจารณาว่าสัญญา ได้ก่อให้เกิดขึ้น ณ ที่ใดจะต้องพิจารณากฎหมายว่าด้วยสัญญา หากสัญญาซื้อขายสินค้าทำขึ้นใน ต่างประเทศประกอบกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินและความเสี่ยงภัยได้โอนไปยังผู้ซื้อในต่างประเทศ ด้วย จะถือว่าผู้ขายได้ประกอบกิจกรรมทางการค้าในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ (trade in) มิใช่ประกอบกิจกรรมทางการค้ากับประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ (trade with)

ส่วนหลักเกณฑ์ที่สองได้พัฒนาขึ้นในภายหลังโดย Lord Atkin ในคดี FI Smidth & Co. V Greenwood (1920) ที่มีความเห็นว่าการทำสัญญาหรือการลงนามในสัญญามีใช้ ปัจจัยหลักในการพิจารณาเพียงประการเดียว มิใช่เพียงพิจารณาว่าสินค้าผลิตขึ้นในสหราชอาณาจักร อังกฤษและการเจรจาเกี่ยวกับข้อความในสัญญาและการลงนามในสัญญาเกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร อังกฤษกิจกรรมทางการค้าจึงถือได้ว่าได้กระทำขึ้นในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ หากแต่ ต้องพิจารณาว่าการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องได้ก่อให้เกิดกำไรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญที่ใด อย่างไร ก็ดี นักกฎหมายของสหราชอาณาจักรอังกฤษบางท่านเห็นว่าหลักเกณฑ์ทั้งสองประการอาจก่อให้เกิด ผลลัพธ์เดียวกันเนื่องจากสาระสำคัญของการประกอบกิจการมักจะกระทำขึ้น ณ สถานที่ที่ก่อให้เกิด สัญญา แต่ในโลกของเทคโนโลยี สถานที่ที่เกิดสัญญาตามกฎหมาย อาจเป็นเพียงเครื่องมือ สื่อสาร ดังนั้นความเห็นของ Lord Atkin ในหลักเกณฑ์ประการที่สองน่าจะสอดคล้องกับสถาน

¹ ฐนะศักดิ์ จรรยาพูน, “E-Commerce ตามกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษและตาม อนุสัญญาภาษีซ้อน”, สรรพากรศาสตร์, หน้า 11.

การณปัจจุบัน¹ โดยนำไปพิจารณาในกรณีการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ เพื่อใช้ในการดำเนินกิจการน่าจะถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการที่ก่อให้เกิดกำไรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญจึงถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ

4.1.2 การปรากฏของเว็บไซต์

เว็บไซต์เป็นที่รวมของโปรแกรม ข้อมูล และภาพที่สามารถเรียกใช้ได้โดย อินเทอร์เน็ตทั่วโลกผ่านการใช้เบราว์เซอร์ เมื่อผู้ซื้อต้องการติดต่อซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศ ผู้ซื้อจะพิมพ์ที่อยู่เว็บเพื่อเรียกใช้เว็บไซต์ของผู้ขาย เว็บไซต์จะถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ พิจารณาได้ดังนี้

4.1.2.1 การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของประเทศไทย

เว็บไซต์เป็นที่รวมของโปรแกรม ข้อมูล และภาพที่สามารถเรียกใช้ได้โดย อินเทอร์เน็ตทั่วโลกผ่านการใช้เบราว์เซอร์ เมื่อผู้ซื้อต้องการติดต่อซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศ ผู้ซื้อจะพิมพ์ที่อยู่เว็บเพื่อเรียกใช้เว็บไซต์ของผู้ขาย ลักษณะพิเศษของเว็บไซต์ คือเว็บไซต์อาจถูกเรียกโดยผู้ซื้อหรือผู้ที่ต้องการเข้าเยี่ยมชมได้หลายคนพร้อมๆกัน บริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยโดยการขายผ่านเว็บไซต์ บริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีหรือไม่ต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ซึ่งมุ่งหมายถึงการเข้ามาของบุคคลซึ่งมีการปรากฏทางกายภาพในประเทศไทย แต่กรณีนี้เป็นการปรากฏของบริษัทต่างประเทศในรูปแบบเว็บไซต์ซึ่งผู้ซื้ออาจอยู่ที่ใดก็ได้ถ้าสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ก็สามารถเข้าสู่เว็บไซต์ของบริษัทต่างประเทศได้ แนวทางพิจารณาคือการพิจารณาจากสถานที่เกิดสัญญาตามแนวคำวินิจฉัยของศาลไทย ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าคำเสนอเกิดที่ใดและคำสนองเกิดที่ใด ซึ่งปัจจุบันได้มีการผ่านกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อรองรับการเกิดของสัญญาในการทำธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์แล้ว โดยประกาศราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2544 และให้มีผลบังคับใช้เมื่อพ้น 120 วันนับแต่วันประกาศราชกิจจานุเบกษา พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้คำเสนอและคำสนองในการทำสัญญาอาจทำเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้และห้ามปฏิเสธการมีผลทางกฎหมายของสัญญาเพียงเพราะเหตุที่สัญญานั้นได้ทำคำเสนอหรือคำสนองเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (มาตรา 13) และให้ถือสถานที่ส่งหรือรับข้อมูล ณ ที่ทำการงานของผู้ส่งหรือผู้รับข้อมูลแล้วแต่กรณี เป็นที่ส่งหรือรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

ในกรณีที่ไม่ปรากฏที่ทำการงานของผู้ส่งข้อมูลหรือผู้รับข้อมูล ให้ถือเอาถิ่นที่อยู่ปกติเป็นสถานที่ที่ส่งหรือได้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (มาตรา 24) เมื่อนำบทบัญญัติที่ปรากฏในพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์มาปรับใช้กับการซื้อขายผ่านเว็บไซต์ เช่น กรณีที่เว็บไซต์มีลักษณะเป็นคำเสนอเมื่อผู้ซื้อสนองตอบยอมทำให้เกิดสัญญา สถานที่เกิดสัญญาย่อมเกิดขึ้น ณ สถานที่ที่คำสนองไปถึง คือสถานที่ที่มีคำเสนอ ซึ่งในที่นี้จะหมายถึงที่ใด ที่ตั้งเซิร์ฟเวอร์ หน้าจอของผู้ขาย หรือประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ขาย กรณีที่ให้ยึดถือสถานที่ของผู้ขายเป็นสถานที่เกิดสัญญาตามมาตรา 24¹ จะส่งผลให้ไม่เป็นการประกอบธุรกิจในประเทศไทยและประเทศไทยไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษี ซึ่งจะส่งผลถึงการเข้ามาลงทุนในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศที่จะมีจำนวนลดน้อยลงเนื่องจากบริษัทต่างประเทศจะเลือกขายสินค้าผ่านเว็บไซต์แทนเพื่อไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย หรือในกรณีที่เว็บไซต์มีลักษณะเป็นคำเชิญ และผู้ซื้อเป็นผู้ทำคำเสนอก็จะมีปัญหาในการระบุสถานที่ของผู้ซื้อเพื่อใช้กำหนดเป็นสถานที่เกิดสัญญาอีกเช่นกัน เนื่องจากการพิสูจน์สถานที่อยู่ของผู้ซื้อสามารถกระทำได้ยากเพราะผู้ซื้ออาจเข้าสู่เว็บไซต์ที่ใดก็ได้ และผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเปิดเผยตัวเนื่องจากการชำระราคาด้วยระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเปิดเผยตัว

การพิจารณาจากสถานที่เกิดสัญญาว่าเป็นการประกอบธุรกิจในประเทศไทยหรือไม่ จึงมีความยุ่งยากแม้จะทำให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศได้แต่ก็มีข้อเสียในเรื่องของการขัดกับหลักความเป็นกลางเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับกรขายสินค้าผ่านโทรศัพท์หรือแฟกซ์ในประเทศไทย ที่กรณีหลังก็ไม่มีการเข้ามาของบริษัทต่างประเทศ แต่บริษัทต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษี หรือหากตีความให้การปรากฏของเว็บไซต์ไม่เป็นการประกอบธุรกิจในประเทศไทยก็จะทำให้ประเทศแหล่งเงินได้เช่นประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศรับการลงทุนต้องสูญเสียฐานภาษีเพราะบริษัทต่างประเทศจะไม่เข้ามาตั้งบริษัท สาขาหรือส่งพนักงานเข้ามาเช่นเดิมอีกและเลือกขายสินค้าผ่านเว็บไซต์แทนดังที่กล่าวข้างต้น

ความง่ายในการปรากฏของเว็บไซต์จึงทำให้เกิดความลำบากในการพิจารณาสถานที่เกิดสัญญา แต่ถ้าตีความไม่จัดเก็บภาษีประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ก็จะเสียฐานภาษี จะเห็นได้ว่าการพิจารณาจากสถานที่เกิดสัญญาอาจใช้ไม่ได้อีกต่อไป ขณะเดียวกันถ้าตีความจัดเก็บภาษีก็จะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี คือ หลักความง่าย และหลักความแน่นอน

¹ เนื่องจากพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์อยู่ในระหว่างการร่างพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดรายละเอียด จึงยังไม่มีแนวทางปฏิบัติ และเป็นการไม่แน่นอนว่ามาตรา 24 จะใช้ในการตีความกรณีการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์หรือไม่

4.1.2.2 การพิจารณาตามหลักเกณฑ์ทางภาษีของต่างประเทศ

นานาประเทศต่างมีความคิดเห็นในเรื่องของการปรากฏของเว็บไซต์ที่จะถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศตนหรือไม่โดยพิจารณาจากกรณีความตามกฎหมายภายในของตน เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา และประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ ซึ่งจะกล่าวเป็นลำดับดังต่อไปนี้

4.1.2.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา¹

สหรัฐอเมริกาได้ออก Internet Tax Freedom Act เพื่อระงับการดำเนินการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้ชั่วคราว ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2.1 ขณะเดียวกันได้พยายามศึกษาข้อมูลเพื่อหาบทสรุปที่ควรจะเป็น สหรัฐอเมริกาจำเป็นต้องศึกษาอย่างละเอียดรอบคอบ เนื่องจากลักษณะการปกครองของสหรัฐอเมริกาแบ่งการปกครองออกเป็นรัฐ แต่ละรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีขายได้เอง การพิจารณาหาความสัมพันธ์กรณีภาษีขายจึงอาจนำมาเทียบเคียงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศในเรื่องของอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ โดยเฉพาะการปรากฏของเว็บไซต์ กล่าวคือ ในกรณีที่มีการซื้อขายข้ามรัฐ รัฐนั้นๆจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีหรือไม่ต้องพิจารณาว่ามีลักษณะครบเงื่อนไขของหลักความสัมพันธ์หรือไม่เสียก่อน หลักความสัมพันธ์ดังกล่าวมีสองประการซึ่งอยู่ภายใต้รัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา ได้แก่ Due Process Clause³ ซึ่งมุ่งเน้นความเป็นธรรมในการจัดเก็บ⁴ และ Commerce Clause⁵ ซึ่งมุ่งเน้นการรักษาประโยชน์ของประเทศ กล่าวคือไม่ให้กฎหมายของแต่ละรัฐขัดขวางความเจริญเติบโตทาง

¹ Advisory Commission on Electronic Commerce, **Report to Congress**, (April 2000), p.1.

² Richard L.Doernberg and Luc Hinnekens, **Electronic Commerce and International Taxation**, p.282.

³ หลัก Due Process Clause กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกาว่า “No person shall...be deprived of life, liberty, or property without due process of Law”, “or shall any State deprive any person of life, liberty, or property without due process of Law”.

⁴ Brian G.Ritz, “Nexus on the Net: A Taxing Question”, **Duquesne University Law Review**, Lexis/Nexis 36 Duq.L.Rev.921, (Summer 1998).

⁵ หลัก Commerce Clause กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกาว่า “The Congress shall have power...(to) regulate commerce with foreign Nations, among the several States, and with the Indian Tribes”.

เศรษฐกิจของประเทศ¹ แต่เดิมหลักความสัมพันธ์ทั้งสองจะยึดถือการปรากฏทางกายภาพเป็นหลัก ได้แก่ การมีทรัพย์สิน การมีลูกจ้าง หรือตัวแทนในรัฐนั้น เป็นต้น² ต่อมาคำพิพากษาคดี Quill Corp. V. North Dakota³ ได้สร้างแนวทางขึ้นใหม่โดยไม่ยึดถือการปรากฏทางกายภาพ (physical presence) ในการจัดเก็บภาษีขาย อันเป็นการเปิดทางให้คำพิพากษาคดี Geoffrey, Inc. V. South Carolina Tax Commission⁴ วินิจฉัยว่าไม่จำเป็นต้องมีการปรากฏทางกายภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ กล่าวคือ มีเพียงความสัมพันธ์เชิงเศรษฐศาสตร์ก็พอเพียงแล้ว เรียกว่า “economic nexus” ซึ่งอาจนำมาปรับใช้กับการปรากฏของเว็บไซต์ได้ หลัก economic nexus ยังคงก่อให้เกิดปัญหาในสหรัฐอเมริกา เนื่องจากแต่ละรัฐมีวิธีการพิจารณาสถานที่เกิดกิจกรรมต่างกัน เช่น ในกรณีภาษีขาย บางรัฐถือว่าการขายเกิดที่สถานที่ของผู้ขาย ขณะที่บางรัฐถือว่าการขายเกิดที่สถานที่ของผู้ซื้อ จึงอาจเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้

แม้กระนั้นก็ตาม หลายรัฐของสหรัฐอเมริกาได้นำหลัก economic nexus มาใช้โดยถือว่าผู้เสียภาษีในต่างประเทศมีส่วนร่วม (participate-in) เชิงเศรษฐศาสตร์ในรัฐที่ลูกค้าตั้งอยู่แม้ว่าจะไม่มีสถานประกอบการทางกายภาพในรัฐนั้น ทั้งนี้ตามแนวคำพิพากษาคดี Geoffrey V. South Carolina Tax Commission แต่แนวคำพิพากษานี้บ่งชี้ถึงกฎหมายในสหรัฐอเมริกาเห็นว่าจะทำให้กิจกรรมเกือบทั้งหมดที่ก่อให้เกิดผลกระทบเชิงเศรษฐศาสตร์สามารถที่จะก่อให้เกิดความสัมพันธ์ (nexus) ในเชิงภาษีเงินได้ โดยผลของคำพิพากษานี้ ผู้ขายสินค้าที่ขายผ่านอินเทอร์เน็ตอาจถือว่ามีความสัมพันธ์เมื่อใดก็ตามที่ข้อความทางอินเทอร์เน็ตมาถึง อย่างไรก็ตาม นักกฎหมายในสหรัฐ

¹ Brian G.Ritz, “Nexus on the Net: A Taxing Question”, **Duquesne University Law Review**, Lexis/Nexis 36 Duq.L.Rev.921, (Summer 1998).

² Craig J.Langstraat and Emily S.Lemmon, “Economic Nexus: Legislative Presumption or Legitimate Proposition”, **Akron Tax Journal**, Lexis/Nexis 14 Akron Tax J.1, 1999.

³ คำพิพากษาคดี Quill Corp. V. North Dakota (1992) ศาลสูงวินิจฉัยว่า บริษัท Quill ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในรัฐเดลาแวร์ไม่มีสำนักงานในรัฐนอร์ทดาโกต้า แต่จำหน่ายสินค้าแก่ผู้ซื้อในรัฐนอร์ทดาโกต้าด้วยการขายผ่านแคตตาล็อกและลงโฆษณาในนิตยสาร และวารสาร ดังนั้นถือว่าบริษัท Quill มีจุดมุ่งหมายที่จะทำธุรกิจหารายได้กับผู้อาศัยในรัฐนอร์ทดาโกต้าโดยตรงจึงถือว่ามีความสัมพันธ์ที่เพียงพอที่รัฐนอร์ทดาโกต้าจะจัดเก็บภาษีบริโภคแม้ว่าบริษัท Quill จะไม่มีการปรากฏทางกายภาพ (physical presence) ในรัฐนอร์ทดาโกต้าเลยก็ตาม

⁴ คำพิพากษาคดี Geoffrey, Inc. V. South Carolina Tax Commission (1993) ศาลสูงของรัฐเซาท์แคโรไลนาวินิจฉัยว่าบริษัทโฮลดิ้งของรัฐเดลาแวร์อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ของรัฐเซาท์แคโรไลนา หากปรากฏว่าบริษัทเพียงแต่อนุญาตให้ผู้รับอนุญาตในรัฐเซาท์แคโรไลนาใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและไม่มีสถานประกอบการทางกายภาพในรัฐนั้น ศาลสูงในกรณีนี้ให้ความเห็นว่าลำพังแต่การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเพื่อการใช้ในรัฐเซาท์แคโรไลนา ผู้ให้อนุญาตหรือ Licensor มีความสัมพันธ์ (nexus) ที่เพียงพอ และสามารถจัดเก็บภาษีได้

อเมริกาหลายท่านเห็นว่าแนวทางการตีความเพื่อการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่อาจทำได้ตามรัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา

4.1.2.2.2 ประเทศออสเตรเลีย¹

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2.2 การพิจารณาแหล่งเงินได้ของประเทศออสเตรเลียจะประกอบด้วยข้อพิจารณาหลายประการ ซึ่งโดยมากจะพิจารณาจากความเป็นจริงว่าสถานที่แห่งนั้นเป็นสถานที่ที่สำคัญของการดำเนินธุรกิจหรือไม่ โดยใช้ปัจจัยหลักในการพิจารณาได้แก่ สถานที่ตกลงเข้าทำสัญญา สถานที่ปฏิบัติตามสัญญา กฎหมายที่ตกลงใช้บังคับกับสัญญานั้น หน่วยเงินตราที่ใช้ สถานที่ชำระเงิน ฯลฯ เป็นต้น

แหล่งเงินได้ภายใต้หลักกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) จะพิจารณาว่าวิสาหกิจมีกิจกรรมการค้าเกิดขึ้นที่ใด กิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลได้ทางเศรษฐกิจได้แก่ การเข้าเจรจาตกลงทำสัญญา การสั่งซื้อ การโฆษณา การเก็บรักษาสินค้า การส่งสินค้า การชำระราคา และบริการหลังการขาย จึงต้องพิจารณาว่ากิจกรรมต่างๆเหล่านี้เกิดขึ้นที่ใด ที่นั่นจะเป็นแหล่งเงินได้ การค้าแต่เดิมมักมีกิจกรรมของธุรกิจในที่แห่งเดียว หรือหลายแห่งแต่ภายใต้เขตอำนาจเดียวกัน การพิจารณาสถานที่ที่เป็นแหล่งเงินได้จึงไม่ใช่เรื่องยาก แต่การค้าผ่านอินเทอร์เน็ตนั้นมีการตกลงซื้อขายกันข้ามพรมแดน แม้จะทราบว่ามีการชำระเงินจากที่ใด แต่การพิจารณาแหล่งเงินได้ต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ซึ่งอาจมีปัญหา เพราะการค้าบนอินเทอร์เน็ต เช่นขายผ่านเว็บไซต์ ผู้ขายมิได้อยู่ในประเทศผู้ซื้อ การพิจารณาสถานที่เกิดสัญญาจะเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นที่ใด

ในการพิจารณาว่ากิจกรรมการค้าเกิดขึ้นที่ใด เป็นเรื่องสำคัญที่ต้องพิจารณาว่ากิจกรรมที่ก่อให้เกิดผลได้ทางเศรษฐกิจอยู่ที่ใด มากกว่าที่จะไปพิจารณาว่าสินค้าถูกบริโภคโดยลูกค้า ณ ประเทศนั้นๆ Lord Herchell ได้ให้ข้อสังเกตไว้ในคำพิพากษาคดี Grainger and Son V. Gough ว่า

“มีความแตกต่างระหว่าง การค้ากับประเทศนั้น (trading with a country) กับการดำเนินการค้าภายในประเทศนั้น (carrying on a trade within a country) พ่อค้าหลายรายส่งออกสินค้าไปขายทั่วโลก การที่พ่อค้าส่งสินค้าไปขายทั่วโลกนั้น มีอาจกล่าวได้ว่าพ่อค้าค้านั้นค้าขายในทุกประเทศที่ลูกค้าได้ซื้อสินค้าของเขาไป”

¹ Australian Taxation Office, **Tax and the internet: Second Report**, (December 1999), pp.76-109.

กรณีการค้ากับประเทศหนึ่ง แหล่งเงินได้มิได้เกิดขึ้นในประเทศนั้น เพราะกิจกรรมการค้ามิได้เกิดขึ้นในประเทศ แต่การดำเนินการค้าภายในประเทศนั้น จะก่อให้เกิด แหล่งเงินได้ขึ้นในประเทศนั้น

ในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การพิจารณาว่าการค้าเกิดในประเทศหรือไม่ เป็นเรื่องที่ยาก เช่น กรณีที่กิจกรรมทั้งหมดดำเนินการผ่านเว็บไซต์ ในกรณีนี้มีผู้ให้ความเห็นว่าเป็นกรณีที่ลูกค้าเป็นฝ่ายเข้ามาติดต่อถึงเว็บไซต์เอง แล้วก็ซื้อสินค้าไป ดังนั้นกิจกรรมการค้าต้องเกิดขึ้น ณ ที่ตั้งของเว็บไซต์ เช่น สถานที่ที่เซิร์ฟเวอร์ของเว็บไซต์นั้นตั้งอยู่ อีกความเห็นหนึ่งมีความเห็นว่า การที่ลูกค้าเข้ามาติดต่อที่เว็บไซต์ กิจกรรมทั้งหลายเกิดขึ้นเกิดขึ้นบนเครื่องคอมพิวเตอร์ของลูกค้าเอง ดังนั้นกิจกรรมการค้าก็เกิดขึ้นที่ลูกค้าอยู่ ตามความคิดเห็นกรณีหลังนี้ จะทำให้กิจกรรมการค้าเกิดขึ้นได้ทุกที่ที่สามารถเข้าถึงเว็บไซต์ได้

อย่างไรก็ตามคงมีปัญหายุ่งยากตามมาอีกว่า ถ้ามีการแตกกิจกรรมเป็นหลายๆที่ หลายๆเว็บไซต์ที่ตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์คนละประเทศ แต่สามารถทำให้เชื่อม (link) กันได้ บนเว็บไซต์นั้น เช่น แคตตาล็อกอยู่ในเว็บไซต์หนึ่ง การดำเนินการสั่งซื้ออยู่ในอีกเว็บไซต์หนึ่ง และการส่งเกิดขึ้นในอีกเว็บไซต์หนึ่ง ในกรณีนี้จะมีปัญหาว่า กิจกรรมเกิดขึ้นที่ใด และจะถือที่ใด เป็นสถานที่เกิดเงินได้

อีกประเด็นหนึ่ง ซึ่งเป็นวิธีการในการพิจารณาแหล่งเงินได้ คือ การพิจารณาว่าสัญญาเกิดขึ้นที่ใด ซึ่งหลักในการพิจารณาที่สำคัญ คือการดูว่ามีการเจรจาต่อรองหรือเข้าทำสัญญาที่ใด แต่การไปตกลงกันนอกประเทศออสเตรเลียจะถือว่าเป็นแหล่งเงินได้นอกประเทศไปทุกกรณี ถ้าการตกลงบางเรื่องทำในประเทศออสเตรเลีย หรือเงื่อนไขบางอย่างต้องทำให้เสร็จสมบูรณ์ในประเทศออสเตรเลีย ก็ถือว่าเป็นสัญญาขึ้นในประเทศออสเตรเลียได้ หรือในบางกรณีสถานที่ชำระเงิน หรือสถานที่ส่งสินค้าก็อาจเป็นปัจจัยหลักในการพิจารณาได้ ภายใต้กฎหมายว่าด้วยสัญญา สัญญาซื้อขายจะเกิดขึ้นเมื่อคำเสนอและคำสนองถูกต้องตรงกัน ก็จะเกิดความผูกพันตามกฎหมายขึ้น ในกรณีที่มีการตกลงทำสัญญากันโดยใช้วิธีส่งจดหมายทางไปรษณีย์ สถานที่เกิดสัญญาคือสถานที่ที่มีการตอบรับคือสถานที่จดหมายส่งไปถึง แต่ถ้าเป็นกรณีที่ผู้รับคำสนองสามารถรับรู้ได้ทันที เช่น แฟกซ์ โทรศัพท ศาลก็จะถือเสมือนหนึ่งว่าคู่สัญญาอยู่ต่อหน้ากัน กฎข้อนี้ไม่น่าจะนำมาปรับใช้กับการค้าทางอินเทอร์เน็ตได้ เช่นการใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (e-mail) เว็บไซต์ แต่ในกรณีที่ผู้ส่งไม่อาจรู้ว่ามิมีข้อขัดข้องในการสื่อสาร กฎข้อนี้ก็ไม่น่าจะนำมาปรับใช้ได้ อย่างไรก็ตามสัญญาอาจตกลงเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเหล่านี้ เช่น ตกลงว่าสัญญาทำขึ้น ณ สถานที่ที่จะจงเป็นพิเศษ หรือสถานที่ของคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตกลงกันว่าจะใช้กฎหมายของคู่สัญญาฝ่ายใดบังคับ เป็นต้น

ในแง่ของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รูปแบบทั่วไปของการขายจะเกิดขึ้นเมื่อลูกค้าเลือกสินค้าบนเว็บไซต์ และใส่ข้อมูลบัตรเครดิต หรือชำระเงินด้วยวิธีอื่นๆ ตามตัวอย่างนี้ ผู้ขายจะดูมองว่าดำเนินการขายผ่านเว็บไซต์ด้วยสัญญาที่ทำโดยตรงระหว่างลูกค้าและผู้ขาย แต่สถานที่คือเว็บไซต์ จะเห็นได้ว่าเว็บไซต์ของผู้ขายนั้นไม่ใช่ตัวผู้ขายเองโดยตรงที่เกี่ยวข้องกับสัญญานี้ อย่างไรก็ตามศาลอาจตัดสินโดยพิจารณาว่าเป็นการค้าที่เกิดขึ้นกับผู้ขายโดยตรงเองก็ได้ โดยให้เหตุผลว่าการตัดสินใจขั้นสุดท้ายจะทำที่สถานที่ของผู้ขาย สำหรับการแสดงสินค้าบนเว็บไซต์จะเป็นคำเชื้อเชิญ หรือเป็นคำเสนอก็เป็นประเด็นสำคัญเนื่องจากจะเป็นการกำหนดว่าสถานที่เกิดสัญญาคือที่ใด ถ้าเป็นคำเชื้อเชิญสถานที่เกิดสัญญาจะเป็นสถานที่ของผู้ซื้อ ถ้าเป็นคำเสนอสถานที่เกิดสัญญาจะเป็นสถานที่ของผู้ขายคือบนเว็บไซต์นั้น ในกรณีนี้ศาลมักจะพิจารณาว่าเป็นเพียงการเชื้อเชิญ เนื่องจากศาลไม่คิดว่าคู่สัญญาประสงค์จะให้ทุกคนที่ได้รับโฆษณามีความผูกพันทางกฎหมายกับผู้ขายไปเสียทั้งหมด จึงน่าจะเป็นเพียงการเชื้อเชิญให้เข้าทำสัญญามากกว่า มิฉะนั้นผู้ขายต้องระวังรับผิดชอบว่ามีสินค้าตามที่โฆษณาจริงหรือไม่ เพราะถ้าไม่มีสินค้า ผู้ขายต้องรับผิดชอบในความเสียหายนั้นด้วย อย่างไรก็ตามการโฆษณานั้นก็อาจถือได้ว่าเป็นคำเสนอถ้ามีความชัดเจนที่เพียงพอจนกระทั่งไม่จำเป็นต้องเจรจาอะไรกันอีก ในกรณีที่คู่สัญญาตกลงเข้าทำสัญญากันโดยใช้จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (e-mail) และคำโฆษณาบนเว็บไซต์เป็นเพียงการเชื้อเชิญเมื่อผู้ซื้อส่ง

จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ไปยังผู้ขายจึงเป็นคำเสนอ และเมื่อผู้ขายรับก็จะส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์กลับไป ซึ่งถือได้ว่าเป็นการสนองรับคำเสนอของผู้ซื้อ แต่ก็มีประเด็นว่าจะถือว่าผู้ซื้อได้รับคำสนองเมื่อใด เมื่อผู้ซื้อเข้าตรวจดูไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์หรืออย่างไร

อย่างไรก็ตามต้องสังเกตด้วยว่าในแง่จุดมุ่งหมายในทางภาษีแล้วสถานที่ที่ทำสัญญาไม่จำเป็นต้องถูกมองว่าเป็นแหล่งเงินได้เสมอไป เพราะต้องให้น้ำหนักกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องอื่นๆด้วย เช่นในคำพิพากษาคดี Thorpe Nominees Case การดำเนินการปฏิบัติตามสัญญาในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ไม่ได้ทำให้ประเทศสวิตเซอร์แลนด์เป็นแหล่งเงินได้ เพราะสัญญาดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายในการหลีกเลี่ยงภาษี สถานที่ที่เป็นแหล่งเงินได้จริงๆแล้วคือประเทศออสเตรเลีย เพราะเป็นสถานที่ของที่ดินที่จะทำการซื้อขายตั้งอยู่

หากถือว่าการที่ลูกค้าไปเปิดรับจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ของตนด้วยคอมพิวเตอร์แบบพกพาในระหว่างพักร้อนที่เกาะแห่งหนึ่งแล้ว สถานที่เกิดสัญญาคือที่เกาะนั้น ก็คงไม่อาจอาศัยถือหลักเกณฑ์ใดๆได้ สถานที่เกิดสัญญาจึงไม่ควรเป็นปัจจัยหนึ่งเดียวในการพิจารณาแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกันถ้าผู้ซื้อและผู้ขายต่างก็อยู่ในประเทศออสเตรเลีย สินค้าก็อยู่ในประเทศออสเตรเลีย การจัดส่งก็เกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลีย เฉพาะแต่สัญญาทำบนเว็บไซต์ที่ตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์นอกประเทศออสเตรเลีย ดังนั้นจะให้น้ำหนักต่อการทำสัญญาน้อยมาก

การพิจารณาแหล่งเงินได้จึงควรพิจารณาจากปัจจัยอื่นๆด้วย แล้วแต่กรณีว่ากรณีใดควรใช้ปัจจัยใดเป็นปัจจัยหลักในการกำหนดแหล่งเงินได้ ในบางกรณีอาจปรากฏว่ามีหลายเขตอำนาจรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ได้ จึงต้องจัดสรรกันในเรื่องของรายได้ด้วย

การนำสินค้าเข้ามาขายในประเทศออสเตรเลียนั้น ไม่ว่าผู้ใดเป็นผู้ขาย ถ้าการขายนั้นเกิดขึ้นในออสเตรเลีย บุคคลนั้นก็จะถูกเก็บภาษีจากการขายได้แม้ว่าสัญญาจะทำนอกประเทศออสเตรเลีย มีการส่งสินค้าและชำระเงินนอกประเทศออสเตรเลีย กรณีการขายผ่านอินเทอร์เน็ตก็มีปัญหาว่าการขายผ่านเว็บไซต์ที่ตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ในประเทศออสเตรเลียจะถือว่าเป็นการที่วิสาหกิจทำธุรกิจผ่านกิจการหรือตัวแทนในออสเตรเลียได้หรือไม่ ประเด็นนี้อาจแย้งได้ว่าแม้ว่าจะไม่มีบุคคลปรากฏทางกายภาพในออสเตรเลีย แต่กิจกรรมการขายที่ทำผ่านเว็บไซต์ในออสเตรเลียก็เกิดขึ้นในออสเตรเลียนั้น ดังนั้นการปรับใช้กฎหมายที่มีอยู่นี้ ถ้าไม่อาจนำมาปรับใช้ได้ ก็ต้องพิจารณาว่าควรใช้ปัจจัยใดเป็นหลักในการพิจารณาในสถานการณ์นั้นๆและควรแบ่งแหล่งเงินได้อย่างไรจึงจะเหมาะสม

กล่าวโดยสรุปได้ว่า ประเทศออสเตรเลียพิจารณาแหล่งที่มาของเงินได้จากการขายสินค้าจากแนวคำพิพากษาของศาลซึ่งจะพิจารณาจากความเป็นจริง แนวคำพิพากษาดังกล่าวมักพิจารณาจากสถานที่ในการเข้าทำสัญญา สถานที่ที่ปฏิบัติตามสัญญา กฎหมายที่ตกลงใช้บังคับกับสัญญา ฯลฯ ล้วนแล้วแต่มีที่มาจากความชัดเจนของสถานที่หรือลักษณะของกิจกรรม แต่กรณีการขายสินค้าผ่านอินเทอร์เน็ตซึ่งไร้พรมแดน คงไม่อาจยึดสถานที่ที่ชัดเจนเช่นนั้นได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การพิจารณาการเกิดขึ้นของสัญญาจากการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์ที่พบความยุ่งยากตั้งแต่ใครเป็นผู้ทำคำเสนอ ใครเป็นผู้ทำคำสนอง และปัญหาการกำหนดความแน่นอนของสถานที่เกิดสัญญา เพราะเว็บไซต์ปรากฏได้หลายที่และอาจตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์หลายตัวเพราะเป็นเว็บไซต์ที่ออกแบบมาให้เชื่อมต่อกัน (link) ศาลออสเตรเลียจึงมีแนวโน้มที่จะไม่ถือว่าการปรากฏของเว็บไซต์มีความสัมพันธ์ที่พอเพียง อย่างไรก็ตามมีผู้ให้ข้อสังเกตว่าในแง่จุดมุ่งหมายในทางภาษีแล้วสถานที่ทำสัญญาไม่จำเป็นต้องเป็นปัจจัยหลักในการพิจารณาความเป็นแหล่งเงินได้เพราะต้องให้น้ำหนักกับปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องทั้งนี้ตามแนวคำพิพากษาคดี Thorpe Nominees Case การทำสัญญาบนเว็บไซต์อาจจะพิจารณาไม่ยากเสมอไปเพราะผู้ซื้อผู้ขายอาจอยู่ในประเทศเดียวกันก็ได้ เพียงแต่ทำสัญญาผ่านเว็บไซต์ที่มีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศที่สาม จึงควรให้น้ำหนักกับปัจจัยอื่นๆด้วย มิใช่พิจารณาจากสถานที่เกิดสัญญาแต่เพียงประการเดียว

4.1.2.2.3 ประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดามีหลักการทางภาษีเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆที่ยึดหลัก
การปรากฏทางกายภาพ การพิจารณาว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศแคนาดาหรือไม่จะ
พิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้¹

- มีการเจรจาต่อรอง และตกลงเข้าทำสัญญาที่ประเทศแคนาดา
- มีการตกลงทำสัญญาซื้อขายเสร็จสมบูรณ์ในประเทศแคนาดา แต่การ
ขายมิได้เสร็จสมบูรณ์ในประเทศแคนาดา
- มีการเสนอขายสินค้าในประเทศแคนาดา ไม่ว่าจะมีการเจรจาต่อรอง
ตกลงเข้าทำสัญญาในประเทศแคนาดาหรือไม่
- คู่สัญญาแสดงออกถึงการดำเนินกิจการในประเทศแคนาดา

ฯลฯ

แนวทางของประเทศแคนาดาจะไม่ถือว่ามีการดำเนินกิจการในประเทศ
แคนาดาถ้าเป็นกรณีที่ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาซื้อเชิญชาวแคนาดาไปเจรจาต่อรองทำสัญญานอก
ประเทศแคนาดา จะเห็นได้ว่าเป็นเพียงคำเชิญ ในกรณีที่บุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่มีคำเสนอขายสินค้า
ต่อตัวแทนหรือพนักงานของชาวแคนาดา ดังนี้จะเป็นการประกอบกิจการในแคนาดาไม่ว่าสัญญาจะ
ตกลงเจรจาเสร็จสมบูรณ์ในแคนาดาหรือไม่ ประเทศแคนาดาก็มีประเด็นเช่นเดียวกันว่า การขายสิน
ค้าผ่านอินเทอร์เน็ตจะถือว่าการขายต่อตัวแทนหรือพนักงานของแคนาดาหรือไม่ เพราะตาม
แนวทางของ OECD ตัวแทนต้องเป็น “บุคคล”

การที่ประเทศแคนาดาถือว่าการเชิญให้ไปทำสัญญานอกแคนาดาไม่
เป็นการประกอบกิจการในประเทศ จะเป็นช่องทางให้เลี่ยงภาษีได้ง่าย ซึ่งในเรื่องนี้ก็มีความพยายาม
แก้ปัญหาโดยให้มองว่า การกระทำของบุคคลนอกประเทศแคนาดาเป็นมากกว่าคำเชิญ

การพิจารณาว่าเป็นคำเสนอหรือคำเชิญต้องพิจารณาจากการกระทำ
นั้นๆ โดยใช้หลักสัญญาทั่วไปมาพิจารณา เนื่องจากยังไม่มีคำตัดสินของศาลเป็นบรรทัดฐาน
สำหรับการค้าขายผ่านอินเทอร์เน็ต ถ้าเงื่อนไขของการเกิดสัญญาครบถ้วน สัญญาย่อมต้องเกิดขึ้น
และเป็นการดำเนินกิจการในแคนาดา การที่จะถือว่าเป็นคำเสนอหรือคำเชิญต้องพิจารณาจาก
การกระทำนั้นๆ จะต้องระบุให้ได้ว่าใครคือผู้เสนอ และใครคือผู้สนองรับ แต่บางครั้งอาจมีความ

¹ Nathan Boidman and Mark D.Brender, “Canadian Taxation of Inbound Electronic Commerce Part I,

ลำบากในการพิจารณา เช่นถ้าเป็นการจองผ่านเว็บไซต์ แคนดาอาจเห็นว่าเป็นเพียงคำเชื่อเชิญ ถ้าไม่มีการจองก็จะเป็นการเสนอได้หากว่าในเว็บไซต์นั้นมีราคาและรายละเอียดต่างๆครบถ้วนแล้ว ผู้ซื้อเพียงแต่ใส่ข้อมูลบัตรเครดิต หรือชำระเงิน โดยวิธีใดๆ ย่อมเป็นการเสนอได้

4.1.2.2.4 ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ

ดังที่ได้อธิบายแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2.3 ว่าประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษสองประการ คือ การพิจารณาสถานที่ที่ก่อให้เกิดสัญญา และพิจารณาจากการประกอบกิจการที่ก่อให้เกิดกำไรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ (profits in substance)

ในเรื่องของการก่อให้เกิดสัญญาตามกฎหมายว่าด้วยสัญญาของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ การก่อให้เกิดสัญญาจะต้องพิจารณาองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ คือ ความตกลงของคู่สัญญา เจตนาที่ก่อให้เกิดสัญญา และค่าตอบแทน ในการที่จะต้องพิจารณาว่าคู่สัญญาได้ตกลงก่อให้เกิดสัญญาจะต้องพิจารณาว่าให้เกิดคำเสนอและคำสนองที่ถูกต้องตรงกัน ปัญหาคือในกรณีการที่ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกันทางเว็บไซต์ จะถือว่ามีคำเสนอหรือคำสนองเกิดขึ้นที่ใด และเมื่อใดจึงจะถือว่าเป็นคำเชื่อเชิญ หรือเมื่อใดจึงจะถือว่าเป็นคำเสนอ คำตอบคงต้องขึ้นอยู่กับข้อความนั้นเองว่ามุ่งประสงค์จะก่อให้เกิดความผูกพันเป็นสัญญาหรือไม่ ส่วนกรณีของคำสนองมีหลักการโดยทั่วไปคือ การตอบรับคำเสนอทางไปรษณีย์จะถือว่ามีผลเมื่อจดหมายได้ถูกส่งโดยไม่คำนึงว่าจดหมายจะส่งถึงผู้รับหรือไม่¹ แต่ถ้าเป็นกรณีที่ผู้สนองรับสามารถรับรู้คำเสนอนั้นได้ทันที และสามารถตอบรับคำเสนอนั้นให้ผู้เสนอรับทราบทันที สัญญาจะเกิดขึ้นทันทีเช่นกัน ณ สถานที่ที่มีการสนองรับคือสถานที่ของผู้เสนอ ในกรณีการติดต่อกันด้วยจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ สัญญาจะเกิดขึ้นทันทีหรือไม่คงต้องขึ้นอยู่กับว่าสามารถติดต่อสื่อสารกันได้ทันทีในขณะนั้นหรือไม่ ส่วนการพิจารณาจากสถานที่ที่ก่อให้เกิดกำไรจะพิจารณาถึงสถานที่ที่มีกำไรเกิดขึ้นในความเป็นจริง มิใช่เพียงพิจารณาจากสถานที่เกิดของสัญญาเพียงประการเดียว ในกรณีของการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์จึงอาจพิจารณาจากสองหลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยต้องพิจารณาให้ได้ว่าคำเสนอคำสนองเกิดขึ้นที่ใด โดยพิจารณาจากข้อความในเว็บไซต์นั้นเองว่าจะถือได้หรือไม่ว่าเป็นคำเสนอหรือคำสนอง หรืออาจใช้หลักเกณฑ์ที่สองที่ไม่ใช่การทำสัญญาเป็นปัจจัยหลัก แต่จะพิจารณาถึงการประกอบกิจการที่ก่อให้เกิดกำไรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญว่าเกิดขึ้นที่ใดแทน ถ้าใช้หลักเกณฑ์ที่สองนี้ก็จะมีความสะดวกในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น อย่างไรก็ดียังไม่มีความพิพากษาของศาลเป็นบรรทัดฐาน

¹ ฐนศักดิ์ จรรยาพูน, “E-Commerce ตามกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน”, *สรรพากรศาสตร์*, หน้า 10.

4.1.3 กิจกรรมอื่นๆ

กิจกรรมอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านอินเทอร์เน็ต และมีประเด็นที่สามารถพิจารณาว่าเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ ได้แก่ การให้บริการอินเทอร์เน็ตของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ การใช้อุปกรณ์โทรคมนาคมในประเทศแหล่งเงินได้ และการขายสินค้าผ่านอินเทอร์เน็ตด้วยตัวแทนซอฟต์แวร์

4.1.3.1 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ

ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือ ISP เป็นผู้ให้บริการในการเข้าสู่ระบบอินเทอร์เน็ต โดยผู้ใช้บริการจะติดต่อกับ ISP โดยผ่านโทรศัพท์ในท้องถิ่น แล้วติดต่อผ่านอุปกรณ์ของ ISP กล่าวคือ ISP เป็นเจ้าของอุปกรณ์เครื่องมือต่างๆ เช่น เซิร์ฟเวอร์ โมเด็ม router เพื่อให้การเข้าสู่อินเทอร์เน็ตของผู้ใช้บริการเป็นไปได้ ประเด็นที่เกี่ยวข้องคือ ISP จะเป็นตัวแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่จะทำให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้หรือไม่

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของมาตรา 76 ทวิ ตามข้อ 3.5.1 ISP จะเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศได้ก็ต่อเมื่อเป็นตัวแทนไม่อิสระ การพิจารณาว่าอย่างไรจึงถือว่าไม่อิสระพิจารณาได้จากคำวินิจฉัยฎีกาที่ 2/2526 ซึ่งกำหนดลักษณะที่ถือว่าอิสระไว้ สถานภาพที่อิสระจะเป็นการให้บริการแก่บุคคลทั่วไปโดยไม่ได้กระทำการให้แก่ใครเป็นส่วนใหญ่หรือโดยเฉพาะ ดังนั้น ISP ไม่อาจเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศได้ เนื่องจาก ISP มีความเป็นอิสระและให้บริการในการเข้าสู่อินเทอร์เน็ตเป็นการทั่วไป ไม่มีอำนาจในการทำสัญญาหรือธุรกิจใดๆแทนบริษัทต่างประเทศ ไม่สามารถควบคุมกิจกรรมซื้อขายที่กระทำผ่านเว็บไซต์ระหว่างผู้ขายที่เป็นบริษัทต่างประเทศกับผู้ซื้อ ดังนั้นถึงแม้ว่าจะไม่เคยมีแนวคำวินิจฉัยของมาตรา 76 ทวิในเรื่องนี้ เพราะอินเทอร์เน็ตเป็นเทคโนโลยีใหม่ แต่เมื่อพิจารณาหลักพื้นฐานทางภาษีแล้วไม่อาจถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยเพราะ ISP มีสถานภาพที่เป็นอิสระ การอาศัยเหตุเพียงเพราะว่าลูกค้าในประเทศไทยใช้บริการของ ISP การติดต่อซื้อสินค้าไปยังเว็บไซต์ของผู้ขายนั้นยังไม่ถือว่ามี ความสัมพันธ์ที่เพียงพอ ในเรื่องนี้ค่อนข้างมีความชัดเจนในการวิเคราะห์ดังนั้นก็จึงไม่เป็นประเด็นโต้เถียงในต่างประเทศมากนัก

4.1.3.2 อุปกรณ์โทรคมนาคม

อุปกรณ์โทรคมนาคมในที่นี้ หมายถึง เครื่องมือสื่อสาร เช่น สายเคเบิล สายโทรศัพท์ สำนักงานโทรคมนาคม เหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้การติดต่อทางอินเทอร์เน็ตเกิดขึ้นได้ และมีลักษณะทางกายภาพปรากฏอยู่ในประเทศไทย ลักษณะการปรากฏทางกายภาพในกรณีนี้ คงมีอาจถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้ เพราะหากถือว่าการใช้ระบบสื่อสารเหล่านี้ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย การใช้ระบบไปรษณีย์ โทรศัพท์ แฟกซ์ หรือ เครื่องข่ายใดๆ ในการซื้อขาย ก็ควรถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยเช่นเดียวกันตามหลักความเป็นกลาง ดังนั้น หากตีความให้รวมถึงอุปกรณ์ทุกอย่างคงเป็นการตีความที่กว้างเกินไป และไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใดๆ ในเรื่องอุปกรณ์โทรคมนาคมมีลักษณะเช่นเดียวกับผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศที่มีความชัดเจน จึงไม่เป็นประเด็นโต้เถียงในต่างประเทศมากนัก

4.1.3.3 ตัวแทนซอฟต์แวร์

จากหลักเกณฑ์และแนวทางการตีความเรื่องตัวแทน ตามมาตรา 76 ทวิ ตัวแทนที่จะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเป็นตัวแทนไม่มีอิสระ กล่าวคือ เป็นตัวแทนที่ไม่ได้ให้บริการเป็นการทั่วไป ตรงกันข้ามเป็นตัวแทนที่กระทำการแทนบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ และเป็นตัวแทนที่ต้องฟังคำสั่งบัญชาของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า ดังนี้ เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับการขายสินค้าทางอินเทอร์เน็ต บางกรณี เว็บไซต์ที่ผู้ซื้อติดต่อด้วยมีโปรแกรมซอฟต์แวร์ที่ทำให้เกิดการสื่อสาร เปรียบกันจนตกลงเข้าทำสัญญากันในที่สุด เรียกว่า ตัวแทนซอฟต์แวร์ (software agent) ซึ่งมีคุณสมบัติเช่นเดียวกับตัวแทนไม่มีอิสระตามแนวทางวินิจฉัยของมาตรา 76 ทวิ กล่าวคือมีความสามารถในการตกลงเจรจาอยู่กับบังคับของบริษัทต่างประเทศ และมีได้กระทำการแทนบริษัทอื่นๆ เป็นการทั่วไป หากแต่มีข้อแตกต่างประการเดียว คือ ตัวแทนตามหลักเกณฑ์และแนวทางของมาตรา 76 ทวิ มีลักษณะเป็น “บุคคล” มิใช่โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ดังนั้นจะถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีตัวแทนในประเทศไทยได้หรือไม่ สำหรับต่างประเทศซึ่งเป็นประเทศผู้ลงทุนหรือประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่มีความเห็นไม่ถือว่าตัวแทนซอฟต์แวร์นั้นเป็นการประกอบกิจการในประเทศตน และมีข้อสังเกตว่าการตีความให้

¹ ตัวแทนซอฟต์แวร์บางกรณีมีความสามารถในการต่อรองราคาได้ โดยผู้เขียนโปรแกรมจะกำหนดให้ตัวแทนซอฟต์แวร์ตกลงเข้าทำสัญญาโดยขอมลราคาได้ในระดับหนึ่ง

² บริษัทต่างประเทศเป็นผู้ควบคุมการทำงาน และกำหนดโปรแกรมของซอฟต์แวร์

ตัวแทนหลายรวมถึงตัวแทนซอฟต์แวร์นั้น เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีการพิจารณาที่ตั้งเซิร์ฟเวอร์แล้ว การพิจารณาจากที่ตั้งเซิร์ฟเวอร์จะมีความสัมพันธ์มากกว่า

จากที่กล่าวมา การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการค้าสิ่งใหม่ที่ประมวลรัษฎากรและแนวคำวินิจฉัยไม่ได้มีขอบเขตครอบคลุมถึง การติดตามหลักเกณฑ์ที่มีอยู่เดิม จะทำให้ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ไม่อาจจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีอัตราการขยายตัวสูง ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้ทางภาษี ในขณะที่เดียวกัน หากตีความให้จัดเก็บภาษีได้ก็จะไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นกลาง (neutrality) เพราะธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการซื้อขายเหมือนกันก็ควรมีภาระภาษีเช่นเดียวกัน เช่น การขายทางโทรศัพท์ หรือทางแฟกซ์ที่ปัจจุบันไม่มีภาระภาษี และนอกจากนี้การตีความให้จัดเก็บภาษีได้อาจเป็นอุปสรรคต่อการขยายตัวของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้เช่นกัน ดังนั้นจึงต้องหาวิธีการที่เหมาะสมในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น

4.2 กรณีประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

หลักการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปจะกำหนดให้จัดเก็บได้ต่อเมื่อมีความสัมพันธ์ หรือ nexus ที่พอเพียง สำหรับกิจกรรมการขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านอินเทอร์เน็ต ผู้ขายหรือผู้มีเงินได้อาจไม่ได้เข้ามาหรือมีการปรากฏทางกายภาพในประเทศแหล่งเงินได้เลย ดังนั้นจะถือว่ามีความสัมพันธ์ที่พอเพียงหรือไม่ จากนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.5.2 จะพบว่ากิจกรรมทั้งหลายที่จะถูกตีความว่าถือว่ามีสถานประกอบการถาวรนั้น ล้วนแต่เป็นการเข้ามาปรากฏทางกายภาพ (physical presence) ทั้งสิ้น แต่สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจไม่ปรากฏทางกายภาพเลย กล่าวคือ ไม่มีสำนักงาน สาขา หรือลูกจ้างผู้ทำการแทนในประเทศแหล่งเงินได้เลย ผู้ซื้ออาจเป็นใครก็ได้ทั่วโลกโดยซื้อสินค้าผ่านเว็บไซต์ เซิร์ฟเวอร์อาจตั้งอยู่ในที่ใด ๆ ทั่วโลกเช่นกัน ดังนั้นธุรกรรมที่เกิดขึ้นบนอินเทอร์เน็ตจะมีวิธีในการจัดเก็บภาษีอย่างไร ภาระภาษีจะเป็นของใคร เว็บไซต์ เซิร์ฟเวอร์ หรืออุปกรณ์โทรคมนาคมจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่ คำถามเหล่านี้ไม่มีการกล่าวถึงคำตอบไว้โดยตรงในคำอธิบายของ OECD เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการค้ารูปแบบใหม่ จึงต้องพิจารณาจากร่างอนุสัญญาที่ใช้ในปัจจุบันว่า เมื่อปรับใช้กับกิจกรรมต่างๆจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างแล้วผลจะเป็นเช่นไร

4.2.1 การมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทย

จากนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวรที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.5.2 จะพบว่ากิจกรรมทั้งหลายที่จะถูกตีความถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น ล้วนแต่มีลักษณะของการเข้ามาปรากฏทางกายภาพ (physical presence) ทั้งสิ้น เซิร์ฟเวอร์เป็นอุปกรณ์ที่มีตัวตน เมื่อพิจารณากับแนวทางการตีความหมายของ OECD แล้วสามารถอธิบายได้ดังนี้

4.2.1.1 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

เซิร์ฟเวอร์เป็นเครื่องไมโครคอมพิวเตอร์ที่มีอุปกรณ์เก็บสำรองข้อมูลขนาดใหญ่ สำหรับจัดเก็บและส่งไฟล์ของผู้ประกอบการผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งนี้เซิร์ฟเวอร์อาจเป็นของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider หรือ ISP) หรือของบริษัทต่างประเทศผู้ขายก็ได้ ถ้าบริษัทต่างประเทศมีหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์ในประเทศแหล่งเงินได้และดำเนินธุรกิจผ่านเซิร์ฟเวอร์นั้น ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ ไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะมีลูกจ้างหรือตัวแทนอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ เพราะเซิร์ฟเวอร์มีลักษณะเป็นสถานประกอบการซึ่งมีลักษณะประจำ (a fixed place)¹ และตามคำอธิบายของ OECD แม้ไม่มีลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้ มีแต่เพียงอุปกรณ์อัตโนมัติที่ปฏิบัติการกิจเสร็จสิ้นในตัวเอง ก็อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้² แต่ถ้าเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวตั้งอยู่เพียงเพื่อเก็บข้อมูล แสดง หรือส่งสินค้าเท่านั้น ก็จะไม่เพียงพอที่จะถือว่ามีสถานประกอบการถาวร หรือถ้าเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวมีหน้าที่เพียงใช้เพื่อการโฆษณาสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศ ดังนี้ เป็นเพียงขั้นเตรียมการซึ่งเป็นข้อยกเว้นของความหมายสถานประกอบการถาวร ตามข้อ 5(4) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ตัวอย่างเช่น บริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวมีหน้าที่เพียงรับคำสั่งของลูกค้าเพื่อนำไปจัดการข้อมูลต่อในเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศอื่นๆ ซึ่งไม่ใช่ประเทศแหล่งเงินได้ แล้วส่งกลับมาให้ลูกค้าที่ประเทศแหล่งเงินได้อีกครั้งหนึ่ง เครื่องคอมพิวเตอร์ที่ดำเนินงานจะอยู่ในประเทศของบริษัทต่างประเทศหรือประเทศถิ่นที่อยู่ การดำเนินงานในที่นี้ (เช่น การจัดแจงเกี่ยวกับแบบฟอร์มใบคำสั่งซื้อสินค้าของตน) เป็นเพียงการรับคำสั่ง

¹ ขจรเดช เชนวัฒนานนท์, “กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ: ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”, **บทบัญญัติ**, เล่มที่ 56 ตอนที่ 1, (มีนาคม 2543), หน้า 33.

² เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ลัทธมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง, “Electronic Commerce และการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสถานประกอบการถาวร”, **สรรพากรสาส์น**, ปีที่ 47, ฉบับที่ 7, (กรกฎาคม 2543), หน้า 85.

เซิร์ฟเวอร์ในประเทศแหล่งเงินได้ก็จะเป็นเพียงตัวกลาง เพื่อให้ลูกค้าติดต่อกับบริษัทได้ ลูกค้าไม่สามารถติดต่อโดยตรงไปยังเซิร์ฟเวอร์ของบริษัทต่างประเทศที่มีหน้าที่ดำเนินการจริงๆ จึงไม่ถือว่า มีสถานประกอบการถาวร หากบริษัทต่างประเทศมีหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์ในประเทศแหล่งเงินได้โดยใช้เซิร์ฟเวอร์นั้นเพื่อการโฆษณาและให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ของบริษัท ขณะเดียวกันโฆษณาให้แก่บริษัทอื่นด้วยโดยคิดค่าธรรมเนียม กรณีนี้ไม่ถือว่าอยู่ในขั้นเตรียมการแต่ถือเป็นการดำเนินธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ถ้าเซิร์ฟเวอร์นั้นมีคุณสมบัติตรงตาม ข้อ 5(1) แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้ แม้ว่าไม่มีการขายสินค้าของตนผ่านเซิร์ฟเวอร์นั้นก็ตาม¹ ดังนั้นถ้าเซิร์ฟเวอร์นั้นถูกใช้เป็นที่ทำสัญญา ที่รับจ่ายเงิน จัดแจงการส่งสินค้าหรือเป็นฐานข้อมูลการค้นคว้าเกี่ยวกับกิจการของบริษัท จึงน่าจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรเพราะอยู่นอกขอบเขตข้อยกเว้นตามข้อ 5(4) กล่าวได้ว่าประเด็นที่ต้องพิจารณาโดยหลักคือ หน้าที่หรือกิจกรรมบนเซิร์ฟเวอร์นั้นว่าเพียงพอที่จะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ไม่ว่าเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวจะอยู่ในอำนาจดูแลของบริษัทต่างประเทศหรือไม่ก็ตาม อย่างไรก็ตาม องค์กรที่บริษัทต่างประเทศเช่าเซิร์ฟเวอร์ในประเทศแหล่งเงินได้และมีหน้าที่ควบคุมดูแลเนื้อที่ของตนเอง ก็อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรแต่ถ้าบริษัทต่างประเทศไม่อาจควบคุมจัดการดูแลเนื้อที่ตรงนั้นได้เลย ไม่ว่าจะแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อมูลในเว็บไซต์หรือเรื่องใดต้องให้บริษัทผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตจัดการให้เท่านั้น กรณีนี้ไม่น่าจะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้²

นอกจากนี้เมื่อวิเคราะห์ย้อนไป องค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรต้องมีลักษณะประจำ กล่าวคือ มีสถานที่แน่นอนแม้ว่าเซิร์ฟเวอร์จะอยู่ ณ ที่เดียวที่ใดที่หนึ่ง แต่ข้อมูลของบริษัทก็จะถูกเก็บลงบนฮาร์ดไดรฟ์ (hard drive หรือ hard disk) บนเนื้อที่ที่แตกต่างกันไปทุกครั้งที่มีการบันทึกข้อมูลลงไปบนฮาร์ดไดรฟ์นั้น ดังนั้นจะถือได้หรือไม่ว่าการเก็บข้อมูลในที่ที่แตกต่างกันบนฮาร์ดไดรฟ์เดียวกันจะเป็นการทำให้บริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสถานที่ที่ประจำแน่นอน (ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วเซิร์ฟเวอร์มีลักษณะที่เคลื่อนย้ายง่ายอยู่แล้ว) ตามแนวกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) ได้วางแนวทางไว้ในคำพิพากษาคดี Market Vendor Case ในสหรัฐอเมริกาว่าผู้ขายถือว่ามีสถานประกอบการถาวร แม้ว่าจะมีการขายสินค้า ณ จุดวางขายที่แตกต่างกันแต่คงอยู่ในตลาดเดียวกันนั่นเอง³

กล่าวโดยสรุปแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ไม่ได้กล่าวถึงการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้จึงต้องปรับใช้จากหลักที่มีอยู่เดิม แต่การปรับใช้คงพบปัญหาบางประการคือ ปัญหาการขัดกับหลักความเป็นกลางและปัญหาการเลี่ยงภาษี กล่าวคือ การที่บริษัทต่างประเทศมี

¹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, **Electronic Commerce and International Taxation**, p.136.

² Ibid, p.137.

³ Ibid, p.138.

หรือเช่าเซิร์ฟเวอร์เพื่อใช้ในการดำเนินกิจการของตน โดยที่กิจกรรมที่ดำเนินผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวอยู่นอกขอบเขตของข้อยกเว้นตามข้อ 5(4) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว น่าจะถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวร ซึ่งพิจารณาตามหลักกายภาพ หรือมีการปรากฏทางกายภาพ แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่จำเป็นต้องมีเซิร์ฟเวอร์อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เสมอไป เช่น บริษัท Amazon ไม่มีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ทุกประเทศ ซึ่งบริษัทที่ประกอบธุรกิจผ่านเซิร์ฟเวอร์ในประเทศหนึ่ง ถือว่าไม่มีสถานประกอบการถาวร แต่อีกบริษัทที่ประกอบธุรกิจเดียวกันโดยไม่มีเซิร์ฟเวอร์ถือว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรก็จะก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นกลางทางภาษีขึ้นได้และจะส่งผลให้ผู้ขายหรือบริษัทต่างประเทศย้ายเซิร์ฟเวอร์จากประเทศที่จัดเก็บภาษีไปสู่ประเทศที่ยกเว้นภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้

4.2.1.2 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศ

จากหัวข้อที่ 3.5.2 ความหมายของสถานประกอบการถาวร จะพบว่าไม่มีที่ใดที่กล่าวถึงการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการค้าที่อาศัยเทคโนโลยีใหม่และได้สร้างปัญหาให้กับหลักการภาษีที่มีอยู่เดิม อย่างไรก็ตาม นานาประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ได้พยายามปรับใช้หลักเกณฑ์ที่มีอยู่ ขณะเดียวกันที่ OECD ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาในปัญหาที่เกิดขึ้นซึ่งจะกล่าวเป็นลำดับไปดังนี้

4.2.1.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา¹

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตั้งคณะกรรมการ Advisory Commission on Electronic Commerce (ACEC) เพื่อศึกษาแนวทางการพัฒนาหลักการภาษีต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ ACEC มีความเห็นว่าจะต้องศึกษาอย่างละเอียดรอบคอบ ดังนั้น สหรัฐอเมริกาจึงยังไม่มียกเว้นในเรื่องของการถือว่ามีสถานประกอบการถาวรของเซิร์ฟเวอร์ สาเหตุที่สหรัฐอเมริกาไม่รีบร้อนพิจารณาว่าสถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ก่อให้เกิดการประกอบการในสหรัฐอเมริกา ก็ด้วยเหตุว่า ถ้าสหรัฐอเมริกายืนยันว่าเซิร์ฟเวอร์ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร จะส่งผลให้มีการย้ายเซิร์ฟเวอร์ไปตั้ง ณ ประเทศอื่นนอกสหรัฐอเมริกาที่มีความเหมาะสมทางภาษียากกว่า สรรพากรของสหรัฐอเมริกาจึงสงวนท่าทีทั้งในเรื่องของสถานประกอบการถาวรและประเด็นความสัมพันธ์ (nexus) ในเรื่องภาษีขาย นอกจากนี้ต้องการที่จะฟังบทสรุปของ OECD เสียก่อนด้วย

¹ Advisory Commission on Electronic Commerce, **Report to Congress**, (April 2000), p.1.

4.2.1.2.2 ประเทศออสเตรเลีย¹

ประเทศออสเตรเลียตระหนักถึงปัญหาทางภาษีที่เกิดจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงได้เสนอรายงานวิเคราะห์อย่างละเอียดดังนี้

อนุสัญญาภาษีซ้อนของออสเตรเลีย ส่วนใหญ่จะใช้แนวทางของ OECD รวมทั้งนิยามของสถานประกอบการถาวร การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประเทศออสเตรเลียคงยึดถือแนวทางของ OECD เช่นเดียวกัน รายงานฉบับนี้ ATO นำรายงานฉบับ draft revision ซึ่งเป็นรายงานฉบับที่สองของ Working Party No.1 ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของ OECD มาวิเคราะห์กับคำอธิบาย (Commentaries) ของ OECD มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

นิยามของสถานประกอบการถาวรปรากฏในข้อ 5 วรรคแรก ระบุว่าสถานประกอบการถาวรต้องเป็นสถานธุรกิจประจำ (fixed place of business) ซึ่งจะมียอดประกอบ 3 ประการ คือ

1. มีสถานธุรกิจ

สถานธุรกิจตามคำอธิบายของ OECD จะหมายถึง อาคาร โรงงาน สิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆที่จับต้องได้ แต่การทำธุรกิจผ่านอินเทอร์เน็ตอาจมีเพียงการปรากฏของเว็บไซต์ เว็บไซต์กับเซิร์ฟเวอร์จะเป็นสถานธุรกิจได้หรือไม่

สำหรับเซิร์ฟเวอร์ Working Party No.1 มีความเห็นว่าก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ ถ้ามีองค์ประกอบครบตามข้อ 5 วรรคแรก ซึ่งตามคำอธิบายข้อ 5 ได้ระบุไว้ชัดเจนแล้วว่าอุปกรณ์อัตโนมัติก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ สำหรับในออสเตรเลียมักให้อุปกรณ์สำคัญๆ ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ ดังนั้นเซิร์ฟเวอร์ที่ใช้ดำเนินธุรกิจของวิสาหกิจจึงน่าจะเป็นสถานธุรกิจได้ไม่ว่าเซิร์ฟเวอร์นั้นจะใช้เพื่อวิสาหกิจนั้นวิสาหกิจเดียวหรือไม่ไม่ว่าผู้ใดจะเป็นเจ้าของตามที่ปรากฏในคำอธิบาย ดังนั้น วิสาหกิจที่ดูแลรักษาเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้และดำเนินธุรกิจผ่านเซิร์ฟเวอร์นั้น เช่น เป็นที่ตั้งเว็บไซต์ของวิสาหกิจอื่นๆ หรือทำกิจกรรมการค้าของตนผ่านเว็บไซต์บนเซิร์ฟเวอร์นั้น ก็จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้ แต่ต้องแยกความแตกต่างระหว่างการดำเนินกิจกรรมบนเซิร์ฟเวอร์กับการดำเนินกิจกรรมผ่านเว็บไซต์ เนื่องจากถ้าวิสาหกิจดำเนินกิจกรรมควบคุมดูแลเซิร์ฟเวอร์ เซิร์ฟเวอร์นั้นก็จะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ แต่ถ้าเซิร์ฟเวอร์นั้นมีเจ้าของวิสาหกิจ วิสาหกิจเพียงแต่เช่าหรือใช้พื้นที่ตั้งเว็บไซต์ กรณีนี้ก็ไม้อาจเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจซึ่งดำเนินธุรกิจผ่านเว็บไซต์ได้ เพราะวิสาหกิจไม่ได้เป็นเจ้าของ ผู้เช่า หรือผู้ควบคุมเซิร์ฟเวอร์นั้น

¹ Australian Taxation Office, **Tax and the internet: Second Report**, (December 1999), pp.76-109.

2.สถานที่นั้นมีลักษณะเป็นประจำและมีความถาวรระดับหนึ่ง

ตามคำอธิบายข้อ 5 ระบุว่าสถานประกอบการถาวรต้องมีลักษณะเป็นประจำ (fixed) ทางภูมิศาสตร์และมีความถาวรระดับหนึ่ง คำอธิบายอาจไม่ชัดเจนนักโดยเฉพาะเมื่อต้องนำมาปรับใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ ณ ห้องๆหนึ่ง อาจทำให้มองว่ามีความสัมพันธ์ทางภูมิศาสตร์ที่ fixed เพียงพอ แม้จะมีการเคลื่อนย้ายบ้าง จากห้องหนึ่งไปยังอีกห้องหนึ่งในอาคารเดียวกัน แต่ถ้าเป็นเซิร์ฟเวอร์ที่เคลื่อนที่ได้และมีการย้ายจากเมืองหนึ่งไปยังอีกเมืองหนึ่ง หรือจากอาคารหนึ่งไปยังอาคารหนึ่งคงเป็นปัญหาว่าจะพิจารณาอย่างไร

คำว่า fixed ในที่นี้ไม่ได้หมายถึงการอยู่ติดกับพื้นดินทราย แต่หมายถึงการเชื่อม ณ ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์หนึ่งๆ และไม่ได้หมายความว่าต้องคงอยู่ตลอดไป เพียงแค่มีความถาวรระดับหนึ่งก็เพียงพอแล้ว โดยทั่วไปคงอยู่อย่างน้อย 6 เดือน ตามปกติการใช้ระยะเวลาจะใช้กับงานโครงการ แต่ในเรื่องของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเคลื่อนที่ได้โดยง่าย การนำเวลามาปรับใช้อาจเป็นวิธีแก้ปัญหาก็ได้ เพราะมีความชัดเจนกว่าการพิจารณาจากสถานที่ตั้งของเว็บไซต์

3.มีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น

คำอธิบายข้อ 5 ระบุชัดเจนว่าอุปกรณ์อัตโนมัติเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เช่นเครื่องเล่นเกม อุปกรณ์ขายของอัตโนมัติ แม้จะมีผู้ให้ความเห็นที่ต้องมีมนุษย์ควบคุมดูแลด้วย แต่เทคโนโลยีสมัยใหม่ก็ทำให้การควบคุมของมนุษย์สามารถทำได้จากระยะไกล ตามความเห็นของ Working Party No.1 มีความเห็นว่าอุปกรณ์อัตโนมัติเหล่านี้รวมไปถึงเซิร์ฟเวอร์ไม่จำเป็นต้องมีมนุษย์คอยควบคุมดูแลอยู่ก็เป็นสถานประกอบการถาวรได้

การที่เป็นกิจกรรมทางธุรกิจที่มีลักษณะเดียวกันแต่มีการปรากฏทางกายภาพที่แตกต่างกัน อาจมีความแตกต่างกันในการเสียภาษี เช่น ธุรกิจหนึ่งมีเพียงเว็บไซต์ ขณะที่อีกกิจการหนึ่งมีเซิร์ฟเวอร์เป็นของตนเองในประเทศนั้น ถ้าความเห็นของ Working Party No.1 ได้รับความยอมรับแล้ว ย่อมเกิดการปฏิบัติทางด้านภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ กรณีหนึ่งพิจารณาได้ว่าไม่มีสถานประกอบการถาวร ในขณะที่อีกกรณีหนึ่งซึ่งเป็นกรณีหลังจะพิจารณาได้ว่ามีสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้กิจการบางรูปแบบไม่อาจดำเนินการได้จากระยะไกลแต่เพียงอย่างเดียว แต่ต้องมีการปรากฏตัวในประเทศแหล่งเงินได้บ้าง เช่น การดำเนินการผลิตผลิตภัณฑ์บางชนิด ได้แก่ รถยนต์ หรืออาหาร บริการบางประเภทยังคงต้องส่งถึงมือผู้รับ การขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านอินเทอร์เน็ตก็อาจต้องมีคลังสินค้าไว้เก็บสินค้าและส่งมอบ แต่การขายสินค้าดิจิทัลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งเหล่านี้ ผลของความแตกต่างดังกล่าวคือ นิยามของสถานประกอบการถาวรที่มักพิจารณาจากการเข้ามาทางกายภาพเพื่อเข้ามามีประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในประเทศนั้นบิดเบี้ยวไป และก่อให้เกิดการวางแผนภาษีที่ไม่เหมาะสม รวมไปถึงการย้ายกิจกรรมจากที่หนึ่งไปอีกที่หนึ่งในประเทศเดียว

กัน หรือทำกิจกรรมเดียวกันหลายที่ หรือมีการแยกหน้าที่ของกิจกรรมโดยมอบหมายให้วิสาหกิจอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเป็นผู้กระทำแทน แนวคิดการมีตัวตนทางภูมิศาสตร์นับวันยังไม่อาจปรับใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และภาครัฐก็จะเลือกที่จะไปตั้งเว็บไซต์หรือเซิร์ฟเวอร์ ณ ที่ๆ ให้ประโยชน์ทางภาษีถ้าถือว่าเว็บไซต์หรือเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวร

นอกจากนี้ การแบ่งรายได้ระหว่างประเทศจะเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก เพราะการขายสินค้าผ่านสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ และยิ่งในกรณีที่มีการใช้เซิร์ฟเวอร์สำรองหลายๆตัว (mirror server) จะยิ่งทำให้มีความลำบากมากกว่าเดิมในการพิจารณาว่าเซิร์ฟเวอร์ตัวใดเป็นตัวที่ใช้ในกิจกรรมนั้น

กล่าวโดยสรุปประเทศออสเตรเลียมีความเห็นว่ากรณีหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์ (และมีอำนาจในการดูแลพื้นที่ส่วนนั้น) อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ถ้าใช้ในการดำเนินกิจการที่เป็นสาระสำคัญของบริษัทต่างประเทศ โดยพิจารณาเช่นเดียวกับอุปกรณ์อัตโนมัติที่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ตามคำอธิบายข้อ 5 ที่มีอยู่เดิมของ OECD แต่ประเทศออสเตรเลียมีความเห็นว่าน่าจะนำเวลามาใช้ในการพิจารณาลักษณะ “ประจำ” ของการดำเนินกิจกรรมในที่นี้คือการตั้งเซิร์ฟเวอร์ เนื่องจากมีความชัดเจนมากกว่าการพิจารณาจากสถานที่ตั้งเพราะเซิร์ฟเวอร์สามารถเคลื่อนที่ได้ง่าย อย่างไรก็ตาม OECD มองว่าแนวทางจาก OECD ก่อนเนื่องจากแนวทางของ OECD เป็นที่ยึดถือปฏิบัติตามในการดำเนินกิจกรรมทางการค้าระหว่างประเทศมาเป็นเวลานาน

4.2.1.2.3 แนวทางของ OECD

OECD มีการกำหนดแนวทางที่ค่อนข้างชัดเจนโดยเฉพาะประเด็นนิยามของสถานประกอบการถาวรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยลักษณะการศึกษานั้น OECD มอบหมายให้ the Committee on Fiscal Affairs หรือ CFA ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของ OECD ทำการศึกษาเพื่อแก้ปัญหาในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อมา CFA ได้กำหนดประเด็นเพื่อศึกษาในการประชุมที่ Ottawa ประเทศแคนาดา¹ เมื่อวันที่ 8 ตุลาคม พ.ศ.2541 มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

¹ OECD, **Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**, A report by the Committee on Fiscal Affairs, on 8 October 1998.

² ถัยมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์, “ท่าทีของนานาประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”, **สรรพากรศาสตร์**, หน้า 111.

1. รัฐบาลของแต่ละประเทศควรจะต้องจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่แตกต่างจากการค้าในรูปแบบอื่นๆที่เป็นอยู่
2. OECD เชื่อว่ากฎหมายและระเบียบต่างๆทางภาษีที่เป็นอยู่สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ โดยการปรับปรุงระเบียบใดๆ ควรจะมีพื้นฐานอยู่บนกรอบโครงสร้างภาษีเดิม
3. ควรมีการใช้เทคโนโลยีด้านการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อประโยชน์ในการให้บริการผู้เสียภาษี
4. จะต้องมีการแบ่งแยกที่ชัดเจนระหว่างประเด็นทางอากรศุลกากรและภาษีสรรพากร

นอกจากนี้ OECD คาดว่าสามารถที่จะให้ความชัดเจนในเรื่องดังต่อไปนี้ได้ภายในปี 2544

1. การตีความเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร
2. การแยกประเภทของเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
3. การหาจุดร่วมจากนานาประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีฐานบริโภค
4. การสนับสนุนการใช้เทคโนโลยีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อเพิ่มคุณภาพของการให้บริการผู้เสียภาษี

ต่อมา CFA ได้จัดตั้งคณะทำงาน Working Party No.1 เพื่อรับผิดชอบประเด็นการปรับใช้ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยตรง และเปิดกว้างให้ภาคธุรกิจและประเทศนอกกลุ่มสมาชิก OECD เสนอความเห็นในประเด็นต่างๆด้วย Working Party No.1 ได้เสนอรายงานฉบับแรกในเดือนตุลาคม พ.ศ.2542 และฉบับที่สอง² ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงในเดือนมีนาคม พ.ศ.2543 จนท้ายที่สุดได้เสนอรายงานฉบับที่เป็นทางการ³ และได้รับการรับรองจาก CFA ในเดือนธันวาคม พ.ศ.2543 อย่างไรก็ตามรายงานฉบับนี้คงต้องรอผลจาก

¹ OECD, **The application of the Permanent Establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention, draft for comments**, http://www.oecd.org/daf/fa/e_com.htm , October 1999.

² OECD, **The application of the Permanent Establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention, revised draft for comments**, http://www.oecd.org/daf/fa/e_com.htm, March 2000.

³ OECD Committee on Fiscal Affairs, **Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on the Model Tax Convention on article 5**, December 2000.

รายงานของกลุ่ม TAG (The Technical Advisory Group) ซึ่งเป็นอีกกลุ่มหนึ่งของ CFA ที่มีหน้าที่รับผิดชอบเรื่องกำไรจากธุรกิจโดยตรง มีผู้ให้ความเห็นในรายงานว่า รายงานฉบับนี้อาจไม่ได้ช่วยให้สรรพากรจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นเนื่องจากการย้ายอุปกรณ์ต่างๆไปยังสถานที่อื่นทำได้ไม่ยากนัก

สำหรับรายงานฉบับเป็นทางการนั้น CFA ได้เพิ่มเติมคำอธิบายของข้อ 5 ซึ่งจากเดิมมีถึงข้อ 42 เป็นข้อ 42.1 ถึง 42.10 มีเนื้อหาดังต่อไปนี้

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

42.1 การใช้อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ในการดำเนินการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ปัญหานี้ได้ก่อให้เกิดประเด็นอื่นๆที่เกี่ยวข้องตามข้อ 5 แห่งร่างอนุสัญญา

42.2 ตามข้อ 10 ของคำอธิบายข้อ 5 อุปกรณ์อัตโนมัติซึ่งดำเนินการโดยรัฐวิสาหกิจและตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรนั้น จำเป็นต้องแยกความแตกต่างระหว่าง อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ซึ่งอาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร และข้อมูลซอฟต์แวร์ซึ่งอยู่ในอุปกรณ์คอมพิวเตอร์นั้น เช่นเว็บไซต์อาจมีลักษณะรวมกันของซอฟต์แวร์และข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกจัดเก็บและดำเนินการโดยเซิร์ฟเวอร์ เว็บไซต์โดยตัวของมันเองแล้วไม่มีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่จับต้องได้ใดๆ ดังนั้นจึงไม่อาจเป็นสถานธุรกิจประจำได้เนื่องจากไม่มีสิ่งอำนวยความสะดวก โรงงาน เครื่องจักร หรืออุปกรณ์เครื่องมือ (ดูข้อ 2 ของคำอธิบาย)¹ มีเพียงแต่ซอฟต์แวร์และข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่ประกอบเป็นเว็บไซต์นั้น ในทางตรงกันข้ามเซิร์ฟเวอร์ซึ่งเป็นที่ตั้งของเว็บไซต์หรือเป็นที่ที่เว็บไซต์ถูกดำเนินการเป็นอุปกรณ์เครื่องมือที่โดยตัวมันเองต้องมีที่ตั้งทางกายภาพและเมื่อมีลักษณะตามข้อ 5 วรรค 1 ของร่างอนุสัญญาย่อมเป็นสถานธุรกิจประจำที่วิสาหกิจดำเนินการอยู่

42.3 การจำแนกความแตกต่างระหว่างเซิร์ฟเวอร์กับเว็บไซต์มีความสำคัญ เนื่องจากวิสาหกิจซึ่งควบคุมเซิร์ฟเวอร์ที่มีเว็บไซต์ตั้งอยู่มักเป็นคนละวิสาหกิจที่ดำเนินการผ่านเว็บไซต์นั้น เช่นวิสาหกิจเพียงเช่นเดียวที่จากผู้ใช้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider หรือ ISP) ถึงแม้ว่า ISP เรียกค่าบริการโดยคำนวณจากจำนวนเนื้อที่ที่วิสาหกิจใช้ในการเก็บข้อมูลของเว็บไซต์นั้น แต่

¹ ข้อ 2 ของคำอธิบาย “วรรคหนึ่งให้ความหมายทั่วไปของสถานประกอบการถาวร...ซึ่งมีเงื่อนไขสามประการ คือ

- การมีอยู่ของสถานธุรกิจ เช่น สิ่งอำนวยความสะดวก อาคาร อุปกรณ์เครื่องจักร
- มีลักษณะประจำ กล่าวคือ มีที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ที่มีความถาวรระดับหนึ่ง
- มีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจผ่านสภาพธุรกิจประจำนั้น...”

วิสาหกิจก็ไม่มีอำนาจในการควบคุมเซิร์ฟเวอร์นั้น ในกรณีนี้เซิร์ฟเวอร์จึงไม่ใช่สถานที่ที่วิสาหกิจมีอำนาจที่จะใช้ได้แม้ว่าวิสาหกิจมีอำนาจหรือมีสิทธิที่จะเลือกให้เว็บไซต์ของคุณไปตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ใดๆก็ได้ ดังนั้นในความเป็นจริงแล้ววิสาหกิจจึงไม่มีการปรากฏทางกายภาพ ณ ที่นั้นเลย เพราะเว็บไซต์ก็ไม่มีตัวตนที่จับต้องได้ ในกรณีนี้วิสาหกิจมีเพียงเว็บไซต์จึงไม่ก่อให้เกิดสถานการณ์ประจำได้ อย่างไรก็ตามถ้าวิสาหกิจนั้นดำเนินธุรกิจผ่านเว็บไซต์โดยตัวเองมีเซิร์ฟเวอร์เป็นของตนเองหรือเช่ามาและเซิร์ฟเวอร์นั้นเป็นที่ตั้งของเว็บไซต์ วิสาหกิจอาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรถ้ามีลักษณะครบเงื่อนไขตามข้อ 5 ร่างอนุสัญญา

42.4 อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่จะก่อให้เกิดสถานการณ์ประกอบการถาวรต้องมีลักษณะ “อยู่กับที่” (fixed) เมื่อเซิร์ฟเวอร์อาจย้ายที่ไปอยู่ที่ใดก็ได้ การที่จะถือว่าเซิร์ฟเวอร์ก่อให้เกิดสถานการณ์ประกอบการถาวรจึงต้องมีสถานที่ตั้งที่แน่นอนในระยะเวลาที่พอสมควรที่จะถือว่า “เป็นประจำ” ตามความหมายของวรรค 1

42.5 ประเด็นต่อมาคือ การดำเนินการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านอุปกรณ์เช่นเซิร์ฟเวอร์จะถือว่าเป็นการดำเนินธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วนได้หรือไม่ ประเด็นนี้ต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไปว่าวิสาหกิจนั้นมีสิ่งอำนวยความสะดวกที่อยู่ในความควบคุม ณ ที่ซึ่งธุรกิจดำเนินอยู่หรือไม่

42.6 ในกรณีที่วิสาหกิจดำเนินการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ณ สถานที่แน่นอนแห่งหนึ่ง อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวรได้ แม้ว่าไม่มีบุคคลอยู่ควบคุมอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ณ ที่นั้นเลย การมีบุคคลอยู่ดำเนินการมีค่าใช้จ่ายที่จะระบุว่าวิสาหกิจดำเนินธุรกิจทั้งหมดหรือบางส่วน ณ ที่แห่งนั้น ข้อสรุปนี้ใช้กับอุปกรณ์อัตโนมัติอื่นๆด้วย เช่น เครื่องจุดเจาะก๊าซธรรมชาติ

42.7 ถ้าการดำเนินการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นเพียงการเตรียมการตามวรรค 4 ดังนี้ ย่อมไม่อาจถือว่าวิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวร ณ ที่แห่งนั้น กิจกรรมนั้นจะเป็นขั้นเตรียมการหรือไม่ ต้องพิจารณาเป็นกรณีไป ซึ่ง CFA ได้ยกตัวอย่างไว้บางส่วนถึงกรณีที่เป็นขั้นตอนการเตรียมการคือ

- การจัดเตรียมระบบสื่อสาร เช่นสายโทรศัพท์เพื่อเชื่อมต่อผู้ขายกับผู้ซื้อ
- การโฆษณาสินค้าหรือบริการ
- การสำรองข้อมูลในเซิร์ฟเวอร์เพื่อความปลอดภัยและควมมีประสิทธิภาพ
- การรวบรวมข้อมูลทางการตลาดเพื่อวิสาหกิจ

- การจัดหาข้อมูลให้แก่วิสาหกิจ

42.8 ถ้ากิจกรรมที่กระทำผ่านอุปกรณ์นั้นเป็นกิจกรรมหลักหรือเป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญต่อธุรกิจนั้นมาก การดำเนินกิจกรรมดังกล่าวคงเกินไปกว่าขั้นตอนการเตรียมการตามวรรค 4 และถ้าอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นสถานธุรกิจประจำแล้ว อุปกรณ์นั้นอาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้

42.9 กิจกรรมใดจะเป็นกิจกรรมหลักของธุรกิจนั้นคงต้องพิจารณาจากลักษณะของธุรกิจนั้นๆ เช่น ISP เป็นผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตที่มีเซิร์ฟเวอร์เป็นของตนเองเพื่อให้ผู้อื่นใช้บริการเป็นที่ตั้งเว็บไซต์หรืองานอื่นเพื่อวิสาหกิจอื่นๆ สำหรับ ISP เหล่านี้การจัดหาบริการดังกล่าวให้กับลูกค้าจะเป็นกิจกรรมที่สำคัญของ ISP และไม่อาจกล่าวว่าเป็นเพียงขั้นเตรียมการได้ แต่สำหรับวิสาหกิจหรือบางครั้งเรียกว่าผู้ค้าปลีกทางอินเทอร์เน็ต (e-tailer) ที่ขายสินค้าผ่านอินเทอร์เน็ต วิสาหกิจดังกล่าวมิได้มีหน้าที่ในการควบคุมเซิร์ฟเวอร์ จึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงว่ากิจกรรมที่วิสาหกิจทำนั้นเกินไปกว่าขั้นเตรียมการหรือไม่ ถ้าเป็นเพียงขั้นเตรียมการสำหรับการขายสินค้าผ่านอินเทอร์เน็ต เช่น เว็บไซต์นั้นใช้เพียงเพื่อการโฆษณา เป็นเพียงแคตตาล็อกสินค้า หรือเพียงเพื่อเสนอข้อมูลแก่ลูกค้า ก็จะต้องนำวรรค 4 มาปรับใช้ และไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ อย่างไรก็ตามถ้ากิจกรรมการขายนั้นเกิดขึ้น ณ ที่นั้นเลย เช่น มีการตกลงเข้าทำสัญญากับลูกค้า การชำระราคา และการส่งสินค้าที่ทำได้ทันที ดังนั้นกิจกรรมดังกล่าวคงมิอาจเป็นเพียงขั้นเตรียมการ

42.10 วรรค 5 จะนำมาปรับใช้กับ ISP โดยถือว่า ISP เป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่ วิสาหกิจส่วนมากมักใช้บริการเช่าที่ตั้งเว็บไซต์จาก ISP ซึ่งมีเซิร์ฟเวอร์เป็นของตนเองจึงมีประเด็นว่า การที่วิสาหกิจดำเนินการผ่านเว็บไซต์ที่ตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ของ ISP จะถือว่า ISP เป็นสถานประกอบการถาวรตามนิยามความหมายข้อ 5 ได้หรือไม่ เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า ข้อ 5 มิอาจปรับใช้ได้ เพราะ ISP มิใช่ตัวแทนของวิสาหกิจ เพราะเป็นเพียงเจ้าของที่ตั้งเว็บไซต์ และ ISP ไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจและไม่มีอำนาจในการทำแทนเช่นนั้นตามปกติ หรือ ISP อาจถูกพิจารณาว่าเป็นตัวแทนอิสระที่กระทำการไปเพื่อกิจการของตนเองเพราะ ISP ให้บริการที่ตั้งเว็บไซต์แก่วิสาหกิจอื่นๆด้วย นอกจากนี้ การดำเนินกิจการของวิสาหกิจผ่านเว็บไซต์นั้น เว็บไซต์มิใช่ “บุคคล” ตามข้อ 3 ดังนั้นจึงไม่อาจปรับใช้วรรค 5 กับกรณีนี้ได้

นอกจากนี้สำหรับประเด็นว่าการแทรกแซงหรือควบคุมอุปกรณ์อัตโนมัติ โดยมนุษย์มีความจำเป็นหรือไม่ CFA ได้สรุปว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมีการแทรกแซงหรือควบคุมอุปกรณ์อัตโนมัติโดยมนุษย์จึงจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร ข้อ 5(1) ก็มีได้ระบุชัดเช่นนั้น ส่วนคำอธิบายของข้อ 5 ก็มีได้กล่าวไว้เช่นนั้นเช่นเดียวกัน

ตามคำอธิบายที่เกี่ยวข้องได้แก่อข้อ 2 ซึ่งกล่าวว่า “คำนิยามมีลักษณะเงื่อนไขดังนี้...การดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำโดยมีบุคคลของวิสาหกิจกระทำธุรกิจในรัฐนั้น ณ ที่ที่สถานธุรกิจประจำนั้นตั้งอยู่” คำอธิบายข้างต้นคงใช้ได้อยู่เสมอแม้ว่าจะมีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกิดขึ้นเพราะคำอธิบายนี้ไม่ได้มุ่งประสงค์บังคับให้สถานธุรกิจประจำต้องมีบุคลากร ส่วนคำอธิบายข้อ 10 ก็ได้ระบุไว้ชัดเจนว่า แม้ไม่มีมนุษย์คอยแทรกแซงควบคุมอุปกรณ์นั้นอยู่ก็คงมีสถานประกอบการถาวรได้แม้จะระบุในประโยคแรกว่า “ธุรกิจของวิสาหกิจส่วนใหญ่ดำเนินไปโดยผู้ประกอบการหรือลูกจ้าง” แต่ประโยคนี้ก็ไม่ได้วางกฎว่าต้องมีคนหรือบุคลากรทำงานเท่านั้น ถ้ายึดถือว่าการแทรกแซงของมนุษย์เป็นเงื่อนไขของการมีสถานประกอบการถาวรในกรณีนี้ก็คงไม่ตรงกับจุดมุ่งหมายของข้อ 5 ร่างอนุสัญญาของ OECD

ดังนั้นสรุปได้ว่า OECD เสนอคำอธิบายเพิ่มเติมของร่างอนุสัญญาภาคีข้อ 5 ในเรื่องของกรณีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ว่าเซิร์ฟเวอร์เป็นอุปกรณ์ที่โดยตัวเองต้องมีที่ตั้งทางกายภาพและเมื่อมีลักษณะครบตามวรรค 1 คือมีลักษณะเป็นสถานประกอบการประจำของวิสาหกิจและมีการดำเนินการไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนผ่านเซิร์ฟเวอร์นั้น ย่อมถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ดังนั้นถ้าบริษัทต่างประเทศมีหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์ในประเทศแหล่งเงินได้ (แต่ต้องมีอำนาจควบคุมดูแลพื้นที่ส่วนนั้น) หากเซิร์ฟเวอร์นั้นได้ตั้งอยู่ ณ ที่ใดที่หนึ่งเป็นระยะเวลาพอสมควรที่จะถือว่า “เป็นประจำ” ตามวรรคแรก และมีการดำเนินการอันเป็นสาระสำคัญของกิจการ กล่าวคือมิได้เป็นเพียงขั้นเตรียมการ ก็อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้แม้ว่าจะไม่มีบุคคลอยู่ควบคุมอุปกรณ์นั้นๆ OECD ได้ยกตัวอย่างกรณีที่เกี่ยวข้องว่าเป็นขั้นตอนการเตรียมการไว้บางส่วน เช่น

- การจัดเตรียมระบบสื่อสาร เช่นสายโทรศัพท์เพื่อเชื่อมต่อผู้ขายกับผู้ซื้อ
- การโฆษณาสินค้าและบริการ
- การสำรองข้อมูลในเซิร์ฟเวอร์เพื่อความปลอดภัยและควมมีประสิทธิภาพ
- การรวบรวมข้อมูลทางการตลาดเพื่อวิสาหกิจ
- การจัดหาข้อมูลให้แก่วิสาหกิจ

4.2.2 การปรากฏของเว็บไซต์

ในกรณีที่ผู้ขายซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงาน สาขา ลูกจ้าง หรือตัวแทนตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เลยและเซิร์ฟเวอร์ก็ตั้งอยู่ในประเทศอื่น มีเพียงเว็บไซต์เท่านั้นที่ปรากฏอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ จะถือว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่พิจารณาได้ดังนี้

4.2.2.1 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

เว็บไซต์เป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์บนเครื่องเซิร์ฟเวอร์ที่ลูกค้าทั่วโลกสามารถเข้าไปเยี่ยมชมได้บนระบบอินเทอร์เน็ต ในกรณีที่ผู้ขายซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงาน สาขา ลูกจ้าง หรือตัวแทน ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เลยและเซิร์ฟเวอร์ก็ตั้งอยู่ในประเทศอื่น มีเพียงเว็บไซต์เท่านั้นที่ปรากฏอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้เลือกซื้อสินค้าโดยผ่านเว็บไซต์ดังกล่าว ดังนั้นจะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ ตามหลักเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวรข้อ 5 ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนดลักษณะของการมีสถานประกอบการถาวรว่า จะต้องเป็นสถานธุรกิจซึ่งมีลักษณะประจำ มีลักษณะดำรงอยู่หรือติดตั้ง ณ จุดหนึ่งทางภูมิศาสตร์ และวิสาหกิจได้ประกอบกิจการผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนโดยกิจกรรมที่ดำเนินการต้องเป็นไปโดยสม่ำเสมอ ลักษณะของสถานประกอบการถาวรดังกล่าวมาจะมีลักษณะทางกายภาพ แต่เว็บไซต์เป็นกรณีที่ลูกค้าเรียกข้อมูลเว็บไซต์จากอินเทอร์เน็ตโดยใช้เบราว์เซอร์ ซึ่งลักษณะของข้อมูลที่ลูกค้าเรียกจะเป็นไฟล์ที่เรียกว่า HTML จะปรากฏภาพแสดงข้อมูล ถ้าถือว่าลักษณะดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรก็จะเป็นการตีความอย่างกว้างว่าการแสดงข้อมูลบนหน้าจอบนเครื่องคอมพิวเตอร์ของลูกค้าได้ก่อให้เกิดสถานประกอบการประจำขึ้น (fixed place) แต่หน้าจอ HTML นี้จะอยู่ได้เพียงชั่วคราวบนหน่วยความจำบนฮาร์ดไดรฟ์ของเครื่องลูกค้าและเมื่อลูกค้าออกจากระบบอินเทอร์เน็ต (disconnect) ไฟล์ชั่วคราวนั้นจะถูกลบทิ้งไปหากลูกค้าไม่ได้บันทึกเก็บไว้ จึงไม่น่าจะถือว่ามีสถานประกอบการถาวรได้¹ การตีความหมายของสถานประกอบการถาวรว่าไม่ควรให้รวมถึงเว็บไซต์เป็นการตีความตามหลักการทางภาษีที่มีอยู่เดิม ทำให้ประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งมักเป็นประเทศกำลังพัฒนา ไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ ขณะเดียวกันหากตีความให้ถือว่าเว็บไซต์เป็นสถานประกอบการถาวรก็จะขัดกับหลักความเป็นกลางทางภาษี เนื่องจากการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์มีลักษณะเช่นเดียวกับการขายสินค้าผ่านโทรศัพท์ หรือแฟกซ์ ซึ่งไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดปัญหาในการพิสูจน์ว่ามีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น ณ ประเทศแหล่งเงินได้อีกด้วย เนื่องจากเว็บไซต์สามารถเรียกชมได้จากผู้คนที่ทั่วโลกแม้ในเวลาเดียวกัน

¹ Richard L.Doernberg and Luc Hinnekens, **Electronic commerce and Internatinal Taxation**, p.139.

4.2.2.2 การพิจารณาการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศ

ปัญหาเรื่องการตีความการปรากฏของเว็บไซต์จะเป็นปัญหาที่ยุงยากในการพิจารณามากที่สุดปัญหาหนึ่ง สาเหตุเนื่องมาจากความสามารถในการเคลื่อนย้ายของเว็บไซต์อาจทำได้ง่ายดาย ในส่วนนี้จะพิจารณาถึงความพยายามในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศว่ามีแนวทางในการปรับใช้กับการปรากฏของเว็บไซต์อย่างไร

4.2.2.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา¹

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2.1 สหรัฐอเมริกาคงอยู่ในช่วงศึกษาข้อมูลและต้องการรอฟังความคิดเห็นของ OECD เนื่องจากแนวทางของ OECD เป็นที่ยอมรับในเวทีการค้าโลก แต่โดยแนวโน้มแล้ว สหรัฐอเมริกามีความเห็นว่าการปรากฏของเว็บไซต์ที่ไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เนื่องจากสามารถเคลื่อนที่ได้โดยง่าย ทำให้ขาดลักษณะประจำ และยังมีปัญหาในการพิสูจน์ถึงตัวบุคคลคู่สัญญาอีกด้วยเนื่องจากผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเปิดเผยตัวในการซื้อขายสินค้าผ่านเว็บไซต์

4.2.2.2.2 ประเทศออสเตรเลีย

จากหัวข้อที่ 4.1.1.2.2 ประเทศออสเตรเลียได้วิเคราะห์ไว้อย่างละเอียดในรายงานฉบับที่สอง² โดยนำรายงานของ OECD ฉบับที่สองมาศึกษาประกอบดังนี้

นิยามของสถานประกอบการถาวรปรากฏในข้อ 5 วรรคแรก ระบุว่าสถานประกอบการถาวรต้องเป็นสถานธุรกิจประจำ (fixed place of business) ซึ่งจะมียอดค้าประกอบ 3 ประการ คือ

1. มีสถานธุรกิจ

สถานธุรกิจตามคำอธิบายของ OECD จะหมายถึง อาคาร โรงงาน สิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆที่จับต้องได้ แต่การทำธุรกิจผ่านอินเทอร์เน็ตอาจมีเพียงการปรากฏของเว็บไซต์ เว็บไซต์กับเซิร์ฟเวอร์จะเป็นสถานธุรกิจได้หรือไม่

Working Party No.1 ระบุในรายงานว่ามี 2 ความเห็น คือ

¹ Advisory Commission on Electronic Commerce, **Report to Congress**, (April 2000), p.1.

² Australian Tax Office, **Tax and the Internet: Second Report**, (December 1999), pp.76-109.

- เว็บไซต์ไม่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่จับต้องได้ใดๆ จึงไม่อาจเป็นสถานธุรกิจโดยตัวของมันเอง
- การมีอยู่ของสถานธุรกิจน่าจะพิจารณาจากกิจกรรมที่กระทำผ่านสถานที่นั้น ไม่ว่า “สถานที่นั้น” จะมีลักษณะทางกายภาพ เช่น เป็นสำนักงาน หรือโรงงาน หรือจะเป็นอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เว็บไซต์

2.สถานที่นั้นมีลักษณะเป็นประจำและมีความถาวรระดับหนึ่ง

ตามคำอธิบายข้อ 5 ระบุว่าสถานประกอบการถาวรต้องมีลักษณะเป็นประจำ (fixed) ทางภูมิศาสตร์และมีความถาวรระดับหนึ่ง คำอธิบายอาจไม่ชัดเจนนักโดยเฉพาะเมื่อต้องนำมาปรับใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

3.มีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น

คำอธิบายข้อ 5 ระบุชัดเจนว่าอุปกรณ์อัตโนมัติเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เช่น เครื่องเล่นเกมส์ อุปกรณ์ขายของอัตโนมัติ แม้จะมีผู้ให้ความเห็นที่ต้องมีมนุษย์ควบคุมดูแลด้วย แต่เทคโนโลยีสมัยใหม่ก็ทำให้การควบคุมของมนุษย์สามารถทำได้จากระยะไกล ตามความเห็นของ Working Party No.1 มีความเห็นว่าอุปกรณ์อัตโนมัติเหล่านี้รวมไปถึงเซิร์ฟเวอร์ไม่จำเป็นต้องมีมนุษย์คอยควบคุมดูแลอยู่ก็เป็นสถานประกอบการถาวรได้ แต่ในกรณีเว็บไซต์ยังคงมีความลำบากในการตีความ

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะมีคุณสมบัติเป็นสถานประกอบการถาวรได้ แต่ถ้าเป็นเพียงขั้นเตรียมการก็ไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เช่น ถ้าวิสาหกิจใช้สิ่งอำนวยความสะดวกนั้นเพื่อเก็บรักษาสินค้า แสดงหรือส่งมอบ หรือเก็บไว้เพื่อวิสาหกิจอื่น หรือกรณีที่สถานธุรกิจนั้นมีหน้าที่เพียงซื้อสินค้าหรือรวบรวมข้อมูลให้วิสาหกิจเท่านั้น ในเรื่องของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ บางครั้งอาจมีการกระจายหน้าที่ไปตามเว็บไซต์หลายเว็บไซต์ หรือหลายสถานที่ในกิจกรรมการค้าหนึ่งๆ เช่น มีเพียงคลังสินค้าเพื่อส่งมอบในประเทศแหล่งเงินได้ ทำให้ไม่เป็นสถานประกอบการถาวร แม้ว่ากิจกรรมอื่นๆที่เป็นอัตโนมัติ เช่น การส่งสินค้าจะเป็นส่วนสำคัญของกิจกรรมการค้านี้ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของออสเตรเลียมีข้อแตกต่างอยู่บ้างว่าถ้ากิจกรรมที่สถานธุรกิจนั้นเป็นเพียงการบำรุงรักษาสถานที่นั้นเพื่อกิจกรรมอย่างหนึ่งหรือมากกว่าตามข้อยกเว้นของวรรคนี้ ก็จะไม่ต้องให้เกิดสถานประกอบการถาวร แต่ถ้ากิจกรรมที่ดำเนินผ่านสถานที่นั้นเป็นมากกว่าขั้นเตรียมการก็เป็นสถานประกอบการถาวรได้ ดังนั้นคลังสินค้าที่มีไว้เก็บสินค้าและส่งสินค้าอาจเป็นสถานประกอบการถาวรก็ได้ (ไม่จำเป็นต้องเข้าข้อยกเว้นของวรรค 4 เสมอไป) หากที่นั้น

มีกิจกรรมที่เป็นส่วนสำคัญของธุรกิจไม่ใช่เป็นเพียงขั้นเตรียมการ Working Party No.1 มีความเห็นว่า ถ้าการทำธุรกิจผ่านอุปกรณ์คอมพิวเตอร์รวมไปถึงกิจกรรมที่สำคัญอื่นๆของธุรกิจนั้นแล้ว จะเป็นการอยู่นอกเหนือข้อยกเว้นตามคำอธิบายข้อ 4 แต่อย่างไรก็ตามไม่มีการระบุว่ากิจกรรมเพียงใดหรืออย่างไรจึงจะเรียกว่ามีความสำคัญในการทำธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การปรับใช้สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5 ของแต่ละประเทศอาจมีความแตกต่างกันทำให้เกิดการวางแผนภาษี แต่สำหรับสมาชิกของ OECD เห็นพ้องกันว่ากรณีเพียงเว็บไซต์ไม่อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ การขายสินค้าผ่านเว็บไซต์จากนอกประเทศออสเตรเลียสู่ลูกค้าในประเทศ คงจะมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ และไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของออสเตรเลีย อย่างไรก็ตามการที่การขายสินค้านั้นมีคลังสินค้าอยู่ในประเทศออสเตรเลียเพื่อใช้ส่งของคงเป็นเพียงขั้นเตรียมการ แต่เมื่อใดที่กิจกรรมทั้งหมดดำเนินโดยอัตโนมัติ การมีคลังสินค้าและจัดส่งของน่าจะไม่ใช่การดำเนินการขั้นเตรียมการแล้ว

มีการกล่าวกันว่านิยามของสถานประกอบการที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่อาจใช้เพื่อประโยชน์ในการแบ่งเงินกำไรธุรกิจ เพราะข้อ 7 มีจุดมุ่งหมายที่จะแบ่งเงินภาษีระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ให้สมดุล ความสมดุลนี้จะไม่เข้าข้างประเทศใดประเทศหนึ่งไม่ว่าจะเป็นประเทศส่งออกหรือประเทศนำเข้าการบริโภค แต่จะเสริมสร้างการค้าระหว่างสองชาติให้มากที่สุดด้วยการลดการเสียภาษีซ้ำซ้อนและลดการดำเนินการที่ยุงยากในการจัดเก็บภาษีดังนั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงเข้ามาแก้ปัญหา นานาชาติต่างยอมรับหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ให้ประเทศแหล่งเงินได้คงใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้ในประเทศนั้นถ้ากิจกรรมนั้นก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวทางเศรษฐกิจไม่มากนักในรัฐนั้น แนวคิดของสถานประกอบการถาวรจะระบุความชัดเจนว่าประเทศใดไม่จัดเก็บ กล่าวคือ ถ้าเงื่อนไขครบตามกำหนด ประเทศถิ่นที่อยู่จะไม่จัดเก็บและให้ประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บ และตกลงที่จะบรรเทาการจัดเก็บซ้ำซ้อนด้วยการยกเว้นให้ หรือให้เครดิตสำหรับภาษีที่ได้จ่ายไปในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ถ้าเงื่อนไขไม่ครบดังที่กำหนดประเทศถิ่นที่อยู่จะเป็นประเทศที่มีอำนาจจัดเก็บ ดังนั้นเมื่อวิสาหกิจต่างประเทศทำธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้โดยไม่มีการปรากฏทางกายภาพหรือการเข้าไปของตัวแทนที่พอเพียงหรือมีแต่น้อยมากในการเข้าไปมีส่วนร่วมในเศรษฐกิจในประเทศแหล่งเงินได้ กล่าวคือ เข้าไปดำเนินธุรกิจในระยะเวลาดสั้น หรือเข้าไปลงทุนได้เงินไม่มากหรือไม่มีรายได้ ประเทศแหล่งเงินได้จะไม่จัดเก็บ แต่วิธีการดำเนินธุรกิจทุกวันนี้เปลี่ยนแปลงไปแล้วนับแต่มีการค้นพบอินเทอร์เน็ต นิยามสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ไม่น่าจะรองรับหรือใช้วัดการมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจได้อีก

การใช้นิยามของสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ทำให้วิสาหกิจต่างประเทศที่เข้ามาดำเนินกิจกรรมการค้าที่สำคัญไม่ต้องจ่ายภาษี และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างภาคธุรกิจที่ใช้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับการค้ารูปแบบเดิม และก่อให้เกิดความไม่

สมดุลในอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ จึงมีการเสนอความเห็นให้หาวิธีการปรับใช้หลักเกณฑ์ที่มีอยู่ให้เหมาะสมกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

กล่าวโดยสรุป ประเทศออสเตรเลียมีแนวโน้มเห็นว่าการปรากฏเพียงเว็บไซต์ที่อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้

4.2.2.2.3 แนวทางของ OECD¹

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.2.3 ว่า OECD ได้เสนอคำอธิบายที่เป็นทางการแล้ว สำหรับกรณีการปรากฏของเว็บไซต์ OECD ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่าการปรากฏของเว็บไซต์ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่จับต้องได้ใดๆจึงไม่อาจเป็นสถานธุรกิจประจำได้ เนื่องจากไม่มีสิ่งอำนวยความสะดวก โรงงาน เครื่องจักร หรืออุปกรณ์เครื่องมือ หากมีเพียงแต่ซอฟต์แวร์และข้อมูลที่ประกอบขึ้นเป็นเว็บไซต์ ดังนั้นจึงไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้

4.2.3 กิจกรรมอื่นๆ

ในกรณีที่ประเทศคู่สัญญาเหมือนสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน การขายสินค้าโดยการใช้อินเทอร์เน็ตจะถือว่าการเข้ามาประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ก็ต่อเมื่อถือว่ามีสถานประกอบการถาวร การพิจารณากรณีสถานประกอบการถาวรวิเคราะห์ได้จากกิจกรรมต่างๆที่เกิดขึ้น กิจกรรมอื่นๆนอกเหนือจากการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ และการปรากฏของเว็บไซต์แล้ว ได้แก่ การมีผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ การใช้อุปกรณ์โทรคมนาคม และการใช้ตัวแทนซอฟต์แวร์ในการทำสัญญาซื้อขายสินค้ากัน

4.2.3.1 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ

ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือ ISP เป็นผู้ให้บริการในการเข้าสู่อินเทอร์เน็ตของลูกค้า กล่าวได้ว่าเป็นประตูด่านแรกที่ทำให้ลูกค้าติดต่อกับบริษัทต่างประเทศผู้ขายทางอินเทอร์เน็ต จึงมีประเด็นว่า ISP ถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่ ประเด็นนี้ไม่เคยมีคำวินิจฉัยหรือคำอธิบายของ OECD เนื่องจากการคำนวณใหม่แต่เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่า ข้อตกลงของลูกค้ากับ ISP ไม่ได้ผูกพันว่า ISP ต้องจัดการให้

¹ OECD Committee on Fiscal Affairs, **Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on the Model Tax Convention on article 5**, December 2000.

ลูกค้าเข้าสู่บริษัทนั้นๆ หากแต่เป็นเพียงการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตที่ทำให้ลูกค้าเข้าสู่ระบบอินเทอร์เน็ตและเข้าชมเว็บไซต์ใดๆที่ไม่จำเพาะแต่เว็บไซต์ของบริษัทต่างประเทศผู้ขาย กล่าวอีกนัยหนึ่ง ISP มีลักษณะเป็นบุคคลอิสระ ไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของบริษัทต่างประเทศและมีหน้าที่ในการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตให้แก่ลูกค้าโดยไม่จำเพาะเจาะจง ในขณะเดียวกัน ISP ถือเป็นตัวแทนอิสระจากการเป็นโฮสต์ให้แก่เว็บไซต์ต่างๆของวิสาหกิจเป็นจำนวนมากจึงไม่เข้าลักษณะที่จะถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรโดยมี ISP เป็นตัวแทนได้ ซึ่งในเรื่องนี้ OECD ได้สรุปความเห็นแล้วว่า ISP มิใช่ตัวแทนของวิสาหกิจ เพราะเป็นเพียงเจ้าของที่ตั้งเว็บไซต์ และ ISP ไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาในนามของวิสาหกิจและไม่มีอำนาจในการทำแทนเช่นนั้นตามปกติ หรือ ISP อาจถูกพิจารณาว่าเป็นตัวแทนอิสระที่กระทำการไปเพื่อกิจการของตนเองเพราะ ISP ให้บริการที่ตั้งเว็บไซต์แก่วิสาหกิจอื่นๆด้วย²

4.2.3.2 อุปกรณ์โทรคมนาคม

ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศไม่มีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ ลูกค้าอาจเข้าเว็บไซต์ของบริษัทผ่านระบบอินเทอร์เน็ตโดยใช้อุปกรณ์ระบบโทรคมนาคม เช่น สายโทรศัพท์ สายเคเบิล อุปกรณ์โทรศัพท์ สำนักงานโทรคมนาคมที่มีการเชื่อมต่ออยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ การใช้อุปกรณ์โทรคมนาคมเหล่านี้ไม่น่าจะถือว่าเป็นการปรากฏตัวทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศ เพราะถ้าหากเพียงแต่การใช้เครือข่ายเหล่านี้ เช่น การส่งข้อมูลทางไปรษณีย์ หรือโทรศัพท์ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรแล้วนิยามของสถานประกอบการถาวรคงไม่มีความจำเป็นอีกต่อไป เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าโดยวิธีใดย่อมต้องใช้อุปกรณ์โทรคมนาคมอย่างหนึ่งอย่างใดอยู่แล้ว³ OECD ก็มีความเห็นเช่นเดียวกันโดยจัดให้มีการมีอุปกรณ์โทรคมนาคมถือเป็นเพียงขั้นเตรียมการ และไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้⁴

¹ เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ถัยมณ วงศ์สุภสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง, “Electronic Commerce และการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสถานประกอบการถาวร”, *สรรพากรสาส์น*, หน้า 86.

² OECD Committee on Fiscal Affairs, **Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on the Model Tax Convention on article 5**, December 2000.

³ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*, p. 139.

⁴ OECD Committee on Fiscal Affairs, **Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on the Model Tax Convention on article 5**, December 2000.

4.2.3.3 ตัวแทนซอฟต์แวร์

กรณีที่ผู้ขายบริษัทต่างประเทศไม่มีเซิร์ฟเวอร์หรือไม่มีสำนักงานสาขาถูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ผู้ซื้อสามารถติดต่อกับผู้ขายโดยผ่านเว็บไซต์ การตกลงเข้าทำสัญญาซื้อขายอาจตกลงกันสำเร็จบนเว็บไซต์นั้น โดยเว็บไซต์นั้นถูกกำหนดข้อมูลให้มีความสามารถในการตอบปัญหา แสดงผลิตภัณฑ์ จัดหาราคาให้ลูกค้าทราบ เปรียบเทียบราคา การชำระเงิน และเข้าทำสัญญาซื้อขายที่จะผูกมัดผู้ซื้อและผู้ขาย กระบวนการเหล่านี้ไม่มีมนุษย์เข้ามาเกี่ยวข้องเลย มีเพียงแต่ซอฟต์แวร์ที่มนุษย์กำหนดขึ้น ดังนั้นจะถือว่าซอฟต์แวร์ดังกล่าวเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระตามข้อ 5(5) แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หรือไม่ ตามข้อ 5(5) ดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายว่า ถึงแม้ตัวการจะไม่มีปรากฏทางกายภาพอย่างถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ แต่กิจกรรมที่กระทำโดยตัวแทนของตัวการก็เพียงพอที่จะทำให้ประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากตัวการ ถ้าสัญญาที่ผูกมัดตัวการนั้นเป็นการเข้าทำสัญญาตามปกติเป็นนิติบุคคลในประเทศแหล่งเงินได้แล้วก็จะเป็นการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินของประเทศไทยแหล่งเงินได้ จึงอยู่ในวิสัยที่จะถูกจัดเก็บภาษีไม่ว่าตัวแทนนั้นจะเป็นลูกจ้างของตัวการหรือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ อย่างไรก็ตาม ตัวแทนดังกล่าวอยู่ภายใต้นิยามคำว่า บุคคล ตามข้อ 3(1) ว่าให้หมายรวมถึงปัจเจกบุคคล บริษัทและกลุ่มองค์กรใดๆ ของบุคคล เมื่อตัวแทนซอฟต์แวร์ไม่ใช่บุคคลตามความหมายของ OECD จึงไม่น่าที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้ ในขณะที่เดียวกัน ถ้าพิจารณาเหตุผลของข้อ 5(5) ในอีกด้านหนึ่งที่พิจารณาความมีสถานประกอบการถาวรตามธรรมชาติ (เช่นการเข้าทำสัญญา) และระดับ (เป็นปกติหรือเป็นนิติบุคคล) ของการประกอบกิจกรรมในประเทศแหล่งเงินได้ก็ไม่จำเป็นต้องไปพิจารณาว่ากิจกรรมนั้นทำโดยตัวแทนที่เป็นบุคคลหรือเป็นตัวแทนซอฟต์แวร์ กล่าวคือ ถ้าได้ระดับตามที่กำหนดก็ย่อมจัดเก็บภาษีได้ การพิจารณาดังกล่าวอาจเป็นทางทฤษฎีมากกว่าตามความเป็นจริง เพราะถึงแม้จะให้ข้อ 5(5) รวมถึงตัวแทนซอฟต์แวร์ซึ่งเข้าทำสัญญาได้เป็นนิติบุคคลในนามของตัวการ ในทางเทคโนโลยีแล้วย่อมไม่เป็นการยากที่จะสรุปว่าสัญญานั้นเกิดขึ้นบนเซิร์ฟเวอร์ของบริษัทต่างประเทศในต่างประเทศหรือที่ใดก็ตามมากกว่าที่จะเกิดขึ้นบนเครื่องคอมพิวเตอร์ของลูกค้าในประเทศแหล่งเงินได้¹ ประเด็นนี้ OECD มีความเห็นว่าเว็บไซต์ไม่ใช่บุคคล จึงไม่อาจเป็นตัวแทนได้ในรายงานฉบับทางการ²

¹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* p.149.

² OECD Committee on Fiscal Affairs, **Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on the Model Tax Convention on article 5**, December 2000.

จากที่กล่าวมาทั้งในกรณีในประเทศต้นที่อยู่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนและไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศแหล่งเงินได้จะพบว่าการทำธุรกิจซื้อขายผ่านระบบอินเทอร์เน็ตโดยไม่ต้องใช้หลักการปรากฏทางกายภาพ (physical presence) ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษี OECD และสรรพากรของประเทศต่างๆ จึงได้เริ่มศึกษาเพื่อกำหนดแนวทางนำหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมาใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งโดยแท้ที่จริงแล้วความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้บริษัทสามารถประกอบธุรกิจห่างไกลจากประเทศแหล่งเงินได้ แต่ถ้าหากบริษัทต้องการเจาะตลาดอย่างแท้จริงก็ควรมีตัวตนอยู่ในประเทศนั้นเพื่อให้ทราบสภาพข้อเท็จจริงของตลาดนั้น



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ปัญหาหลักแท้จริงของการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างคือ การแบ่งการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศของประเทศแหล่งเงินได้
และประเทศถิ่นที่อยู่ หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันอาศัยหลัก
ภูมิศาสตร์ (geographical jurisdiction) ในการแบ่งเขตแดนการจัดเก็บภาษี พร้อมกันไปกับการ
พิจารณาความสัมพันธ์ (nexus) ของผู้มีเงินได้กับประเทศแหล่งเงินได้ว่ามีเพียงพอที่จะจัดเก็บภาษี
ได้หรือไม่ ทั้งนี้อาศัยการพิจารณาจากระดับการประกอบการทางกายภาพ (physical presence) ของ
ผู้มีเงินได้ ในอดีตหากผู้มีเงินได้ประสงค์จะประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้ ผู้มีเงินได้ต้องเข้า
มาประกอบการด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง ต่อมาเมื่อมีอินเทอร์เน็ตทำให้การติดต่อสื่อสารหรือการประกอบ
การค้าของผู้มีเงินได้สามารถกระทำในประเทศแหล่งเงินได้ได้อย่างสะดวกและมีค่าใช้จ่ายต่ำ ผู้มี
เงินได้จึงไม่จำเป็นต้องเข้าไปในประเทศแหล่งเงินได้ดังวิธีการที่เคยใช้ในอดีต การจัดสรรอำนาจจัด
เก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่เดิมซึ่งใช้การเข้ามาประกอบการทาง
กายภาพในประเทศแหล่งเงินได้ ไม่อาจสร้างความเป็นธรรมระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และ
ประเทศถิ่นที่อยู่อีกต่อไปเนื่องจากสัดส่วนการลงทุนที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศถิ่นที่อยู่มักเป็น
ประเทศที่พัฒนาแล้วเป็นผู้ลงทุนในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อหลักการภาษีเดิมไม่สามารถใช้กับการ
พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หลายประเทศจึงศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่ดำเนินผ่าน
อินเทอร์เน็ต โดยใช้วิธีขยายการตีความหลักการที่มีอยู่เดิมหรือเสนอแนวทางใหม่ขึ้น แนวทางที่
เสนอส่วนใหญ่เป็นแนวทางของประเทศที่พัฒนาแล้ว มักจะยึดถือประเทศถิ่นที่อยู่เป็นหลักโดยให้
เหตุผลว่ามีความสะดวกในการจัดเก็บภาษียากกว่า ซึ่งในความเป็นจริงการยึดถือประเทศถิ่นที่อยู่
เป็นหลักคงมีปัญหาเช่นกัน เนื่องจากในโลกยุคไร้พรมแดน การบริหารกิจการไม่จำเป็นต้องนั่ง
ประชุมในห้องเดียวกันอีกแล้ว แต่อาจประชุมผ่านวิดีโอ (video conference) หรืออาจจดทะเบียนจัด
ตั้งบริษัทในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำแต่มีกรรมการอาศัยอยู่ในประเทศต่างๆ สิ่งเหล่านี้ทำให้
การพิจารณาว่าที่ใดเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ได้ยากขึ้น และจำเป็นต้องมีความตกลงกันซึ่งก็สรุปได้ยาก
เช่นเดียวกับปัญหาการพิจารณาสถานที่เกิดแหล่งเงินได้ที่ประเทศแหล่งเงินได้อาจเสนอว่ามีเงินได้
เกิดขึ้นที่ใดให้ถือว่าที่นั่นเป็นแหล่งเงินได้ เท่ากับว่าไม่ให้ความสำคัญกับนิยามของสถานประกอบการ
การถาวรอีกต่อไปและคงมีปัญหาว่าจะบังคับจัดเก็บภาษีได้อย่างไร

ปัญหาดังกล่าวเป็นที่ตระหนักดีในเวทีการค้าระหว่างประเทศและยังไม่อาจให้คำตอบในการแก้
ปัญหาได้อย่างแท้จริง แต่ข้อเสนอแนวทางแก้ปัญหาทั้งหลายแสดงให้เห็นชัดเจนว่าจะคงยึดหลัก
การทางภาษีที่มีอยู่เดิมในการปรับใช้เพื่อแก้ปัญหา เนื่องจากหลักการทางภาษีที่มีอยู่ได้รับการ

พัฒนาต่อเนื่องมาเป็นศตวรรษ ขณะที่การค้าผ่านอินเทอร์เน็ตเรียกว่าอยู่ในยุคเริ่มต้นจึงอาจเป็นการด่วนสรุปเกินไปว่าหลักการทั้งหลายนั้นไม่อาจปรับใช้ได้เลย ในขณะที่เดียวกันก็พยายามหาวิธีแก้ปัญหาภายใต้แนวความคิดว่าวิธีการใหม่ต้องไม่บิดเบือนการลงทุน ต้องมีประสิทธิภาพ มีความเป็นกลาง เป็นที่ยอมรับของนานาชาติ มีความง่าย มีค่าใช้จ่ายต่ำ มีความชัดเจนแน่นอน และมีความยืดหยุ่นกับความเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี

แนวทางที่มีอยู่ของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าที่มีรูปร่างส่วนใหญ่จะเอื้อประโยชน์ให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วมากกว่าประเทศแหล่งเงินได้ ข้อเสนอในการแก้ปัญหาหลายกรณีขัดกับหลักความเป็นกลาง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อเปรียบเทียบการค้าขายโดยใช้โทรศัพท์ แกดตาลีอ็อก หรือแฟกซ์ ที่ปราศจากการปรากฏทางกายภาพเช่นเดียวกับการค้าผ่านอินเทอร์เน็ตและใช้กันมาเป็นเวลานานแต่ไม่เคยถูกตีความว่าต้องเสียภาษี ความแตกต่างที่สำคัญคงอยู่ที่ปริมาณการค้าที่อินเทอร์เน็ตมีมากกว่าหลายเท่าตัว การขัดกับหลักความเป็นกลางอาจเป็นสิ่งที่จะต้องเกิดขึ้นเนื่องจากในแง่ของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่มีอยู่หลายประการนั้น บางหลักอาจไปด้วยกันไม่ได้ กล่าวคือไปขัดกับหลักอื่นๆ เช่น หากจะรักษาหลักความเป็นกลางก็อาจขัดกับหลักความง่ายและความประหยัด เป็นต้น ดังนั้นจึงต้องสละหลักการบางอย่างเพื่อรักษาหลักการที่สำคัญในสถานการณ์นั้นเอาไว้

สำหรับประเทศไทยควรมีแนวทางแก้ปัญหาอย่างไร อาจสรุปได้ตามประเภทของกิจกรรม ดังนี้

1. การมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทย

1.1 ลักษณะของการมีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทย

- 1.1.1 เซิร์ฟเวอร์เป็นเครื่องมืออุปกรณ์ที่ปรากฏทางกายภาพชัดเจน
- 1.1.2 มีคุณสมบัติเคลื่อนย้ายจากที่หนึ่ง ไปสู่อีกที่หนึ่ง ได้อย่างง่ายดาย
- 1.1.3 ในการประกอบกิจการหนึ่งๆ อาจมีการใช้เซิร์ฟเวอร์หลายเครื่อง เช่น การมีเซิร์ฟเวอร์สำรอง หรือ บางกรณีอาจมีการกำหนดให้มีการเชื่อมข้อมูลที่อยู่ในรูปของเว็บไซต์ที่บรรจุในเซิร์ฟเวอร์หลายเครื่องเพื่อให้ดำเนินการขายสินค้า

1.2 แนวทางของต่างประเทศ

ความเห็นส่วนใหญ่ของต่างประเทศ รวมทั้งความเห็นของ OECD พิจารณาว่าถ้าเซิร์ฟเวอร์นั้นถูกควบคุมโดยผู้ประกอบการ และถูกใช้เพื่อดำเนินการที่เป็นสาระสำคัญ มิได้อยู่เพียง

ในขั้นเตรียมการ การมีเซิร์ฟเวอร์นั้นจะถือเป็นการเข้ามาประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว และทำให้บริษัทต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้

1.3 แนวทางของประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศในกรณีนี้ ประเทศไทยต้องอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่แนวปฏิบัติของมาตรา 76 ทวิจะพิจารณาจากการเข้ามาในประเทศไทยของบุคคล และมีการขยายการตีความโดยคำพิพากษาของศาลให้รวมไปถึงกรณีสัญญาเกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น ด้วยลักษณะที่มีความชัดเจน เพราะปรากฏเป็นเครื่องมืออุปกรณ์ทางกายภาพและสามารถดำเนินการในประเทศไทยโดยไม่ต้องมีบุคลากรควบคุม ประเทศไทยจึงควรกำหนดเพิ่มเติมการถือว่าเข้ามาประกอบการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิโดยเพิ่มเติมเป็นวรรคสอง ให้รวมไปถึงการที่บริษัทต่างประเทศมีอำนาจควบคุมอุปกรณ์อัตโนมัติเพื่อใช้ในการประกอบการที่เป็นสาระสำคัญในประเทศไทยด้วย

อย่างไรก็ตามเนื่องจากเซิร์ฟเวอร์มีคุณสมบัติที่เคลื่อนที่ได้ง่าย ดังนั้นการกำหนดเพิ่มเติมมาตรา 76 ทวิ จึงควรกำหนดระยะเวลาอย่างน้อยของการตั้งอยู่ของอุปกรณ์อัตโนมัติว่าระยะเวลาสั้นเพียงใดจึงถือว่าการเข้าประกอบการในประเทศไทยแล้ว

ในกรณีที่มีเซิร์ฟเวอร์หลายเครื่องในประเทศไทยเพื่อใช้ในการดำเนินกิจการของบริษัทต่างประเทศ ให้ใช้ระยะเวลาของเครื่องที่มีระยะเวลานานกว่าเป็นเกณฑ์ในการคำนวณการถือว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

ข้อเสียของการกำหนดให้การมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทยถือเป็นการประกอบการในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศเกิดจากคุณสมบัติของเซิร์ฟเวอร์ที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ง่าย ดังนั้นจึงทำให้บริษัทต่างประเทศจึงอาจย้ายเซิร์ฟเวอร์ไปสู่ดินแดนปลอดภาษี หรือดินแดนที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำกว่าประเทศไทย

2. การปรากฏของเว็บไซต์

2.1 ลักษณะของการปรากฏของเว็บไซต์

2.1.1 เว็บไซต์จะปรากฏเมื่อถูกเรียกโดยผู้ซื้อ

2.1.2 เมื่อผู้ซื้อเรียกเว็บไซต์แล้ว เว็บไซต์จะปรากฏอยู่เพียงชั่วคราว

2.1.3 ผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องเปิดเผยตัวในการซื้อสินค้า เพราะระบบการชำระเงินเอื้อ

อำนาจ

2.2 แนวทางของต่างประเทศ

ต่างประเทศส่วนใหญ่ รวมทั้ง OECD มีความเห็นว่าการปรากฏเพียงเว็บไซต์ในประเทศแหล่งเงินได้มีความสัมพันธ์น้อยเกินไป เพราะลักษณะของเว็บไซต์ที่ปรากฏเพียงชั่วคราว ไม่มีลักษณะประจำ ทั้งยากต่อการพิสูจน์ตัวผู้ซื้อผู้ขายทำให้ยากต่อการพิจารณาสถานที่เกิดของสัญญาตามหลักเกณฑ์เดิมที่ใช้ในการพิจารณาการเข้ามาประกอบการของบริษัทต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษมีวิธีพิจารณาการเข้ามาประกอบการของบริษัทต่างประเทศจากคำพิพากษาของศาลโดยใช้การเข้ามามีส่วนร่วมในทางเศรษฐศาสตร์ในประเทศตนได้

2.3 แนวทางของประเทศไทย

แม้ว่าโดยแนวโน้มแล้ว ต่างประเทศส่วนใหญ่เห็นควรไม่ถือว่าการปรากฏของเว็บไซต์เป็นการเข้ามาประกอบการในประเทศตน เพราะมีความสัมพันธ์น้อยเกินไป เนื่องจากไม่มีการเข้ามาทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศเลย แต่ความเห็นของประเทศเหล่านี้เป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งเป็นประเทศผู้ลงทุน หรือเป็นประเทศผู้ขาย ขณะที่ประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนา และเป็นประเทศผู้ซื้อ หรือประเทศแหล่งเงินได้ การไม่กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศในกรณีนี้เลย จะทำให้บริษัทต่างประเทศเลือกที่จะไม่เข้ามาทำธุรกิจในประเทศไทย โดยใช้วิธีการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์แทนเพื่อไม่ต้องเสียภาษี

แนวคำพิพากษาของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ อาจเป็นทางเลือกหนึ่งที่ประเทศไทยควรนำมาศึกษา เพราะ มีความยืดหยุ่น สามารถปรับเข้ากับเทคโนโลยีใหม่ๆ ได้เสมอ แต่การนำหลักการของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ก็มีข้อสังเกตว่าอาจส่งผลกระทบต่อเงินได้ประเภทอื่นๆ นอกจากเงินได้จากการซื้อขายสินค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งแนวทางของสหรัฐอเมริกาที่พิจารณาเฉพาะการมีเงินได้เกิดขึ้นเท่านั้น ซึ่งเป็นการทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่มีอยู่อย่างสิ้นเชิง กล่าวคือ อำนาจในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นอย่างกว้างขวางเมื่อมีการจ่ายเงินได้จากรัฐหนึ่งๆ ออกไป รัฐนั้นอาจจัดเก็บภาษีได้ไม่ว่าจะเป็นการชำระเงินสำหรับธุรกรรมใดๆ ก็ตาม ส่วนแนวทางของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ ถึงแม้ว่าจะมีคำพิพากษาเปิดทางการจัดเก็บภาษีจากการประกอบการผ่านอุปกรณ์เครื่องมือสื่อสารใหม่ๆ ทำให้สามารถพิจารณาต่อไปได้ว่า แม้สัญญาไม่เกิดขึ้นในประเทศ แต่หากมีการประกอบการอันก่อให้เกิดเงินได้อันเป็นสาระสำคัญในประเทศก็ถือเป็นการประกอบการในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษ คำวินิจฉัยนี้ก็ยังไม่ทำให้คำตอบที่ชัดเจนว่าการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์จะถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการอันก่อให้เกิดกำไรอันเป็นสาระสำคัญในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษแล้วหรือไม่ ดังนั้นแนวทางของทั้งสองประเทศจึงยังไม่มีคำตอบชัดเจนและเป็นที่ยอมรับเสียทีเดียว แต่ก็มีความเป็นไปได้ที่หลักการดังกล่าวจะได้รับการพัฒนาต่อไป

ในอนาคต นอกจากปัญหาผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทอื่นนอกจากเงินได้จากการขายสินค้าแล้วยังมีปัญหาในเรื่องของการพิสูจน์ “กำไรอันเป็นสาระสำคัญ” ที่มีความยากลำบากเช่นเดียวกันว่าเท่าใดเพียงใดจึงถือว่าเป็นกำไรอันเป็นสาระสำคัญที่ประเทศไทยจะถือว่ามากพอและเห็นควรที่จะจัดเก็บจากบริษัทต่างประเทศนั้น วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการปรากฏเพียงเว็บไซต์ของบริษัทต่างประเทศก็เป็นอีกปัญหาหนึ่งว่าจะจัดเก็บภาษีอย่างไรเพราะผู้ขายอยู่ต่างประเทศ หากกำหนดให้ผู้ซื้อมีหน้าที่ในการหักภาษีและส่งก็ติดปัญหาเดิมว่าเพียงใดจึงถือว่าเป็นกำไรอันเป็นสาระสำคัญ โดยเฉพาะในกรณีที่มีการซื้อขายสินค้าในปริมาณน้อยแต่บ่อยครั้ง เป็นต้น นอกจากนี้เมื่อพิจารณาหลักการทางภาษีแล้วจะพบว่าขัดกับหลักความเป็นกลางอีกด้วยเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับการขายผ่านทางโทรศัพท์และแฟกซ์ ซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับการขายผ่านเว็บไซต์ แต่การขายสินค้าผ่านแฟกซ์และโทรศัพท์กลับไม่เคยถูกเรียกเก็บภาษีเงินได้เลย

สรุปได้ว่าแนวทางของประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกา มีความน่าสนใจแต่คงติดปัญหาในการนำมาใช้งานจริง และเมื่อพิจารณาจากสถิติการขายสินค้าผ่านเว็บไซต์ของประเทศไทยแล้วพบว่ายังมีปริมาณที่น้อยอยู่ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าประเทศไทยควรศึกษาข้อมูลเพื่อหาวิธีการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมก่อนที่จะนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ในการรักษาผลประโยชน์ของประเทศไทย

3. ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแก่บริษัทต่างประเทศ

3.1 ลักษณะของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต

- 3.1.1 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต เป็นผู้ดำเนินการให้ผู้ซื้อสินค้าเข้าสู่อินเทอร์เน็ต ทำให้ผู้ซื้อสินค้าติดต่อกับบริษัทต่างประเทศได้
- 3.1.2 ให้บริการเป็นการทั่วไป ไม่ได้เฉพาะเจาะจงเพื่อให้ลูกค้าเข้าซื้อสินค้ากับบริษัทนั้นๆ
- 3.1.3 ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ไม่มีความเกี่ยวข้องกับบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้า เพราะเป็นเพียงผู้เตรียมระบบ

3.2 แนวทางของต่างประเทศ

ประเทศส่วนใหญ่ รวมทั้ง OECD มีความเห็นว่าการกำหนดให้ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศนั้น เป็นการขัดกับหลักความสัมพันธ์ เพราะผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตมีความเป็นอิสระจากบริษัทต่างประเทศ ทำหน้าที่เชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตให้แก่ลูกค้าโดยไม่เฉพาะเจาะจง และไม่มีอำนาจในการเข้าทำสัญญาแทนบริษัทต่างประเทศ การมีเพียงผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตจึงไม่อาจถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศได้

3.3 แนวทางของประเทศไทย

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตแล้ว พบว่าผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตมีความเป็นอิสระ และไม่มีความสัมพันธ์ที่เพียงพอที่ประเทศไทยจะถือว่าการใช้ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตในประเทศไทยถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

4. อุปกรณ์โทรคมนาคม

4.1 ลักษณะของอุปกรณ์โทรคมนาคม

ได้แก่ เครื่องข่ายการสื่อสาร สายเคเบิล สายโทรศัพท์ สำนักงานคมนาคม ระบบไปรษณีย์ เป็นต้น

4.2 แนวทางของต่างประเทศ

ประเทศส่วนใหญ่ รวมทั้ง OECD มีความเห็นตรงกันว่าไม่อาจใช้อุปกรณ์โทรคมนาคมกำหนดการเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศได้เพราะไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าด้วยวิธีใดย่อมต้องใช้อุปกรณ์โทรคมนาคมหนึ่งๆเสมอ

4.3 แนวทางของประเทศไทย

ประเทศไทยไม่ควรกำหนดให้อุปกรณ์โทรคมนาคมถือเป็นการเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศ เพราะไม่มีความสัมพันธ์ที่เพียงพอ

5. ตัวแทนซอฟต์แวร์

5.1 ลักษณะของตัวแทนซอฟต์แวร์

5.1.1 ตัวแทนซอฟต์แวร์เป็นเว็บไซต์ที่ตั้งอยู่บนเซิร์ฟเวอร์

5.1.2 มีคุณสมบัติในการตอบปัญหา ต่อรองราคา เข้าทำสัญญาผูกมัดผู้ซื้อและผู้ขายได้

5.2 แนวทางของต่างประเทศ

ประเทศส่วนใหญ่ รวมทั้ง OECD มีความเห็นว่าตัวแทนซอฟต์แวร์ไม่อาจเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศที่จะทำให้ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้ เพราะไม่ใช่ “บุคคล”

5.3 แนวทางของประเทศไทย

เมื่อตัวแทนซอฟต์แวร์มีคุณสมบัติในการเข้าทำสัญญาได้เช่นเดียวกับบุคคล แม้จะไม่ใช่บุคคล ก็อาจถือว่าเป็นการเข้ามาประกอบการของบริษัทต่างประเทศได้ ตัวแทนซอฟต์แวร์ในที่นี้เป็นเว็บไซต์ จึงอาจใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีกรณีการปรากฏของเว็บไซต์ได้ โดยอาจพิจารณาจัดเก็บภาษีจากการประกอบการที่ก่อให้เกิดกำไรอันเป็นสาระสำคัญดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อแนวทางแก้ปัญหาของการปรากฏของเว็บไซต์ ซึ่งจะทำให้เกิดผลดีที่ทำให้ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศ แต่แนวทางดังกล่าวก็ยังไม่ชัดเจน และมีข้อเสียในเรื่องของการพิสูจน์เรื่องการก่อให้เกิดกำไรอันเป็นสาระสำคัญ ปัญหาในการดำเนินการจัดเก็บภาษี การขัดกับหลักความเป็นกลางเมื่อเปรียบเทียบกับการขายสินค้าผ่านโทรศัพท์ แฟกซ์ หรือแคตตาล็อก และผลกระทบถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทอื่น ดังนั้น การนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้คงยังไม่อาจเกิดขึ้นในปัจจุบัน เพราะต้องรอการศึกษาและพัฒนาเพื่อแก้ปัญหาจากผลกระทบที่ตามมาของแนวทางดังกล่าว

สำหรับกรณีที่ต่างประเทศมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เมื่อแนวทางของ OECD เป็นที่ยอมรับในสังคมการค้าระหว่างประเทศ คู่สัญญาของประเทศไทยจึงอาจนำแนวทางของ OECD มาปฏิบัติตามได้ ซึ่งแนวทางเหล่านี้จะให้ประโยชน์ต่อประเทศที่พัฒนาแล้วมากกว่า ดังนั้นประเทศไทยจึงควรเจรจาสนวนสิทธิ์กับคู่สัญญาเป็นกรณีๆ ไปเพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของประเทศ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์. “สถานการณ์ E-Commerce ในตลาดโลก” วารสารกรมส่งเสริมอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม. ปีที่ 44, มีนาคม-เมษายน 2544.

กฤตศิลป์ กนกนาถ. “ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเปรียบเทียบ”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525.

กองบรรณาธิการ. “การรักษาความปลอดภัยสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”. e-commerce. ปีที่ 2. ฉบับที่ 20, สิงหาคม 2543.

กิดานันท์ มลิทอง. อธิบายคำศัพท์คอมพิวเตอร์ อินเทอร์เน็ต มัลติมีเดีย. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.

ขจรเดช เจนวัฒนานนท์. “กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ: ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”. บทบัณฑิตย. เล่มที่ 56 ตอนที่ 1, มีนาคม 2543.

ฉันททวุฒิ พิษผล. เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: เอช. เอ็น. กรุ๊ป, 2542.

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และ ธนิญา ไตรวรานนท์. ภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

ไชยยศ เหมะรัชตะ. กฎหมายว่าด้วยสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539.

ทวีศักดิ์ กอนันต์กุล, ชฎมาศ ชูะเศรษฐกุล และ พิรุมา พันธุ์ทวี. “ภาพรวมของสถานภาพการพัฒนาอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย ความสำเร็จในอดีต และความท้าทายในอนาคต”. สารเนคเทค. ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ. 8,38(มกราคม – กุมภาพันธ์ 2544).

ธนะศักดิ์ จรรยาพูน. “E-Commerce ตามกฎหมายอังกฤษและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน”. สรรพากรสาส์น. ปีที่ 47. ฉบับที่ 12, ธันวาคม 2543.

พนิต ธีรภาพวงศ์. การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

พนิต ธีรภาพวงศ์. นิติกร กรมสรรพากร. สัมภาษณ์. เมษายน 2545.

พิชาติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพฯ: ไอโอนิค อินเตอร์เทคทีฟโซลูชัน, 2538.

- พิชาติ เกษเรือง, เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ลัษมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง. “ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”. สรรพากรสาส์น. 47,4 (เมษายน 2543).
- พิภพ วีระพงษ์. เอกสารประกอบการบรรยายอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับออสเตรเลีย. เอกสารประกอบการบรรยายวิชาภาษีอากรชั้นสูง หลักสูตรปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543.
- เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ลัษมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง. “Electronic Commerce และการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสถานประกอบการถาวร”. สรรพากรสาส์น. 47,7 (กรกฎาคม 2543).
- เพริศพิบูลย์ แก้วสถิตย์. “เงื่อนไขการเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศ กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”. วารสารภาษี บัญชี กฎหมายธุรกิจ Tax & Business Law. 6,65 (กุมภาพันธ์ 2543).
- เพริศพิบูลย์ แก้วสถิตย์. อนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2536.
- ลัษมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์. “ท่าทีของนานาประเทศที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากรูกรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”. สรรพากรสาส์น. 47,9 (กันยายน 2543).
- ลัษมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร”. สรรพากรสาส์น. 47,5 (พฤษภาคม 2543).
- ศุภชัย สุขะนินทร์. ไขปัญหา E-Commerce แบบไทยไทย. กรุงเทพฯ: ด้านสุทธการพิมพ์, 2542.
- สาโรช ทองประคำ. “ระบบภาษีอากรไทย: อดีต ปัจจุบัน อนาคต”. สรรพากรสาส์น. 47,12 (ธันวาคม 2543).
- เสรี วัฒนวรางศิกร. “ความรับผิดทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการในประเทศไทย”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529.
- สำนักงานเลขานุการคณะกรรมการเทคโนโลยีสารสนเทศแห่งชาติ. รายงานผลการสำรวจกลุ่มผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในประเทศไทย ปี 2544. กรุงเทพฯ: ด้านสุทธการพิมพ์, 2545.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0804/13107 ลงวันที่ 17 กรกฎาคม 2520.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/3847 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2532.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/14605 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2533.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/19297 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2533.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/5179 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2536.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/1974 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2538.
- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/5515 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2539.

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811/15563 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2541.

อภิชัย ทองประสม. “สัญญาทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชา
นิติศาสตร์. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544.

“E-Commerce นิยามและความหมาย”. อนุสาหรณนสาร.44 (มีนาคม – เมษายน 2544).

ภาษาอังกฤษ

Advisory Commission on Electronic Commerce. **Report to Congress**. (n.p.): April 2000.

Australian Taxation Office. **Tax and the Internet**. Canberra: Australian Government Publishing
Service, August 1997.

Australian Taxation Office. **Tax and the Internet: Second Report**. Canberra: Australian
Government Publishing Service, December 1999.

Brian G.Ritz. “Nexus on the Net: A Taxing Question”. **Duquesne University Law Review**.
Lexis/Nexis 36 Duq.L.Rev.921, Summer 1998.

Craig J.Langstraat and Emily S.Lemmon. “Economic Nexus: Legislative Presumption or
Legitimate Proposition”. **Akron Tax Journal**. Lexis/Nexis 14 Akron Tax J.1, 1999.

David E. Hardesty. **Electronic Commerce: Taxation and planning**. Warren Gorham & Lamont,
2000.

European Commission. **A European Initiative in Electronic Commerce**. (n.p.): 1997.

Klaus Vogel, and others. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. Third edition.
London: Kluwer Law International, 1997.

Nathan Boidman and Mark D.Brender. “Canadian Taxation of Inbound Electronic Commerce
(Part I)”. **Tax Planning International e-commerce**. Volume 2. Number 3, March 2000.

OECD Committee for information, Computer and Communications Policy. **Measuring
Electronic Commerce**. Paris, 1997.

OECD Committee on Fiscal Affairs. **Clarification on the application of the Permanent
Establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on the Model
Tax Convention on article 5**. (n.p.): December 2000.

OECD. **Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions**. A report by the Committee
on Fiscal Affairs on 8 October 1998. (n.p.).

OECD. The application of the Permanent Establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention. draft for comments.

http://www.oecd.org/daf/fa/e_com.htm, October 1999.

OECD. The application of the Permanent Establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention. revised draft for comments.

http://www.oecd.org/daf/fa/e_com.htm, March 2000.

Philip Baker. Double Taxation Conventions and International Tax Law. London: Sweet & Maxwell, 1994.

Richard L. Doernberg. International Taxation in a Nutshell. Third Edition. St. Paul, Minn.: West Publishing, 1997.

Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens. Electronic Commerce and International Taxation. Hague, Netherlands: Kluwer Law International, 1999.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียน

นางสาวธิดา ชินเวศยวงศ์

เกิดเมื่อวันที่ 23 สิงหาคม พ.ศ.2519 ที่กรุงเทพมหานคร เป็นบุตรของนายธีรชัย ชินเวศยวงศ์ และนางพรรณทิพย์ ชินเวศยวงศ์

ประวัติการศึกษา

เข้าศึกษาที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2536 และสำเร็จการศึกษาเมื่อปีการศึกษา 2539 หลังจากนั้นเข้าศึกษาต่อหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2541 และสอบไล่ได้ความรู้ชั้นเนติบัณฑิตจากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 53 ในปีการศึกษา 2543

ประสบการณ์ทำงาน

พ.ศ.2540-2542 นิติกรภายในอาวุโส ประจำสำนักงานกฎหมาย บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน)
พ.ศ.2543 ปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ช่วยงานวิจัย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย