

ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากรัฐกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในประเทศไทย
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวอภิญญา รัชมวิริยะ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากรัฐกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในประเทศไทย

โดย นางสาวอภิญญา รัชมวิริยะ

รหัสประจำตัว 618 61848 34

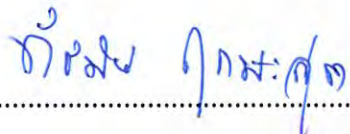
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา

(ศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด)

บทคัดย่อ

การเติบโตอย่างก้าวกระโดดของเทคโนโลยีความเร็วอินเทอร์เน็ตทำให้การดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้รับความนิยมอย่างมาก โดยรูปแบบธุรกิจของผู้ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์นั้นจะไม่ได้มีการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ไม่มีสถานประกอบการหรือตัวแทนในไทย และด้วยเหตุนี้เองจึงเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้รัฐบาลไม่สามารถเก็บภาษีได้ จึงเป็นเหตุที่เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ธุรกิจที่คล้ายกันอย่างเช่น โรงภาพยนตร์และแสดงให้เห็นว่ารัฐบาลจะสูญเสียภาษีที่เก็บไม่ได้เป็นจำนวนมากถ้ายังไม่สามารถหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากค่าบริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้

การพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการเสียภาษีในรูปแบบสถานประกอบการถาวรนั้น ควรเปลี่ยนไปหรือไม่ เพราะปัจจุบันการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศกระทำโดยไม่จำเป็นต้องมีการเข้าไปทางกายภาพในอีกประเทศหนึ่ง องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) เห็นความจำเป็นที่ต้องแก้ไขแนวความคิดในเรื่องจุดเกาะเกี่ยว (Connection หรือ Nexus Rule) โดยได้เสนอมุมมองใหม่ ที่มุ่งเน้นไปที่ธุรกิจที่สร้างคุณค่าให้กับตัวธุรกิจได้อย่างมากผ่านการพัฒนาฐานผู้ใช้ และพิจารณาการทำการตลาดที่เข้าถึงตัวผู้ใช้บริการและรวมถึง การเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญ ดังนั้นการพิจารณาเพียงแค่สถานประกอบการถาวรเพียงอย่างเดียวอาจจะไม่เพียงพออีกต่อไป

ประเทศไทยยังไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจดิจิทัลรวมทั้งผู้ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ ผู้เขียนจึงทำการศึกษาการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักรที่มองว่าประเทศผู้ให้บริการควรมีสติธิจัดเก็บภาษีจากธุรกิจที่มีความสัมพันธ์ชัดเจนกับผู้ให้บริการ มีผู้ให้บริการเป็นพื้นฐานในการเติบโตต่อยอดของธุรกิจ โดยไม่ต้องพิจารณาความสัมพันธ์ทางกายภาพอย่างเช่นสถานประกอบการ ดังนั้น สหราชอาณาจักร และอีกหลายประเทศในยุโรปจึงเดินหน้าเก็บภาษี Digital Services Tax

แนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในไทยนั้นเห็นควรที่ให้ทำการหัก ภาษี หัก ณ ที่จ่ายโดยธุรกิจการให้บริการการชำระเงินผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่ง จะเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ โดยมีการกำหนดรายได้ขั้นต่ำที่จะต้องเสียภาษีและค่าลดหย่อนเพื่อเป็นการให้ออกาสธุรกิจได้มีช่องทางในการบริหารรายได้และค่าใช้จ่าย ไม่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ หากการจัดเก็บจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในไทยเกิดขึ้นได้ก็จะเป็นการแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ธุรกิจที่คล้ายกันอย่างเช่น โรงภาพยนตร์ได้

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำเอกัตศึกษานี้ได้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีนั้น ผู้เขียนต้องขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ทัชฌาย์ ฤกษ์สุด เป็นอย่างยิ่งที่ได้กรุณาเป็นที่ยปรึกษาในการจัดทำเอกัตศึกษานี้ รวมถึงการช่วยเหลือ ให้คำแนะนำ ตลอดจนสอบทานแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนทำเอกัตศึกษานี้สำเร็จสมบูรณ์

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ เพิ่มพูนทักษะด้านกฎหมาย ตลอดระยะเวลาของการศึกษาหลักสูตรปริญญา ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดาและมารดาที่เป็นกำลังใจและสนับสนุนในด้านต่างๆมาโดยตลอด รวมทั้ง พี่ๆ น้องๆ เพื่อนๆทุกคนในหลักสูตรนี้ ที่ช่วยเหลือให้คำปรึกษาพร้อมเป็นกำลังใจให้กันตลอดมา ผู้เขียนหวังว่าเอกัตศึกษานี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจเพื่อใช้ในการศึกษาด้านภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้น หากเอกัตศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

อภิญา ชัมมวิจยะ

สารบัญ

หน้า

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	9
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	10
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	10
1.5 วิธีการศึกษา.....	10
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	10

บทที่ 2 หลักการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการ

ในไทย

2.1 หลักภาษีอากรที่ดี.....	11
2.2 อำนาจอรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	14
2.3 จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Connection หรือ Nexus Rule).....	17
2.3.1 The “user participation” proposal.....	17
2.3.2 The “marketing intangibles” proposal.....	17
2.3.3 The “significant economic presence” proposal.....	17
2.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้ Digital Service Tax จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการ ในไทย	19

บทที่ 3 การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร

3.1 ภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร.....	23
3.1.1 ประเภทรายได้ที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax	24
3.1.2 จำนวนรายได้ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax.....	26
3.1.3 เงื่อนไขของรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax.....	30
3.1.4 การคำนวณรายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี Digital Services Tax และค่าลดหย่อน.....	31
3.1.5 การคำนวณภาษี Digital Services Tax.....	33
3.1.6 การนำส่งภาษี.....	34
3.2 ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร.....	36
3.2.1 ด้านเศรษฐกิจ.....	36
3.2.2 ประชาชนและภาคครัวเรือน.....	37
3.2.3 องค์กรธุรกิจและภาคประชาสังคม.....	37
3.2.4 หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เรียกว่า Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs or HMRC)	37

บทที่ 4 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

4.1 บทวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการนำร่างภาษี (Digital Services Tax) ของสหราชอาณาจักร มาบังคับใช้ในประเทศไทย.....	40
4.1.1 รายได้ที่จะเข้าเกณฑ์การเสียภาษี Digital Services Tax.....	40
4.1.2 เงื่อนไขของรายได้และค่าลดหย่อนที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax.....	41
4.1.3 อัตราภาษีที่ต้องเสียภายใต้ Digital Services Tax	42

4.1.4 การนำส่งภาษี.....	43
4.2 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้มาตรการภาษี Digital Services Tax ในประเทศไทย	45
4.2.1 ด้านบวก.....	45
4.2.2 ด้านลบ.....	46

บทที่ 5 บทสรุป

5.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	48
5.2 หลักการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถาน ประกอบการในไทย.....	49
5.3 การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร.....	50
5.4 แนวทางการแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะ.....	51
5.5 ผลกระทบ.....	53
บรรณานุกรม.....	54

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY 2019 หัวข้อ 2.2.1 ถึง 2.2.3
ภาคผนวก ข Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 9 October 2019 – 12 November 2019 หัวข้อ 2.3
ภาคผนวก ค อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน
ภาคผนวก ง LIST OF SUBSIDIARIES FACEBOOK, INC.
ภาคผนวก จ Introduction of the new Digital Services Tax
ภาคผนวก ฉ Digital Services Tax Draft Guidance

ภาคผนวก ซ Netflix, Inc. Common Stock (NFLX) Financials



ภาคผนวก ซ Response to Digital Services Tax – Consultation March 2019

บทที่ 1 บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การชมภาพยนตร์เป็นกิจกรรมบันเทิงอย่างหนึ่งในชีวิตคนเราไปแล้วซึ่งช่องทางในการรับชมหลักมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันคือ โรงภาพยนตร์ แต่อย่างไรก็ตาม การสื่อสารทางอินเทอร์เน็ตได้ถูกพัฒนาไปมากอย่างก้าวกระโดดทำให้แพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ ได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายทำให้ผู้บริโภคหันไปดูภาพยนตร์ที่บ้านมากขึ้นจึงเป็นเทรนด์ใหม่ที่จะเข้ามาแทนที่การชมภาพยนตร์ในโรงภาพยนตร์ ในปัจจุบันนี้ แพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ ที่กำลังกล่าวถึงอยู่นี้ คือเว็บที่ให้บริการดูหนังแบบ Streaming หรือ เรียกว่า Video Streaming โดยที่มีการคิดค่าบริการเป็นลักษณะของการชมแบบรายเดือน ที่สามารถดูผ่านมือถือ คอมพิวเตอร์ หรือ ไอแพด ซึ่งถ้าเป็นของต่างประเทศที่มีชื่อเสียง ก็มี Hulu , Amazon Prime หรือ Netflix ความหมายของ Streaming ที่เป็นการบริการบนโลกออนไลน์ก็คือ การรับส่งสัญญาณภาพและเสียงผ่านเครือข่ายระบบอินเทอร์เน็ต ด้วยการใช้เทคโนโลยีอินเทอร์เน็ตสมัยใหม่ให้เข้าถึงยังอุปกรณ์ต่างๆ ได้ง่ายมากขึ้น เนื่องจากการรับชมผ่าน Streaming นี้สามารถรับชมได้อย่างไม่จำกัดไม่ว่าอยู่ตรงไหนของโลกก็สามารถรับชมได้ นอกจากนี้อุปกรณ์ที่ใช้รับชมยังหลากหลายไม่ว่าจะเป็นคอมพิวเตอร์ มือถือ แท็บเล็ต หรือแม้แต่สมาร์ตทีวี ด้วยการที่ Streaming มีระบบเชื่อมต่อออนไลน์เข้ามาเกี่ยวข้อง ส่งผลให้การรับชมของคนดูไม่ได้ต่างจากการดูผ่านทีวี ผู้ให้บริการภาพยนตร์ Streaming ที่มีชื่อเสียงในระดับโลกมีดังต่อไปนี้

ผู้ให้บริการภาพยนตร์ Streaming	ค่าบริการ
<div data-bbox="349 1297 651 1415" data-label="Image"></div> <p data-bbox="337 1423 662 1461">มีสมาชิกทั่วโลก 167 ล้านคน</p> <p data-bbox="181 1650 302 1688">แหล่งที่มา</p> <p data-bbox="181 1717 776 1806">https://www.statista.com/statistics/250934/quarterly-number-of-netflix-streaming-subscribers-worldwide/</p> <p data-bbox="181 1822 503 1860">ข้อมูล ณ ธันวาคม พ.ศ.2562</p>	<p data-bbox="841 1255 1243 1293">Package ที่ให้บริการในประเทศไทย</p> <ul data-bbox="841 1310 1406 1692" style="list-style-type: none">- พื้นฐาน - (280 บาทต่อเดือน) รับชมได้ 1 หน้าจอ ด้วยคุณภาพความคมชัดแบบ SD- มาตรฐาน - (350 บาทต่อเดือน) รับชมได้ 2 หน้าจอพร้อมกัน มีความคมชัดแบบ HD ให้บริการ- พรีเมียม - (420 บาทต่อเดือน) รับชมได้ 4 หน้าจอพร้อมกัน มีความคมชัดแบบ HD และ Ultra HD ให้บริการ <p data-bbox="841 1768 1162 1806">แหล่งที่มา www.netflix.com</p> <p data-bbox="841 1822 1159 1860">ข้อมูล ณ มกราคม พ.ศ.2563</p>

ผู้ให้บริการภาพยนตร์ Streaming	ค่าบริการ
 <p>มีสมาชิกทั่วโลก 150 ล้านคน</p> <p>แหล่งที่มา https://www.forbes.com/sites/petercsathy/2020/01/31/amazon-prime-video-the-quiet-ominous-streaming-force/#73c476661f1a ข้อมูล ณ ธันวาคม พ.ศ.2562</p>	<p>Package ที่ให้บริการในประเทศไทย</p> <p>2.99 ดอลลาร์สหรัฐฯ ต่อเดือน ในช่วง 6 เดือนแรกที่ใช้งาน หลังจากนั้นจะคิดค่าบริการราคาปกติ 5.99 ดอลลาร์สหรัฐฯ ต่อเดือน</p> <p>แหล่งที่มา www.primevideo.com/ ข้อมูล ณ มกราคม พ.ศ.2563</p>
 <p>มีสมาชิกทั่วโลก 30.4 ล้านคน</p> <p>แหล่งที่มา www.statista.com > Media & Advertising > Radio, TV & Film ข้อมูล ณ ธันวาคม พ.ศ.2562</p>	<p>ยังไม่มีบริการจากแพลตฟอร์มในประเทศไทย หากจะรับชมจะเป็นการเลือกบริการจากแพลตฟอร์มจากประเทศต่างๆ ซึ่งอัตราการให้บริการอยู่ที่</p> <p>12.95 ดอลลาร์สหรัฐฯ ต่อเดือน 59.95 ดอลลาร์สหรัฐฯ สำหรับ 6 เดือน 99.95 ดอลลาร์สหรัฐฯ สำหรับ 15 เดือน</p> <p>แหล่งที่มา https://www.expressvpn.com/ ข้อมูล ณ มกราคม พ.ศ.2563</p>

จากผู้ให้บริการทั้ง 3 รายนั้น จะขอล่าวถึงรายละเอียดในรายที่เป็นนิยมนอย่างมากในประเทศไทย คือ Netflix ซึ่งในประเทศไทยนั้น Netflix ได้เปิดตัวครั้งแรก ในปี พ.ศ.2559 พร้อมกับการเปิดตัวทั่วโลก แต่เดิมมีเพียงแต่ในสหรัฐอเมริกาและแคนาดาเท่านั้น หลังจากการเปิดตัวในไทยแล้วนั้น Netflix ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก จนในปี พ.ศ.2562 ได้มีการผลิตภาพยนตร์จากประเทศไทยเข้าฉาย Netflix ซึ่งแต่เดิมจะเป็น ภาพยนตร์หรือซีรีส์ที่มาจากต่างประเทศเท่านั้น แสดงให้เห็นว่ามีผู้ให้บริการในประเทศไทยในจำนวนที่มากพอให้ Netflix

เลือกที่จะลงทุนเนื้อหาภาพยนตร์ที่ผลิตในประเทศไทย แม้ว่าจะไม่มีการเปิดเผยข้อมูลผู้ใช้บริการ Netflix ในประเทศไทยอย่างเป็นทางการ แต่ได้มีการคาดการณ์ จาก บริษัทวิจัยสถิติ (statista.com) ประเมินตัวเลขผู้ใช้บริการ Netflix ในประเทศไทยว่าจะเพิ่มเป็น 546,000 รายในปี พ.ศ. 2563 ซึ่งการเข้าใช้บริการ Netflix นั้น มีขั้นตอนดังต่อไปนี้


- (1) สมัครการเข้าใช้บริการ ที่ <https://www.netflix.com/browse>
- (2) สมัครโดยใช้ e-mail เป็นการยืนยันตัวตน และตั้งรหัสผ่าน
- (3) ทำการเลือก package ที่ต้องการ
- (4) กรอกข้อมูลการชำระเงิน ซึ่งเป็นการชำระผ่านบัตรเครดิต
- (5) จะได้รับ e-mail ยืนยันการรับชำระเงิน และสามารถเข้าดูรายละเอียดของบัญชีของผู้สมัครใช้บริการในเรื่องการชำระเงินได้ ปรากฏตามรูปภาพ ด้านล่าง

รายละเอียดการเรียกเก็บ

รายละเอียดการเป็นสมาชิก

แพ็คเกจของคุณ
พรีเมียม ราคา 420 บาท/เดือน
4 หน้าจอ + **ULTRA HD**
ค่าบริการที่เรียกเก็บรอบถัดไป
25 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2020

จะเรียกเก็บค่าบริการสมาชิกในช่วงเริ่มต้นของแต่ละรอบสมาชิก และข้อมูลจะปรากฏในบัญชีโดยอาจใช้เวลาสองถึงสามวัน หลังจากวันที่เรียกเก็บ

วันที่	คำอธิบาย	ระยะเวลาของบริการ	วิธีการชำระเงิน	รวมสุทธิ
26/1/20	บริการสตรีมมิง	26/1/20—25/2/20	 7117	420 บาท

หมายเหตุ: สามารถแสดงประวัติการเรียกเก็บย้อนหลังได้สูงสุดเพียง 1 ปี

NETFLIX

ขอบคุณที่สมัครเป็นสมาชิก Netflix

สวัสดีค่ะ

เชิญเพลิดเพลินกับรายการทีวีและภาพยนตร์ได้เลยค่า

คลิกเพื่อเริ่มดู

ข้อมูลบัญชี:

อีเมล

suttivaree@gmail.com

ผู้ให้บริการ

Netflix International B.V.

แพ็คเกจ

พรีเมียม

ราคาแพ็คเกจ

420 THB/เดือน

การชำระเงิน

 **** * 7117

เรายินดีช่วยเหลือเมื่อคุณต้องการเสนอ สำหรับข้อมูลเพิ่มเติม
เต็ม โปรดไปที่ศูนย์ช่วยเหลือหรือติดต่อเรา

จากเพื่อนๆ ของคุณที่ Netflix

รายละเอียดใน e-mail มีการระบุว่า เป็นการส่งข้อความจาก Netflix International B.V. ซึ่งมีรายละเอียด
ข้อมูลบริษัทที่ปรากฏอยู่ในเว็บไซต์ ดังต่อไปนี้

Netflix International B.V.

Stadhouderskade 551072 AB Amsterdam, the Netherlands

KvK: 62266519

VAT: NL853746333B01

ทุนจดทะเบียน: 12,500 ยูโร

จากหลักฐานข้างต้นจะเห็นได้ว่า Netflix ไม่ได้มีการออกเอกสารทางภาษีหรือแม้แต่ใบเสร็จรับเงินให้กับผู้ใช้บริการ นั่นหมายถึงว่าค่าบริการรายเดือนที่ Netflix ได้รับไปนั้น ไม่ได้มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และยิ่งไปกว่านั้น Netflix ไม่ได้มีการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยทำให้รายได้ที่ Netflix ได้จากการให้บริการในไทยไม่ได้มีการขึ้นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย จากในเว็บไซต์ Netflix ได้มีหมวดเกี่ยวกับภาษีตามปรากฏตามด้านล่าง แต่อย่างไรก็ตาม ก็ไม่ได้มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

คำถามเกี่ยวกับภาษี

สามารถดูประวัติการเรียกเก็บย้อนหลัง และค่าบริการที่จะเรียกเก็บได้ โดยไปที่หัวข้อ "[รายละเอียดการเรียกเก็บ](#)" ในหน้า "[บัญชี](#)" ของคุณ

ด้านล่างคือคำตอบของคำถามทั่วไปเกี่ยวกับภาษีในใบแจ้งยอดค่าบริการรายเดือนของ Netflix

▼ มีการกำหนดจำนวนภาษีอย่างไร

อัตราภาษีจะแตกต่างกันไปตามแต่ละประเทศ รัฐ พื้นที่ และแม้กระทั่งเมือง และขึ้นอยู่กับอัตราที่บังคับใช้ขณะที่มีการเรียกเก็บค่าบริการรายเดือน อัตราภาษีสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามช่วงเวลาตามข้อกำหนดภาษีท้องถิ่น

▼ ฉันจะรับใบแจ้งหนี้สำหรับบริการ Netflix ได้จากไหน

ไปที่หัวข้อ "[รายละเอียดการเรียกเก็บ](#)" ในหน้า "[บัญชี](#)" ของคุณ แล้วเลือกวันที่เพื่อดูใบแจ้งหนี้สำหรับเดือนนั้น

▼ การเรียกเก็บค่าบริการรายเดือนของ Netflix มีภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือภาษีสินค้าและบริการ (GST) รวมอยู่ด้วยหรือไม่

การดำเนินการนี้จะแตกต่างกันไปตามแต่ละประเทศและขึ้นอยู่กับกฎระเบียบท้องถิ่น ยกเว้นกรณีที่เราเป็นอย่างไรก็ตาม ค่าบริการ Netflix มีภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการรวมอยู่ด้วย ในประเทศที่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการในประเทศดังกล่าว ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการจะรวมอยู่ในราคาค่าบริการ Netflix ตามที่โฆษณาไว้

สำหรับข้อมูลเพิ่มเติมและค่าบริการสำหรับพื้นที่ของคุณ โปรด[คลิกที่นี่](#)

การดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในการศึกษานี้ ไม่ได้หมายถึงการเปิดดูภาพยนตร์จากทางออนไลน์โดยผ่านอินเทอร์เน็ตที่ภาพยนตร์ถูกนำมาเผยแพร่แบบผิดกฎหมายผ่านทาง ยูทูบ หรือ เว็บไซต์ต่างๆ เพราะไม่ต้องมีการเสียค่าใช้จ่ายใดๆ และไม่ใช่ว่าการดูผ่านกล่องเคเบิลทีวีอย่างทิวทัศน์เพราะเป็นการดูผ่านเคเบิลทีวีไม่ใช่ทางช่องทางอินเทอร์เน็ต เอกศศึกษาที่ต้องการมุ่งเน้นไปที่ Video Streaming ที่มาจากต่างประเทศซึ่งเป็นที่นิยมอย่างมากในขณะนี้ ซึ่งมีภาพยนตร์ที่อาจจะไม่ได้เข้าฉายในประเทศไทยและซีรี่ย์ใหม่ๆ ทั้งหลายที่กำลังฉายอยู่ในต่างประเทศ ผู้บริโภคจึงมีตัวเลือกในการรับชมเพิ่มขึ้น ไม่จำเป็นต้องไปถึงห้างสรรพสินค้าหรือโรงภาพยนตร์ สามารถรับชมผ่านแพลตฟอร์ม Video Streaming ได้ โดยเฉพาะ Netflix ในตอนนี้เกือบจะกลายเป็นโรงภาพยนตร์ออนไลน์แล้ว การเติบโตของ Netflix ตั้งแต่ปี พ.ศ.2558 ถึง พ.ศ.2560 จากตารางข้างล่างจะเห็นได้ว่า แม้จำนวนรายได้ยังมีจำนวนที่ยังเป็นรองอยู่มากเมื่อเทียบกับธุรกิจโรงภาพยนตร์ (Box Office) แต่

จะเห็นว่าสัดส่วนรายได้ ได้เพิ่มขึ้น จาก 15% เป็น 21% และ การเติบโตของรายได้จาก ปี 2558 ถึง 2560 คือ 59% (เพิ่มขึ้นจาก 220,000 ล้านบาท เป็น 349,000 ล้านบาท) ในขณะที่ รายได้ทั่วโลก Box Office เติบโตเพียง 6% (เพิ่มขึ้นจาก 1,270,000 ล้านบาท เป็น 1,340,000 ล้านบาท) ซึ่งทำให้โรงภาพยนตร์เอง ต้องปรับตัวอย่างมาก ในการที่จะอยู่รอดนี้

ปี	รายได้ Netflix ล้านบาท และสัดส่วนต่อรายได้ทั้งหมด	รายได้ทั่วโลก Box Office ล้านบาท และสัดส่วนต่อรายได้ทั้งหมด	รวม
2558	220,000	1,270,000	1,490,000
	15%	85%	
2559	290,000	1,280,000	1,570,000
	18%	82%	
2560	349,000	1,340,000	1,689,000
	21%	79%	

แหล่งที่มา: <https://www.longtunman.com/11600> ข้อมูล ณ วันที่ 1 ธันวาคม พ.ศ. 2561

ธุรกิจโรงภาพยนตร์ในประเทศไทยมีอยู่ด้วยกัน 2 รายที่เป็นผู้นำของตลาด คือ เมเจอร์ซีนีเพล็กซ์ และ เอสเอฟซีนีมา ซึ่งทั้งสองรายนี้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ในนาม บริษัท เมเจอร์ซีนีเพล็กซ์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) และ บริษัท เอส เอฟ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ตามลำดับ ตามประมวลรัษฎากรนั้นทั้งสองบริษัทถือเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ในการประกอบกิจการ ซึ่งก็คือ รายได้หลักจากการฉายภาพยนตร์ คือ ตั๋วภาพยนตร์ รวมถึงมีหน้าที่ในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่ได้จากการประกอบธุรกิจ และนำส่งกรมสรรพากร หากทำการประมาณ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ Netflix ควรจะเสียหากเข้ามาเป็นผู้ประกอบการในไทย ซึ่งแสดงตามตารางข้างล่าง ดังต่อไปนี้

รายปี	Netflix
รายได้ : ล้านบาท	2,293
ภาษีขาย 7% : ล้านบาท	161
กำไรทางบัญชี : ล้านบาท	206
ภาษีเงินได้นิติบุคคล 20% : ล้านบาท	36
% กำไรต่อรายได้	9%
ค่าอภิบาล	3
แหล่งที่มา	https://www.longtunman.com/16635 ข้อมูล ณ มกราคม พ.ศ 2563.

รายได้ คือ รายได้ที่ได้จากการเก็บค่าบริการรายเดือน โดยเป็นการประมาณการตามจำนวนผู้ใช้บริการที่ได้กล่าวไปแล้วตามตารางราคาในหน้าที่ 1 โดยคำนวณจาก จำนวนผู้ใช้บริการคูณด้วยราคา package รายเดือนถัวเฉลี่ย และคูณด้วย 12 เพื่อคำนวณรายได้เป็นรายปี ตามตารางคำนวณด้านล่าง

จำนวนผู้ใช้บริการ	ราคา package รายเดือนถัวเฉลี่ย - พื้นฐาน - (280 บาทต่อเดือน) - มาตรฐาน - (350 บาทต่อเดือน) - พรีเมียม - (420 บาทต่อเดือน)	12 เดือน	รายได้ต่อปี: ล้านบาท
546,000	350	12	2,293

ภาษีขาย 7% คือ การประมาณโดยคำนวณจาก รายได้คูณด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 7%

กำไรทางบัญชี คือ เป็นการประมาณจากการคำนวณ % กำไรต่อรายได้ของ บริษัท Netflix, Inc. ซึ่งเป็นบริษัทจัดตั้งในสหรัฐอเมริกา โดยอ้างอิงจากงบกำไรขาดทุนสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2562 ตามภาคผนวก ข การคำนวณ% กำไรต่อรายได้ 9% เกิดจาก net income \$1,866,916 หารด้วย total revenue \$20,156,447 และนำ % กำไรต่อรายได้ ที่ได้มาคูณกับ รายได้ เพื่อหากำไรทางบัญชี ซึ่งก็คือ 2,293 คูณด้วย 9% ก็จะได้กำไรทางบัญชี 206 ล้านบาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคล 20% คือ การประมาณ โดยคำนวณจาก กำไรทางบัญชีคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

% กำไรต่อรายได้ คือ การคำนวณอัตราส่วนระหว่าง กำไรทางบัญชีต่อรายได้ โดยกำไรทางบัญชี 206 ล้านบาท คิดเป็น 9% ของรายได้ 2,293 ล้านบาท

จากตารางข้างบนจะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรจะต้องสูญเสียรายได้จากภาษีขายที่จะสามารถเรียกเก็บจาก Netflix บนค่าบริการรายเดือน 161 ล้านบาท และ ภาษีเงินได้นิติบุคคล 36 ล้านบาท โดยประมาณ ทั้งๆที่ Netflix ได้รับรายได้จากค่าบริการรายเดือนที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการในประเทศไทย ไม่ต่างไปจากรายได้ที่เมเจอร์ซีดีเพล็กซ์และเอสเอฟซีดีมา ได้รับจากค่าตัวภาพยนตร์จากผู้ให้บริการในประเทศไทย แต่ผู้ประกอบการทั้ง 2 ราย หลังต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ ธุรกิจโรงภาพยนตร์ และรวมถึงกรมสรรพากรต้องสูญเสียรายได้ ยิ่งไปกว่านั้นในปัจจุบันแพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ streaming นั้น ไม่ได้มีเพียงแค่ Netflix เท่านั้น ยังมีรายอื่นที่ได้กล่าวไปเบื้องต้นแล้ว การที่ธุรกิจนี้ได้รับความนิยมมา 2-3 ปีแล้ว แสดงถึงจำนวนภาษีที่รัฐไม่สามารถเก็บได้เป็นจำนวนมหาศาล ซึ่งความไม่เป็นธรรมในแง่ของการจัดเก็บภาษีทำให้เกิดการแข่งขันอย่างไม่เป็นธรรมเพราะธุรกิจโรงภาพยนตร์ต้องรับภาระภาษีต่างๆ ตามที่ได้กล่าวไปแล้ว ภาระภาษีที่โรงภาพยนตร์ต้องแบกรับมีมากกว่าธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ streaming ในขณะที่แพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ streaming ที่เข้ามาจากต่างประเทศนั้น รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เพราะการให้บริการผ่านช่องทางออนไลน์ไม่มีการจัดตั้งบริษัทหรือนิติบุคคลในประเทศไทยเป็นการให้บริการผ่านทางโดเมน (Domain) หรือ server ซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศ ทำให้รายได้จากการเปิดรับสมาชิกหรือค่า package ที่ผู้บริโภคต้องเสียค่าบริการให้เจ้าของแพลตฟอร์มนั้นเป็นรายได้ที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลย ไม่ว่าจะ เป็น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และยิ่งไปกว่านั้นการชำระค่าบริการนั้นเป็นการชำระไปยังต่างประเทศโดยตรงผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งไม่มีการออกเอกสารใดๆให้กับผู้ใช้บริการ มีเพียงการส่ง e-mail เป็นการยืนยันการชำระเงินเท่านั้น ด้วยเหตุนี้จึงเป็นความยากลำบากในด้านการเก็บหลักฐานต่างๆ อีกด้วย ซึ่ง ณ ปัจจุบันภาครัฐยังไม่มีมาตรการทางภาษีใดๆ ที่จะมาจัดเก็บจากการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้เลย

จากปัญหาที่กล่าวไปนั้นจะเห็นได้ว่ามีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องหามาตรการในการเข้ามาจัดเก็บภาษีจากแพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ streaming เพราะด้วยกระแสความทันสมัยและความก้าวหน้าของเทคโนโลยีจะยิ่งผลักดันให้แพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ streaming เติบโตแบบก้าวกระโดด ซึ่งหมายความว่าจำนวนภาษีที่รัฐอาจจะสูญเสียไปหากไม่สามารถหามาตรการมาจัดการได้ก็จะมีจำนวนเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ เอกศศึกษาที่ผู้เขียนจะเลือกศึกษาประเด็น ภาษีเงินได้ที่ไม่สามารถจัดเก็บได้จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ที่ผู้ให้บริการไม่ได้มีสถานประกอบการในประเทศไทยซึ่งไม่เพียงแต่เป็นประเด็นที่ประเทศไทยกำลังหามาตรการภาษีมาจัดเก็บ แต่ยังเป็นประเด็นใหม่ที่หลายๆ ประเทศกำลังร่างกฎหมายหรือมาตรการมาควบคุมการจัดเก็บภาษี ซึ่งเรียกว่า ภาษีดิจิทัล (Digital Services Tax) ไม่ว่าจะเป็น ฝรั่งเศสที่มีการผ่านการอภิปรายร่างกฎหมาย Digital Services Tax ที่จะจัดเก็บ 3% จากรายได้ต่อปีที่ได้จากผู้ให้บริการในประเทศฝรั่งเศส หรือจะเป็น สหราชอาณาจักร ที่มีการเผยแพร่ร่างกฎหมายการเก็บภาษีดิจิทัลในเดือนกรกฎาคม พ.ศ.2562 และบังคับใช้แล้วในเดือนเมษายน พ.ศ.2563 ซึ่งจะเรียกเก็บภาษีในอัตรา 2% จากรายได้รวมของบริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับแพลตฟอร์มโซเชียลมีเดีย บริการค้นหาข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และตลาดออนไลน์ที่มีชาวอังกฤษเป็นผู้บริโภค ซึ่ง สหราชอาณาจักร เป็นประเทศที่ผู้เขียนเลือกมาศึกษาเป็นแนวทางในการหามาตรการจัดเก็บภาษีจากแพลตฟอร์มการดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ streaming ในประเทศไทย

1.2 สมมติฐานของการศึกษา

ประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางภาษีที่จะมาจัดเก็บจากรายได้จากการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทยทำให้เกิดการแข่งขันอย่างไม่เป็นธรรมแก่ธุรกิจที่คล้ายกันอย่างเช่น โรงภาพยนตร์ในประเทศไทย

1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาลักษณะธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์
- (2) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย
- (3) เพื่อศึกษาความจำเป็นในการมีมาตรการในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ

(4) เสนอแนวทางที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีจากจากรัฐกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

1.4 ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจโรงภาพยนตร์ซึ่งมีสถานประกอบการในประเทศไทยซึ่งมีภาระภาษีมากกว่าธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ และเปรียบเทียบกับธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย ว่ามีหลักการทางภาษีใดบ้างที่จะนำมาบังคับใช้เพื่อการจัดเก็บ รวมทั้งเสนอแนะแนวทางในการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับทั้งสองธุรกิจนี้

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงเอกสาร โดยการศึกษารวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสาร ตำรา บทความ และสื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อรวบรวมข้อมูล เมื่อได้รวบรวมข้อมูลทั้งหมดที่กล่าวมาแล้วนั้นก็ จะทำการวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุปและตอบสมมติฐานที่ตั้งไว้และรวมถึงเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1) ทำให้เข้าใจถึงลักษณะธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

(2) ทำให้เข้าใจปัญหาและอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

(3) ทำให้เข้าใจหลักเกณฑ์และกฎหมายการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจที่ให้บริการจากต่างประเทศทั้งของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ

(4) ทำให้วิเคราะห์หาแนวทางการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทยได้

บทที่ 2 หลักการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

ในบทที่ 2 นี้จะเป็นการกล่าวถึงหลักของการจัดเก็บภาษีที่ดีว่าเป็นอย่างไรและหากการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามหลักการนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างไร และรวมถึงทฤษฎีทางภาษีที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษี

2.1 หลักการภาษีอากรที่ดี

พื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร อันเป็นเป็นเจตนารมณ์แห่งกฎหมายยึดหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐ ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมี 6 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) **หลักความเป็นธรรม** บุคคลหรือนิติบุคคลควรเสียภาษีให้แก่รัฐบาลตามความสามารถของตนเอง ผู้ที่มีรายได้มากควรเสียมาก และผู้ที่มีรายได้น้อยควรเสียน้อย เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันของคนในสังคม ข้อนี้นับว่าสำคัญมากเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นธรรมจะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้มีรายได้ได้มาก¹

จากประเด็นปัญหาที่กล่าวไปในบทที่ 1 จะเห็นได้ว่า ธุรกิจโรงภาพยนตร์และธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นเพราะทั้งสองธุรกิจทำรายได้จากแหล่งเดียวกันคือผู้บริโภคในประเทศไทยแต่ธุรกิจโรงภาพยนตร์กลับต้องเสียภาษีจากรายได้ ในขณะที่ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศกลับไม่ได้เสียภาษีให้กับภาครัฐ และผู้ประกอบการได้รับเงินได้กลับไปประเทศของตัวเองเต็มจำนวน ซึ่งควรเสียภาษีอากรที่เท่าเทียมกัน ไม่ควรมีข้อยกเว้นหรือมีช่องว่างทางกฎหมายจากที่ธุรกิจให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในการประกอบธุรกิจในประเทศไทยจึงทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายที่ทำให้ไม่มีช่องทางในการจัดเก็บภาษีหรือมีช่องทางแต่มีการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นไปได้ยาก ดังนั้นช่องว่างทางกฎหมายนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อธุรกิจโรงภาพยนตร์ในทางภาษีที่ประกอบธุรกิจโรงภาพยนตร์ที่ก่อให้เกิดรายได้เช่นเดียวกับการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ แต่กลับเป็นฝ่ายเดียวที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐ

(2) **หลักความแน่นอน** บุคคลหรือนิติบุคคลต้องสามารถเข้าใจกฎหมาย และหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง แบ่งเป็นด้านต่างๆ ได้ดังนี้¹

ก. ความแน่นอน และชัดเจนในตัวของกฎหมาย

ข. ความแน่นอน และชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บ

¹ กมลทิพย์ศรี ทรทอง, ภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีมี 6 ประการ. [ออนไลน์]. 26 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/phasixakr13/extra-credit>.

ค. ความแน่นอนในด้านภาระภาษีว่าตกอยู่กับผู้ใด

ง. ความแน่นอนในการลดรายจ่ายของภาคเอกชน

จ. ความแน่นอนในการทำรายได้แก่รัฐบาล

หากพิจารณาธุรกิจโรงภาพยนตร์และธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ จะเห็นได้ว่า ความแน่นอนและชัดเจนในตัวบทกฎหมาย ของธุรกิจโรงภาพยนตร์ มีความชัดเจน และมีความเข้าใจตรงกันกับผู้ประกอบการอยู่แล้ว แต่สำหรับธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศนั้น ยังไม่มีกฎหมายบังคับใช้หรือชัดเจนในวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจที่เป็นดิจิทัล เพราะเหตุที่ผู้ประกอบการเหล่านี้ไม่ได้มีการจัดตั้งสถานประกอบการในประเทศไทย

(3) **หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ** เพื่อมิให้กระทบกระเทือนการตัดสินใจทางธุรกิจของประชาชน กฎหมาย กฎเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดเก็บต้องกระทบต่อกลไกตลาดให้น้อยที่สุดซึ่งจะประกอบด้วย ผู้ซื้อ ผู้ขาย และสินค้า / บริการ²

การจัดเก็บภาษีจากธุรกิจโรงภาพยนตร์มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการในประเทศไทยอยู่แล้วซึ่งไม่มีผลต่อกลไกตลาด แต่หากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศไม่ได้ถูกจัดเก็บภาษี ด้วยเหตุนี้จะทำให้กลไกการแข่งขันในตลาดไม่เป็นธรรม เพราะต้นทุนทางธุรกิจที่ไม่เท่ากัน มีผลต่อราคาค่าบริการที่แตกต่างกัน ย่อมจะมีผลต่อการตัดสินใจและกลไกการตลาดทั้งผู้ประกอบการและผู้บริโภค

(4) **หลักอำนาจรายได้** ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี ได้แก่²

(4.1) เป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง คือภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อมีกำไรจากการประกอบธุรกิจ จะเห็นได้ว่า ไม่ว่านิติบุคคลนั้นจะประกอบธุรกิจใดก็จะถูกจัดเก็บภาษีด้วยกันทั้งหมด คือฐานในการจัดเก็บนั้นกว้างไม่จำกัดอยู่ที่ธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งหรือสินค้า บริการประเภทใดประเภทหนึ่ง ดังนั้น ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย จึงไม่ควรได้รับการยกเว้นเช่นกัน

(4.2) การกำหนดอัตราภาษีที่ใช้หากมีลักษณะก้าวหน้าจนเกินไปอาจจะมีผลกระทบในด้านอื่นได้ สำหรับข้อนี้ ภาษีที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลในประเทศไทยจะเป็นภาษีที่เป็นอัตราคงที่แน่นอน เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล 20% จากฐานกำไรสุทธิทางภาษี จะมีเพียงแค่อัตราบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่เป็นอัตราก้าวหน้า หากสามารถหามาตรการในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศได้ อัตราภาษีที่ใช้ก็ควรเป็นอัตราคงที่และเท่าเทียมไปกับธุรกิจโรงภาพยนตร์ คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล 20%

² กมลทิพย์วีดี กรทอง, ภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีที่ดิน 6 ประการ [ออนไลน์], 26 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/phasixakr13/extra-credit>.

(5) **หลักความยืดหยุ่น** ภาณียากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่น หรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เอื้ออำนวยต่อการบริหารจัดการจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ³

หลักการนี้สามารถสะท้อนปัญหาของธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศได้เป็นอย่างดี เพราะ ณ ปัจจุบัน **E-Commerce** หรือ **พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์** มีการเติบโตขึ้นเป็นอย่างมากโดยจะเห็นได้ว่ามีปัจจัยหลายอย่างที่เข้ามาทำให้วงการ **E-Commerce** ในประเทศไทยเติบโตอย่างก้าวกระโดด ปัจจัยประการแรกคือการขยายตัวของระบบการสื่อสารทั่วโลก อาทิเช่น เครือข่ายอินเทอร์เน็ต และเครือข่ายระบบสื่อสารแบบไร้สายซึ่งทำให้ผู้คนสามารถเลือกซื้อสินค้าหรือบริการผ่านทางโทรศัพท์มือถือหรืออุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ จากร้านค้าทั่วโลก ไม่จำเป็นต้องเดินทางไปยังร้านค้าต่างๆ จากเทคโนโลยีทางการสื่อสารที่ก้าวกระโดดนี้มีผลต่อการขยายตัวของธุรกิจออนไลน์ที่ข้ามประเทศหรือภูมิภาคเกิดขึ้น เช่น Netflix ไม่จำเป็นต้องมาตั้งสถานประกอบการในประเทศไทยก็สามารถให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์แก่ผู้บริโภคในประเทศไทยได้ โดยผ่านเว็บไซต์หรือแพลตฟอร์มต่างๆ เช่น Application เป็นต้น อีกหนึ่งปัจจัยที่ส่งเสริมการค้าในโลกออนไลน์คือ ระบบชำระเงินออนไลน์ที่พัฒนาความสามารถมากขึ้น โดยคนสามารถซื้อของและจ่ายเงินออนไลน์ได้ง่ายขึ้น เพียงแค่เลือกฟังก์ชันต่างๆ ผ่านแพลตฟอร์มก็สามารถทำรายการได้สำเร็จ การพัฒนาระบบการชำระเงินออนไลน์ ถูกสร้างขึ้นมาให้สอดคล้องกับการใช้งานของเทคโนโลยี และวิถีชีวิตของคนในปัจจุบัน ซึ่งจะมีลักษณะเป็นกระบวนการโอนเงินผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ทันสมัย เช่น ระบบอินเทอร์เน็ต คอมพิวเตอร์ สมาร์ทโฟน ที่มีตัวกลาง Payment Gateway ในรูปแบบ Website ที่ทำให้สามารถทำการชำระค่าบริการ หรือทำธุรกรรมทางการเงินต่างๆ ผ่านบัตรเครดิตหรือ Application ได้ ดังนั้น ผู้ใช้บริการ Netflix สามารถจ่ายค่าบริการผ่านระบบนี้ออกไปต่างประเทศได้สะดวกมากขึ้น จึงส่งผลให้การใช้จ่ายไปต่างประเทศเกิดได้ง่ายและรวดเร็วขึ้นมาก

จากปัจจัย 2 ประการที่กล่าวไปนั้นจึงทำให้ภาครัฐต้องมีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยกับรูปแบบของการซื้อขายที่ข้ามประเทศหรือภูมิภาคและชำระเงินผ่านออนไลน์ออกนอกประเทศ เพราะ ณ ปัจจุบันภาครัฐยังไม่มีแนวทางที่จะสามารถบังคับใช้กับการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจข้ามประเทศเหล่านี้ เพราะไม่มีความจำเป็นที่ต้องจัดตั้งสถานประกอบการในประเทศอีกต่อไป การชำระเงินไม่จำเป็นต้องไปที่ธนาคารอีกต่อไป ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพ ไม่ยืดหยุ่นไปกับแนวโน้มของธุรกิจโลกที่เปลี่ยนไป

(6) **หลักประสิทธิภาพในการบริหาร** ระบบภาณียากรที่ดีต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ คือ เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดแต่สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง เต็มเม็ดเต็มหน่วย³ อย่างที่อธิบายไว้ใน (5) หลักความยืดหยุ่น จะเห็นได้ว่าการค้าขายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการ หรือ

³ กมลทิพย์ดี กรทอง, ภาณียากร หลักการจัดเก็บภาษีที่ดิน 6 ประการ [ออนไลน์], 26 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://sites.google.com/site/phasixakr13/extra-credit>.

การชำระเงินผ่านธนาคารอีกต่อไป อย่างกรณีธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ เป็นต้น แต่การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยยังคงค่อนข้างยึดหลักการที่จัดเก็บจากบริษัทที่มีสถานประกอบการชัดเจน ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพไม่ใช่วิธีการที่จะทำให้เก็บภาษีได้อย่างครบถ้วน

จากประเด็นปัญหาที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีระหว่างธุรกิจโรงภาพยนตร์และธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีตามที่กล่าวไป หลักความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกัน ควรจะเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน ซึ่งหลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ มีการจัดเก็บภาษีอากรตามความสามารถของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรโดยจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หากไม่มีความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ บุคคลควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐตามระดับความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมในกลุ่มผู้เสียภาษีอากร⁴ และนอกจากนี้ ด้วยโลกธุรกิจที่เติบโตตามการพัฒนาของเทคโนโลยีนั้นทำให้วิธีการจัดเก็บภาษีจากที่ธุรกิจต้องมีสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นไปได้ยาก ทำให้ขัดกับหลักความยืดหยุ่นและหลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะยังไม่มีกฎหมายที่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงทางธุรกิจนี้จึงทำให้เกิดช่องว่างของการบังคับใช้กฎหมายได้

2.2 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี

การที่รัฐใดจะจัดเก็บภาษีจากบุคคลหรือนิติบุคคลใด รัฐนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์ (Connection หรือ Nexus Rule) กับบุคคลหรือนิติบุคคลนั้น หรือมีความสัมพันธ์กับสิ่งที่รัฐนั้นต้องการเก็บภาษี หลักความสัมพันธ์นั้น แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

(1) หลักถิ่นที่อยู่⁵ คือหลักที่ว่า เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่

⁴ สาขาวิชากฎหมายภาษีอากร วิทยาลัยชุมชน ใน กรุงเทพมหานคร, *หลักความเป็นธรรม (Equity)*, [ออนไลน์], 23 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://www.facebook.com/181015322053519/posts/1221373111351063/>

⁵ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร 2561, กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

บุคคลนั้นได้รับมาจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ ฉะนั้นแม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศก็ต้อนนำมาเสียภาษีให้แก่ประเทศที่บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่

หลักการนี้ในเรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งจัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน จำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ธุรกิจโรงภาพยนตร์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะประกอบกิจการอยู่ 2 รูปแบบคือ บริษัท จำกัด และ บริษัทมหาชน จำกัด จึงถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมีคำนิยามกำหนดไว้ในมาตรา 39(4)⁶ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อธุรกิจโรงภาพยนตร์มีรายได้ต้องนำรายได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่รัฐ ตามมาตรา 65⁷ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้ระบุว่ากำไรสุทธิที่เกิดจากรายได้จากการประกอบกิจการจะเป็นฐานในการคำนวณภาษี ดังนั้นรายได้จากการขายตั๋วภาพยนตร์ถือเป็นรายได้จากกิจการโรงภาพยนตร์จึงถือเป็นรายได้ที่ต้องถูกนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) หลักแหล่งเงินได้ คือหลักที่ว่า เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงถึงว่าบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ หลักนี้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศ ไม่เก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขต

ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ ที่ลูกค้าในประเทศไทยใช้บริการนั้น จะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและส่วนใหญ่จะไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยจึงทำให้การเก็บภาษีเป็นไปได้ยากยิ่งขึ้น แต่หากพิจารณาตามความสัมพันธ์ (Connection หรือ Nexus Rule) แล้ว จึงเห็นว่าหลักการนี้สามารถเป็นช่องทางในการจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจนี้ได้ เพราะ ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ อย่างเช่น Netflix ไม่ได้มีสถานประกอบการในไทย การให้บริการเป็นการทำผ่านช่องทางออนไลน์ผ่านทางโดเมน (Domain) หรือ server ซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศ และมีการจัดเก็บรายได้จากการเปิดรับสมาชิกหรือค่า package จากผู้ให้บริการในไทย ซึ่งเงินได้เหล่านี้ถือเป็นแหล่งเงินได้จากประเทศไทย แม้ว่าการชำระค่าบริการนั้นเป็นการชำระไปยังต่างประเทศโดยตรงผ่านช่องทาง

⁶ มาตรา 39(4) "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล " หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

⁷ มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากกำไร หรือเนื่องจากการ ที่กระทำให้ในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน

อิเล็กทรอนิกส์ ก็ไม่ได้ทำให้การจัดเก็บรายได้จะแตกต่างไปจากหลักการนี้ แต่อุปสรรคที่สำคัญที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้นั้น คือ การไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทย อย่างที่กล่าวไปแล้วในบทที่ 1 ว่า Netflix ยังไม่มีการจัดตั้งนิติบุคคล สำนักงานหรือตัวแทนใดๆ ในประเทศไทย รายได้ค่าบริการตามหลักฐานการชำระเงินนั้นออกโดย Netflix International B.V. ซึ่งอยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ทำให้ไม่ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการในประเทศไทยตามที่ระบุไว้ใน มาตรา 76 ทวิ⁸ และ มาตรา 70⁹ ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ นั้น จะเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยก็ต่อเมื่อ

(1) เข้ามากระทำการในประเทศไทย ซึ่งคำว่ากระทำการนั้น มักจะถูกตีความในลักษณะของการมาตั้งสถานประกอบกิจการ เช่น สาขา หรือมีรูปแบบของตัวแทนต่างๆ ที่ทำการแทนในประเทศไทย โดยจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย (มาตรา 70 หรือ มาตรา 76 ทวิ)

(2) ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)

ถ้าหากพิจารณาประเด็น (1) ถึง (2) ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ อย่างเช่น Netflix ไม่ตกอยู่ใน ข้อ (1) และ (2) เพราะ ไม่มีสถานประกอบการ และ ค่าบริการรายเดือนที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการในไทย ไม่จัดว่าเป็นรายได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) แต่เป็น (8) คือ “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7)” ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เพราะไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้จัดเก็บได้ ซึ่งแบบนี้ก็ไม่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 70 และมาตราอื่นๆ เนื่องจากไม่ได้มาประกอบกิจการ (จัดตั้งสาขา หรือ สถานประกอบการ) ในประเทศไทย เรื่อง สถานประกอบการนั้น หากพิจารณากรณี Netflix ซึ่งเป็นนิติบุคคลจากประเทศเนเธอร์แลนด์ซึ่งมีการทำ อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้และจากทุน ในหัวข้อ 5 คำว่า “สถานประกอบการถาวร”(ดูรายละเอียดในภาคผนวก ก) ก่อนข้างให้

⁸ มาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นนั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้วในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลมในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

⁹ มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความสำคัญไปที่สิ่งปลูกสร้างที่จับต้องได้หรือบุคคลผู้กระทำการแทน แต่ด้วยเทคโนโลยีในปัจจุบัน การค้าขายผ่านแพลตฟอร์มเท่านั้นไม่จำเป็นต้องมีการจัดตั้งสำนักงานหรือสถานประกอบการอีกต่อไปทำให้การจะตีความเข้า สถานประกอบการ จึงทำได้ยากดังนั้น ณ ปัจจุบัน ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศยังมีเงินได้จากรายได้ที่เกิดจากการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในประเทศไทยเลย แม้ว่าการให้บริการนั้นจะเปิดเผยต่อสาธารณะก็ตาม

2.3 จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Connection หรือ Nexus Rule)

จากข้อ 2.2 มีประเด็นที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับ “กำไรจากธุรกิจ” ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้จากกำไรธุรกิจไว้โดยมีเงื่อนไขที่คล้ายคลึงกัน คือ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อ ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่าน “สถานประกอบการถาวร” ที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ นั้นเท่านั้น เพราะ “สถานประกอบการถาวร” ถูกพิจารณาว่าเป็นจุดเกาะเกี่ยวในการเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ตาม ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจัดตั้งสถานประกอบการแต่อย่างใด ดังนั้นการพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการเสียภาษีในรูปแบบสถานประกอบการถาวรนั้น ควรเปลี่ยนไปหรือไม่ ในปี 2019 องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) ได้จัดทำและเผยแพร่ปฏิบัติการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและ การโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ Base Erosion and Profit Shifting Project Public Consultation Document ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY หัวข้อ 2.2.1 ถึง 2.2.3 (ภาคผนวก ก) ซึ่งได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับการที่ปัจจุบันธุรกิจดิจิทัลหรือธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีที่ทันสมัยได้เข้ามามีบทบาทต่อเศรษฐกิจเป็นอย่างมากทำให้จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีและการแบ่งกำไรที่มีมาแต่เดิมลดประสิทธิภาพลงไป ซึ่งจะเห็นได้จากธุรกิจที่สามารถสร้างรายได้จากประเทศหนึ่งอย่างเป็นสาระสำคัญผ่านการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลโดยไม่ต้องมีสถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้นั้น แต่อย่างไรก็ตามการพิจารณาแค่นี้ได้นั้นก็ยังไม่เพียงพอที่จะบอกว่ามีจุดเกาะเกี่ยว ยังคงต้องพิจารณาถึงปัจจัยอื่นด้วย เพื่อแสดงให้เห็นถึงการมีความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ ระหว่างรัฐผู้จัดเก็บเงินได้และผู้เสียภาษี ซึ่ง OECD ได้ให้ลักษณะที่ต้องพิจารณาไว้ดังต่อไปนี้

2.3.1 The “user participation” proposal¹⁰

หัวข้อนี้เป็นการมุ่งเน้น ไปธุรกิจดิจิทัลที่สร้างคุณค่าให้กับตัวธุรกิจได้อย่างสูงผ่านการพัฒนาฐานผู้ใช้ (user) ยกตัวอย่าง เช่น

- Social media platforms อันได้แก่ Facebook
- Search engines อันได้แก่ Google
- Online marketplaces อันได้แก่ Amazon

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ทั้ง 3 ธุรกิจนี้ ฐานข้อมูลผู้ใช้บริการมีความสำคัญต่อตัวธุรกิจมาก หากมีผู้ใช้งานขึ้นเท่าไรก็จะเป็นการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางธุรกิจมากขึ้น แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่ชัดเจนระหว่างธุรกิจที่แม้ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรกับผู้ใช้บริการที่อยู่ในแต่ละท้องถิ่น OECD จึงเห็นว่า ไม่เคยมีการพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีในด้านนี้ เพราะจะยึดหลักเรื่องสถานประกอบการเพียงอย่างเดียว ดังนั้น ประเทศของผู้ให้บริการควรมีสติธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่บริษัทดิจิทัลเหล่านี้ได้รับ

2.3.2 The “marketing intangibles” proposal

หัวข้อนี้จะคล้ายกับ The “user participation” proposal คือพิจารณาการทำการตลาดที่เข้าถึงตัวผู้ใช้บริการในแต่ละประเทศหรือท้องถิ่น ดังนั้น ประเทศของผู้ให้บริการควรมีสติธิในการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่บริษัทดิจิทัลเหล่านี้ได้รับ เพราะมีความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทดิจิทัลที่ทำการตลาดกับตัวผู้ใช้บริการที่ได้รับผลจากการทำการตลาดนั้น

2.3.3 The “significant economic presence” proposal

หัวข้อนี้เป็นการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจของธุรกิจที่ไม่ได้มีสถานประกอบการในประเทศผู้ใช้บริการ ซึ่งความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจต้องมีนัยสำคัญ โดยยกตัวอย่างรูปแบบความสัมพันธ์ได้ดังต่อไปนี้

- (1) การมีอยู่ของผู้ใช้งานและความสัมพันธ์กับข้อมูล
- (2) ปริมาณของเนื้อหาดิจิทัล
- (3) การเรียกเก็บค่าบริการด้วยสกุลเงินท้องถิ่นหรือการจ่ายเงินด้วยรูปแบบของท้องถิ่นผู้ใช้บริการ
- (4) การใช้ภาษาท้องถิ่นในเว็บไซต์
- (5) ความรับผิดชอบต่อการจัดส่งสินค้าหรือการจัดหาโดยผู้ให้บริการรวมถึงการจัดหาบริการหลังการขาย หรือการซ่อมบำรุง
- (6) การเสนอกิจกรรมทางการตลาดและการขายเพื่อดึงดูดลูกค้า

¹⁰ หัวข้อ 2.3.1 ถึง 2.3.3 เป็นการแปลโดยผู้เขียนซึ่งนำมาจาก หัวข้อ 2.2.1 ถึง 2.2.3 OECD: Base Erosion and Profit Shifting Project Public Consultation Document ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY 2019 (ภาคผนวก ก)

เนื่องจากในปัจจุบันการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศสามารถกระทำโดยไม่จำเป็นต้องมีการเข้าไปทางกายภาพในอีกประเทศหนึ่งซึ่งกระทำได้ง่าย โดยการใช้เทคโนโลยีเกี่ยวกับข้อมูลการสื่อสาร หรือ ICT (Information and Communication Technology) OECD จึงเห็นความจำเป็นที่อาจต้องแก้ไขแนวความคิดในเรื่องจุดเกาะเกี่ยว (Connection หรือ Nexus Rule) เพื่อกำหนดกรอบอำนาจทางภาษีของรัฐ โดยพิจารณาจากการเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญ (significant economic presence) นอกเหนือจากการใช้หลักพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวเดิม เพื่อให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง และประกอบธุรกิจในประเทศโดยใช้ ICT และการประกอบธุรกิจดังกล่าว มีลักษณะเป็นการผูกพันกับเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญตามเงื่อนไขที่กำหนด จะถือว่ามี taxable presence และต้องเสียภาษีในอีกประเทศหนึ่ง¹¹

เมื่อพิจารณา 3 ลักษณะ จากแผนปฏิบัติการของ OECD แล้ว จะเห็นได้ว่าธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ เช่น Netflix มีลักษณะความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจต่อผู้ใช้บริการในไทยอย่างชัดเจน เช่น Netflix จะมีฐานข้อมูลผู้ใช้บริการอยู่ในระบบเพราะผู้ใช้บริการต้องทำการสมัครสมาชิกด้วยอีเมล เมื่อมีข้อมูลในการติดต่อ Netflix ก็สามารถทำการตลาดหรือการโฆษณาเข้าถึงผู้ใช้บริการได้โดยตรง และรวมถึง Netflix ได้มีการจัดทำเว็บไซต์เป็นภาษาไทย เรียกเก็บค่าบริการเป็นสกุลเงินไทย ดังนั้นการพิจารณาเพียงแค่สถานประกอบการถาวร เพียงอย่างเดียวอาจจะไม่เพียงพออีกต่อไป เพราะโลกดิจิทัลถูกขับเคลื่อนด้วยอินเทอร์เน็ต ดังนั้นสถานประกอบการถาวรจะไม่ใช่ว่าจะสำคัญเพียงจุดเดียวที่จะพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี ควรจะต้องมีการพิจารณาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจในมุมมองอื่นด้วย

2.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้ Digital Service Tax จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้มีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดิจิทัลโดยตรง แต่เมื่อประมาณปี พ.ศ. 2560 กรมสรรพากรได้มีการเปิดรับฟังความเห็นต่อ ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) โดยให้เหตุผลถึงความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายไว้ว่า เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการกับผู้ซื้อในประเทศไทยผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าทางไปรษณีย์ เป็นไปอย่างเหมาะสม ทว่าถึง ส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ จึงจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับรูปแบบของธุรกิจในปัจจุบัน โดยร่างฯนี้มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการ โดยการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ และในการประกอบกิจการนั้นมีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ดังต่อไปนี้อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้

¹¹ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ชีรกุลป์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ 2561, กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้ หรือผลกำไรนั้น

(ก) มีการใช้โดเมนท้องถิ่นของไทย

(ข) มีการสร้างระบบการชำระเงินเป็นสกุลเงินไทยหรือมีการโอนเงินจากประเทศไทย

(ค) กรณีอื่นตามที่อธิบดีกำหนด

(2) กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการ โดยการใช้อิเล็กทรอนิกส์และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบกิจการดังกล่าวอันเป็นเงินได้ประเภทค่าโฆษณาออนไลน์ ค่าใช้พื้นที่ในเว็บไซต์ หรือ ประเภทที่จะได้กำหนดโดยกฎกระทรวง ให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และ นำส่งกรมสรรพากร

หลังจากนั้นในปี พ.ศ.2561 ได้มีการเปิดรับฟังความเห็นรอบที่ 2 แต่ลดลงเหลือเพียงในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นและปัจจุบันคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบนำเสนอ ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. [การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)] ในวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ.2563 โดยให้คณะกรรมการประสานงานสภาผู้แทนราษฎรพิจารณา ก่อนเสนอสภาผู้แทนราษฎรต่อไป อย่างไรก็ตาม ร่างฯนี้เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ได้กล่าวถึงภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการจากต่างประเทศแต่อย่างใด โดยมีสาระสำคัญคือ

(1) แก้ไขเพิ่มเติมบทนิยามคำว่า “สินค้า” ว่าหมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามา แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด และเพิ่มเติมบทนิยามคำว่า “บริการอิเล็กทรอนิกส์” ว่าหมายถึง บริการที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด และ “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ซึ่งหมายถึง ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ

(2) กำหนดให้

- ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยและมีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ซึ่งมีรายได้จากการให้บริการดังกล่าวเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายโดยไม่หักภาษีซื้อ

- สำหรับกรณีผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทย ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ กำหนดให้รายได้ที่ได้รับจากการให้บริการนั้นเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งหากดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) กำหนดให้การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากร และการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถกระทำผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ได้

(4) กำหนดห้ามไม่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน ที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศออกใบกำกับภาษี

การกำหนดให้ผู้ให้บริการ e-Service จากต่างประเทศ หรือแพลตฟอร์มจากต่างประเทศ (เช่น การให้บริการดาวน์โหลดภาพยนตร์และสื่อบันเทิงต่างๆ ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต) ที่มีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาท ต่อปีจากการให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์แก่ลูกค้าในประเทศไทยที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ขึ้นแบบแสดงรายการภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร เช่นเดียวกับแนวคิดของ OECD ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความง่ายและอำนวยความสะดวกในการชำระภาษี สำหรับผู้ใช้บริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้ให้บริการจากต่างประเทศทำหน้าที่นำส่งภาษีแทน ผ่านระบบบริการจดทะเบียนและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างง่าย (Simplified VAT)¹² จะเห็นได้ว่าสุดท้ายประเทศไทยยังไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการ e-Service จากต่างประเทศ มีเพียงแค่การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นแต่อย่างน้อยในร่างฉบับแรกก็ยังมีข้อเสนอแนวคิดเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการ e-Service จากต่างประเทศอยู่ ผู้เขียนจึงเห็นว่ายังคงมีความเป็นไปได้ในอนาคตที่รัฐบาลจะนำเรื่องนี้กลับมาพิจารณาอีกครั้งเพราะตอนนี้ทั่วโลกมีการตื่นตัวกันมากรวมถึง บทวิเคราะห์เกี่ยวกับ digital economy จาก OECD ที่พยายามเสนอมุมมองในการพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีมุมมองใหม่ตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 2.3

¹² ข่าวกรมสรรพากร, สรรพากรค้นกฎหมายเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ สร้างความเป็นธรรม และยกระดับระบบภาษีไทยทัดเทียมนานาชาติ, /ออนไลน์/14 มิถุนายน 2563, แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news35_2563.pdf

บทที่ 3 การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรเป็น 1 ในสมาชิกองค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) ซึ่งได้มีการประชุมหารือถึงการเติบโตของธุรกิจดิจิทัลตั้งแต่ปี 2015 จนถึงปัจจุบัน รายงานล่าสุดคือ Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 9 October 2019 – 12 November 2019 หัวข้อ 2.3 (ภาคผนวก ข) โดยเรื่องที่หารือกันคือ บริษัทดิจิทัลข้ามชาติ (multinational enterprise MNE) ที่มีการเติบโตและขยายธุรกิจไปทั่วโลก โดยไม่มีการจัดตั้งสถานประกอบการถาวรอีกต่อไปเพราะเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ต จึงทำให้จุดเกาะเกี่ยวทางภาษีได้ถูกพุดึงในมุมมองอื่นที่ไม่ได้ยึดติดทางกายภาพอีกต่อไป และด้วยเหตุนี้เองทำให้มีผลต่อการเก็บภาษีของรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้ ซึ่ง OECD มองว่าประเทศแหล่งเงินได้ควรมีสสิทธิจัดเก็บภาษีเพราะธุรกรรมมีความสัมพันธ์โดยตรงต่อผู้ใช้บริการในประเทศแหล่งเงินได้ นอกจากนี้ สหภาพยุโรปเองได้มีการหารือในหัวข้อ Fair Taxation of the Digital Economy¹³ เมื่อ มีนาคม 2019 ที่มองว่าประเทศผู้ใช้บริการควรมีสสิทธิจัดเก็บภาษีจากธุรกิจที่มีความสัมพันธ์ชัดเจนกับผู้ใช้บริการ มีผู้ใช้บริการเป็นพื้นฐานในการเติบโตของธุรกิจ โดยไม่ต้องพิจารณาความสัมพันธ์ทางกายภาพอย่างเช่น สถานประกอบการ ดังนั้น สหราชอาณาจักร และอีกหลายประเทศในยุโรปได้มีการเดินหน้าเก็บภาษี Digital Services Tax

สหราชอาณาจักร ได้มีการเผยแพร่ร่างกฎหมายการเก็บภาษี Digital Services Tax ในเดือนกรกฎาคม พ.ศ.2562 ซึ่งเริ่มบังคับใช้สำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2563 เป็นต้นไป สาเหตุที่ สหราชอาณาจักรและหลายประเทศหันมาให้ความสนใจกับ Digital Services Tax เนื่องจากในปัจจุบัน ธุรกิจที่มีการให้บริการไปทั่วโลกผ่านระบบดิจิทัล ที่อยู่ในรูปของ Social media platform, Search engine หรือ Online marketplace เช่น Facebook, Google หรือ Amazon นั้น มีการสร้างรายได้ให้แก่เจ้าของกิจการเป็นจำนวนมากแต่ภาษีกลับถูกเรียกเก็บโดยประเทศที่กิจการนั้นตั้งอยู่ ประเทศที่เกิดการให้บริการไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เลยด้วยเหตุนี้เอง สหราชอาณาจักรจึงมีแนวคิดที่จะออกกฎระเบียบเกี่ยวกับ Digital Services Tax เพื่อแก้ไขปัญหาข้างต้น โดยสหราชอาณาจักรได้กล่าวถึงเหตุผลของการเก็บ Digital Services Tax ไว้ใน Digital Services Tax: Consultation November 2018 ข้อ 1.1 และ 1.2 ภายใต้หัวข้อ Introduction ไว้ว่า International corporate tax ถูกสร้างรากฐานมาโดยหลักการที่ว่ากลุ่มบริษัทข้ามชาติควรจะเสียภาษีให้แก่ประเทศที่สร้างคุณค่าแหล่งรายได้ให้แก่ตนเอง และประเทศแหล่งเงินได้ควรมีสสิทธิที่จะเก็บภาษีจากกำไรที่ได้มาจากธุรกรรมที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติ

¹³ Fair Taxation of the Digital Economy March 2018 [ออนไลน์], 14 มิถุนายน 2563. แหล่งที่มา: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en.

ได้จากธุรกรรมที่สร้างคุณค่าให้แก่กลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เกิดขึ้นภายในประเทศแหล่งเงินได้ ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญของกฎหมายภาษี Digital Services Tax ได้ดังนี้

(1) Digital Services Tax ไม่ใช่ภาษีที่เรียกเก็บจากธุรกิจขายสินค้าออนไลน์ และไม่ใช่ภาษี ทั่วไปสำหรับธุรกิจที่ให้บริการทางดิจิทัล แต่เป็นภาษีอย่างแคบที่เรียกเก็บจากธุรกิจที่สร้าง รายได้จากการใช้ข้อมูลของผู้ใช้บริการ

(2) Digital Services Tax มีขอบเขตบังคับใช้สำหรับกิจกรรมทางธุรกิจบางประเภท อันได้แก่ Social media platform, Search engine และ Online marketplace โดยจะมีการเรียกเก็บภาษีเฉพาะรายได้ที่เชื่อมโยง กับผู้ใช้บริการในสหราชอาณาจักรเท่านั้น

(3) Digital Services Tax ในเบื้องต้นจะเรียกเก็บ 2 เปอร์เซ็นต์จากรายได้ในข้อ 2 เฉพาะธุรกิจขนาดใหญ่ที่สร้าง รายได้ดังกล่าวทั่วโลกมากกว่า 500 ล้านดอลลาร์ และสร้างรายได้จากผู้ใช้บริการในสหราชอาณาจักรมากกว่า 25 ล้านดอลลาร์ (โดย 25 ล้านดอลลาร์แรกจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี)¹⁴

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า สหราชอาณาจักรให้ความสำคัญแก่กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นโดยกิจกรรมนั้นมีพื้นฐานมาจากผู้ใช้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นหลัก โดยไม่มีการกล่าวถึงสถานประกอบการถาวรหรือที่ตั้งของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และให้ความสำคัญกับความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติกับผู้ใช้บริการในธุรกรรมที่มีพื้นฐานมาจากผู้ใช้บริการเป็นหลัก ไม่ว่าจะ เป็น ประเภทของรายได้ ซึ่งเน้นที่ธุรกิจที่มีพื้นฐานจากผู้ใช้บริการเป็นสำคัญ และจำนวนรายได้ทั่วโลกเพื่อนับถึงคุณค่าที่มาจากผู้ใช้บริการเป็นจำนวนมาก รวมถึงรายได้ที่บริษัทข้ามชาติได้จากผู้ใช้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรที่ต้องมีสาระสำคัญด้วย คือต้องมีรายได้เกินกว่า 25 ล้านดอลลาร์

3.1 ภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร

เนื้อหาของกฎหมายภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร ได้มีการเผยแพร่ในชื่อว่า Introduction of the new Digital Services Tax ประกอบไปด้วย 7 หัวข้อ และแบ่งเป็น 32 มาตรา รวมถึงได้มีการออกเผยแพร่ Digital Services Tax Draft Guidance ที่เป็นการอธิบายในรายละเอียดอีกฉบับหนึ่ง ซึ่งแบ่งการอธิบายตามหัวข้อดังนี้

¹⁴ นายอริชชัย เกตุแก้วนิรัตน์ นิตกร, *Digital Services Tax, [ออนไลน์]*, 23 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <http://www.fpo.go.th/main/getattachment/Department/Bureau-of-Legal-Affairs/8/9953/Digital-Services-Tax.pdf.aspx>

3.1.1 ประเภทรายได้ที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax

ตามมาตรา 4 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ได้ระบุถึงรายได้จากธุรกิจที่อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ที่มีอยู่ 3 ประเภทดังต่อไปนี้

(1) **Social media platform** ภายใต้ Digital Services Tax Draft Guidance หน้า 10 ถึง 11 (ภาคผนวก จ) ได้อธิบายความหมายเพิ่มเติมไว้ว่า เป็นการแสดงออกถึง การสื่อสาร การปฏิสัมพันธ์กันระหว่างผู้ใช้งานด้วยกันเองในแพลตฟอร์มเดียวกัน หรือเป็นการสื่อสาร การปฏิสัมพันธ์กันระหว่างผู้ใช้งานกับเนื้อหาข้อมูล(Content) ที่จัดทำขึ้นโดยผู้ใช้งานคนอื่น โดยที่แพลตฟอร์มนั้นมีการทำให้เนื้อหาข้อมูลนั้นถูกเผยแพร่ไปยังกลุ่มผู้ใช้งานหรือผู้ใช้งานคนอื่นๆได้ และยังรวมถึงกิจกรรมใดๆที่เกี่ยวกับการโฆษณาออนไลน์ที่ดำเนินการโดยเจ้าของแพลตฟอร์มซึ่งทำให้ได้ประโยชน์อย่างเป็นสาระสำคัญจากการสื่อสาร การปฏิสัมพันธ์กันระหว่างผู้ใช้งานในแพลตฟอร์มเดียวกัน ตัวอย่างของประเภทธุรกิจที่จัดอยู่ภายใต้ Social media platform ได้แก่

- Social network sites เช่น facebook
- Micro-blogging platforms เช่น เว่ยป๋อ(Weibo) เป็นศูนย์รวมข้อมูลรวมไปถึงความบันเทิงต่างๆของประเทศจีน
- Video or image sharing platforms เช่น Instagram
- Online dating website เช่น Tinder
- Platforms that primarily exist to share user reviews เช่น Wongnai รีวิว โรงแรม ที่พัก สถานที่ท่องเที่ยว ร้านอาหารเสริมสวยและสปา

การจะพิจารณาว่าธุรกิจใดที่จะตกอยู่ภายใต้ Social media platform นั้นต้องพิจารณาตามนิยามที่ได้กล่าวไป แต่ใจความสำคัญคือ มีการสื่อสาร การปฏิสัมพันธ์กันระหว่างผู้ใช้งานในแพลตฟอร์ม เป็นพื้นฐานสำคัญของธุรกิจนี้ อย่างไรก็ตาม Social media platform ไม่ได้รวมถึง ธุรกิจเครือข่ายการสื่อสารหรือการสื่อสารที่เป็นส่วนตัว เช่น e-mail หรือ application เพื่อการสื่อสาร

(2) **Search engine** ไม่มีการให้คำนิยามไว้ใน มาตรา 4 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax - draft legislation เพราะด้วยถ้อยคำในตัวเองก็ค่อนข้างชัดเจนในความหมายอยู่แล้ว แต่เพิ่มเติมคือให้รวมถึงการโฆษณาออนไลน์ที่เกี่ยวข้องด้วย ตัวอย่างของธุรกิจนี้ก็คือ google and yahoo เป็นต้น

(3) **Online marketplace** ภายใต้ Digital Services Tax Draft Guidance หน้า 10 ถึง 11 (ภาคผนวก จ) ได้อธิบายความหมายเพิ่มเติมไว้ว่า เป็นแพลตฟอร์มออนไลน์ ทั้งรูปแบบ website และ application ที่มี

จุดประสงค์เพื่อให้บริการหรืออำนวยความสะดวกแก่การค้าขายของผู้ใช้งาน คือ แพลตฟอร์มทำให้ผู้ใช้งานสามารถขายหรือโฆษณา สินค้า บริการหรือ สิทธิประโยชน์ฯ (ทั้งที่มีตัวตนจับต้องได้และไม่ได้ เช่น สิทธิสิินทางปัญญา) ให้แก่ผู้ใช้งานคนอื่นได้ โดยที่ผู้ใช้งานต้องเป็นบุคคลที่สาม คือต้องไม่ใช่เจ้าของแพลตฟอร์มเอง ดังนั้น การค้าขายผ่านออนไลน์โดยทั่วไปไม่ได้จัดอยู่ใน Online marketplace ทั้งหมด คือหมายถึงเฉพาะแพลตฟอร์มที่ทำตัวเป็นตัวกลางที่ทำให้ผู้ใช้งานที่เป็นผู้ซื้อและผู้ขายได้เจอกัน โดยผู้ใช้งานนั้น จะเป็นผู้ใช้งานประเภท บริษัท (Business) หรือบุคคลทั่วไป (Consumer) ก็ได้ และแพลตฟอร์มเองนั้นจะทำหน้าที่ในการทำให้ผู้ใช้งานที่เป็นผู้ซื้อและผู้ขายได้เจอกัน หรือมีการให้บริการสร้างแบบฟอร์ม เมนู ในการขาย รวมถึงให้บริการจัดส่งด้วย ที่ถือว่าอยู่ในนิยามของ Online marketplace ตัวอย่างธุรกิจประเภทนี้ได้แก่ Amazon.com

จากคำนิยามตามข้อ (1) ถึง (3) จะเห็นได้ว่ากฎหมายการเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักรจะไม่ได้ครอบคลุมถึงธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศตามหัวข้อที่กำลังศึกษาอยู่ เพราะ แม้ว่า การให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ จะเข้านิยามของการค้าขายผ่านออนไลน์แต่เป็นการขายบริการการชมภาพยนตร์โดยเจ้าของแพลตฟอร์ม ไม่ใช่โดยบุคคลที่สาม จึงทำให้ธุรกิจนี้ไม่เข้านิยามรายได้ประเภทธุรกิจที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายการเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าหลักการของการจัดเก็บภาษีของกฎหมายนี้ สามารถนำมาปรับใช้กับธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศได้ เนื่องจาก มีความคล้ายคลึงกันในด้านต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) เป็นการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติ คือ บริษัทที่ประกอบธุรกิจแบบเดียวกันหรือหลายแบบในหลายๆประเทศ และไม่ได้มีการ ไปจัดตั้งสถานประกอบการถาวรในประเทศที่ไปประกอบธุรกิจนั้น เช่น Netflix เป็นกรณีตัวอย่างของธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ ที่มีประเทศดั้งเดิม คือ เนเธอร์แลนด์ เมื่อ Netflix เข้ามาทำธุรกิจในไทยก็ไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในไทย เช่นเดียวกับ Facebook ที่ไม่ได้มีการจัดตั้งบริษัทในสหราชอาณาจักร (ดูบริษัทในเครือ Facebook, Inc. ในภาคผนวก ง)

(2) การให้บริการเป็นการทำผ่านแพลตฟอร์มของตัวเองโดยผู้ให้บริการจะต้องเป็นสมาชิก มีการลงทะเบียนด้วยอีเมลเป็นการแสดงตัวตน เช่นเดียวกับ Netflix และ Facebook ที่ผู้ให้บริการต้องมีการสมัครสมาชิก

(3) การชำระค่าบริการเป็นการทำโดยช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น บัตรเครดิต ซึ่งชำระโดยตรงไปที่บริษัทดั้งเดิมที่อยู่นอกประเทศ เพราะไม่มีบริษัทในประเทศเดียวกับผู้ให้บริการ เช่นเดียวกับ Netflix ที่การชำระ

เงินจะเป็นการชำระให้แก่ Netflix International B.V. ซึ่งตั้งอยู่ที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ และ Facebook ที่การชำระเงินจะเป็นการชำระให้แก่ Facebook, Inc. ซึ่งตั้งอยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา

ด้วยความคล้ายคลึงกันนี้จึงเห็นว่าจะสามารถนำหลักการ วิธีการ ของกฎหมายภาษี Digital Services Tax สหราชอาณาจักร มาปรับใช้เป็นแนวทางในการหาช่องทางในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการ ภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศได้

3.1.2 จำนวนรายได้ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax

รายได้ที่เข้านิยามในข้อ 3.1.1 จะต้องถูกนำมารวมเป็นรายได้ Digital Services โดยรวบรวมจากบริษัท หรือกลุ่มบริษัทเดียวกันทั่วโลก และต้องมีรายได้ที่เกิดจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ โดยเริ่มจากรายได้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป จนจบรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ ของบริษัทนั้นๆ ซึ่งสามารถแยกเป็น 3 ประเด็นดังนี้

(1) **บริษัทหรือกลุ่มบริษัท** ซึ่งได้ระบุไว้ใน มาตรา 18 ถึง 21 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ว่าให้หมายถึง บริษัทแม่และบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยเรียกรวมกันว่าเป็น กลุ่มบริษัท ก็ต้องพิจารณารายได้ที่อยู่ภายใต้นิยามของทั้งกลุ่มบริษัท ซึ่งงบกำไรขาดทุนของงบการเงินรวมของแต่ละกลุ่มบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีสามารถเป็นแหล่งข้อมูลในการประเมินรายได้ของแต่ละกลุ่มบริษัทว่ามีรายได้ใดบ้างที่เข้านิยามของรายได้ที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax ยกตัวอย่างเช่น กลุ่มบริษัท ABC ซึ่งมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันคือ บริษัท A บริษัท B และบริษัท C ซึ่งบริษัท A ประกอบธุรกิจ ที่ได้รับรายได้จาก Social media platform จากทั่วโลกรวมถึงสหราชอาณาจักร บริษัท B ประกอบธุรกิจ ที่ได้รับรายได้จาก Search engine จากทั่วโลกรวมถึงสหราชอาณาจักร บริษัท C ประกอบธุรกิจ ที่ได้รับรายได้จาก Online marketplace จากทั่วโลกรวมถึงสหราชอาณาจักร ดังนั้น รายได้ที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax คือ รายได้รวมจากทั้งสามบริษัทซึ่งพิจารณาภายใต้กลุ่มบริษัท ABC

(2) **ผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร** ซึ่งระบุไว้ใน มาตรา 5 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ว่าคือผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร หรือถ้าเป็นบริษัทก็คือบริษัทที่จัดตั้งในสหราชอาณาจักร และมีการเพิ่มเติมคำอธิบายใน Digital Services Tax Draft Guidance หน้าที่ 31 ถึง 32 (ภาคผนวก จ) ไว้ว่า ผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรให้พิจารณาจากที่อยู่หรือที่ตั้ง ที่เป็นปกติที่อาจเห็นได้จากหลักฐาน ที่ใช้ในการจัดส่ง หรือรายละเอียดในการชำระเงิน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อาจเป็นการยากที่จะทราบที่อยู่หรือที่ตั้งอย่างแท้จริงของผู้ให้บริการ ดังนั้น ผู้ประกอบการสามารถถือเอาจากหลักฐานที่ปรากฏเป็น

การทั่วไปเป็นการระบุถึงที่อยู่ของผู้ให้บริการนั้นได้ มีการยกตัวอย่างประกอบจาก Digital Services Tax Draft Guidance (ภาคผนวก ฉ) ดังต่อไปนี้

ตัวอย่าง A

ผู้ให้บริการ A อาศัยอยู่ในสหราชอาณาจักรได้เดินทางไปพักร้อนที่ Sodor (เกาะสมมติที่อยู่นอกสหราชอาณาจักร) ได้มีการสมัครใช้บริการ dating app โดยระบุสถานที่นัดพบในสหราชอาณาจักร รวมทั้งรายละเอียดการติดต่อที่ให้ไว้ตอนสมัครและรายละเอียดของการจ่ายเงินก็ระบุอยู่ในสหราชอาณาจักร ดังนั้นผู้ให้บริการ A จึงถือว่าเป็น **ผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร** จากตัวอย่างเดิม หากผู้ให้บริการ A ได้ใช้บริการ application ในการจัดการการเดินทางใน Sodor หากบริษัทที่ให้บริการแอปในการจัดการการเดินทางไม่มีข้อมูลรายละเอียดการติดต่อหรือรายละเอียดของการจ่ายเงิน แต่ในประวัติการเดินทางด้วยแอปนี้แสดงให้เห็นว่าผู้ให้บริการ A ใช้บริการการเดินทางในสหราชอาณาจักรเป็นประจำ จึงมีเหตุผลที่จะสรุปได้ว่าผู้ให้บริการ A เป็น **ผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร**

ผู้ให้บริการ B อาศัยอยู่ใน Sodor (เกาะสมมติที่อยู่นอก สหราชอาณาจักร) ได้เดินทางมาพักร้อนที่สหราชอาณาจักรได้มีการกดสมัครใช้บริการ dating app ซึ่งคาดการณ์ได้ว่าทั้งรายละเอียดการติดต่อที่ให้ไว้ตอนสมัครและรายละเอียดของการจ่ายเงินคือ Sodor ดังนั้นผู้ให้บริการ B **จึงไม่ถือว่าเป็นผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร**

ผู้ให้บริการ C เป็นบริษัทหนึ่งที่ประกอบธุรกิจใน Sunderland (เมืองหนึ่งในสหราชอาณาจักร) และได้มีพนักงานของบริษัทนี้ได้สั่งซื้อของจาก Online marketplace ข้อมูลทั้งหมดที่ Online marketplace มีระบุว่าผู้ให้บริการ C มีที่ตั้งอยู่ในสหราชอาณาจักร บริษัท Online marketplace ไม่ยื่นรายได้จากรายการนี้เป็นรายได้ภายใต้ภาษี Digital Services Tax เพราะอ้างว่าผู้ให้บริการ C อาศัยอยู่ใน New Zealand ซึ่งจริงๆแล้วผู้ให้บริการ C ต้องถือว่าเป็น **ผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร** เพราะต้องยึดตามข้อมูลที่ปรากฏอยู่ซึ่งแสดงว่าอยู่ในสหราชอาณาจักร

(3) **รอบระยะเวลาบัญชี** ซึ่งได้ระบุไว้ใน มาตรา 22 ถึง 25 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ว่ารอบระยะเวลาบัญชีของการเสียภาษี Digital Services Tax ใน

สหราชอาณาจักร ให้เริ่มในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 และให้สิ้นสุดลงตามรอบระยะเวลาบัญชีปกติหรือ วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2564 แล้วแต่วันใดเกิดขึ้นก่อน ตัวอย่างเช่น ถ้ารอบระยะเวลาบัญชีคือ 1 มกราคม ถึง 31

ธันวาคม พ.ศ. 2563 ดังนั้นวันที่สิ้นสุดลงตามรอบระยะเวลาของการเสียภาษี คือ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 เพราะ
เกิดขึ้นก่อน 31 มีนาคม พ.ศ. 2564 และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีของการเสียภาษีในรอบถัดไปให้นับจากวันที่
หลังวันที่สิ้นสุดลงตามรอบระยะเวลาก่อน ไปอีก 12 เดือน ดังนั้น รอบระยะเวลาบัญชีของการเสียภาษีในรอบ
ถัดไปคือ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2564 แต่ถ้าหากบริษัท ได้จัดตั้งภายหลังจากวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563
วันที่สิ้นสุดลงตามรอบระยะเวลาของการเสียภาษีคือ วันที่สิ้นสุดตามรอบระยะเวลาบัญชีปกติที่บริษัทกำหนด
ขึ้นหรือ 1 ปีหลังจากวันเริ่มจัดตั้งบริษัท

กล่าวโดยสรุปคือ จำนวนรายได้ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax ที่ต้องนำมารวมเป็น
รายได้ที่ต้องใช้พิจารณาที่ต้องเข้าเงื่อนไขในการคำนวณ Digital Services Tax นั้นคือ ต้องเป็นรายได้จากกลุ่ม
บริษัททั่วโลกและทุกประเภทรายได้ที่เข้านิยามในข้อ 3.1.1 โดยต้องมีรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในส
หราชอาณาจักรด้วย และให้มีรอบระยะเวลาบัญชีของการเสียภาษี คือรายได้ ตั้งแต่ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563
จนสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีของการเสียภาษี โดยขอสรุปเป็นตัวอย่าง ในหน้าถัดไป ดังต่อไปนี้

กลุ่มบริษัท Global เป็น กลุ่มบริษัทที่มีบริษัทในเครือที่ประกอบธุรกิจต่างๆที่อยู่ในนิยามรายได้ภายใต้กฎหมายภาษี Digital Services Tax อยู่ทั่วโลก ซึ่งได้แก่ Social media platform Internet search engine และ Online marketplace โดยมีบริษัทในเครืออยู่ในประเทศฝรั่งเศส ประเทศสหรัฐอเมริกา และ ประเทศเยอรมันนี มีรายได้จากทั่วโลก รวมถึงรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร รอบระยะเวลาบัญชีโดยปกติของกลุ่มบริษัท Global คือ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ดังนั้นจำนวนรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณาภายใต้ภาษี Digital Services Tax คือ รายได้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 โดยมีรายได้โดยสรุปตามตารางข้างล่างดังต่อไปนี้

บริษัทในเครือ กลุ่มบริษัท Global	บริษัท Global 1 ประเทศฝรั่งเศส			บริษัท Global 2 ประเทศสหรัฐอเมริกา			บริษัท Global 1 ประเทศเยอรมันนี			รายได้รวม
	Social media platform	Internet search engine	Online marketplace	Social media platform	Internet search engine	Online marketplace	Social media platform	Internet search engine	Online marketplace	
ประเภทรายได้ภายใต้ภาษี Digital Services Tax ตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563										
รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการทั่วโลก หน่วย: ล้านปอนด์	120	50	100	220	21	12	20	80	-	623
รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร หน่วย: ล้านปอนด์	20	40	80	120	10	5	10	20	-	305

จากตารางข้างบน รายได้ที่ต้องใช้พิจารณาที่เข้าเงื่อนไขในการคำนวณ Digital Services Tax คือ รายได้รวม 623 ล้านปอนด์จากทุกบริษัทในเครือ **กลุ่มบริษัท Global** ซึ่งมีรายได้ที่ได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร 305 ล้านปอนด์

3.1.3 เงื่อนไขของรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax

ตามมาตรา 7 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ได้ระบุไว้ว่ารายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax ให้พิจารณาจาก

- (1) รายได้ที่เข้านิยามของกลุ่มบริษัททั่วโลกที่มีจำนวนเกิน 500 ล้านปอนด์ และ
- (2) เป็นรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 25 ล้านปอนด์

หากเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 2 ข้อ แล้วต้องนำรายได้มาพิจารณาเพื่อเสียภาษี Digital Services Tax ให้กับรัฐบาล ของสหราชอาณาจักร โดยหากรอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า 1 ปี ก็ให้ลดลงตามสัดส่วนของเวลา ซึ่งจะยกตัวอย่างโดยใช้ตารางในหน้าที่ 33 มาประกอบการอธิบายอีกครั้งหนึ่ง

	รายได้รวม 1 ปี	รายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax คือ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 รวมทั้งหมด 9 เดือน ¹⁵	เงื่อนไขรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax ใน 1 ปี	เงื่อนไขรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax คือ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 รวมทั้งหมด 9 เดือน
กลุ่มบริษัท Global				
รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการทั่วโลก หน่วย: ล้านปอนด์	623	$623 \times 9/12 = 467.25$	500	$500 \times 9/12 = 375$
รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร หน่วย: ล้านปอนด์	305	$305 \times 9/12 = 228.75$	25	$25 \times 9/12 = 18.75$

¹⁵ รายได้ ตั้งแต่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 รวมทั้งหมด 9 เดือน ตามตัวอย่างนั้น ขอใช้วิธีคิดตามสัดส่วนระยะเวลา 9 เดือน เพื่อให้สอดคล้องการเข้าใจ แต่ ณ ความเป็นจริงแล้ว บริษัทโดยทั่วไปจะมีงบกำไรขาดทุนที่มีรายละเอียด รายได้ที่เกิดขึ้นตามระยะเวลาบัญชีในแต่ละเดือนอยู่แล้ว จึงไม่ควรรใช้การคิดรายได้ตามสัดส่วนระยะเวลาตามตัวอย่าง บริษัทต้องใช้รายได้ตามความเป็นจริงที่เกิดขึ้นตั้งแต่ ตั้งแต่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 เป็นเกณฑ์ ในการพิจารณาตามเงื่อนไขรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax

จากตารางข้างบนจะเห็นได้ว่า **กลุ่มบริษัท Global** มีรายได้ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax ตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 จากการให้บริการในประเทศต่างๆ 623 ล้านปอนด์ ซึ่งเป็นรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร 305 ล้านปอนด์ แต่อย่างไรก็ตาม ภาษี Digital Services Tax จะเริ่มมีการบังคับใช้ ในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ดังนั้นรายได้ที่เข้าเกณฑ์จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีคือ รายได้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ซึ่งก็คือ 467.25 ล้านปอนด์ และ 228.75 ล้านปอนด์ ตามเงื่อนไขที่จะต้องนำมาพิจารณาภาษี **กลุ่มบริษัท Global** จะต้องมียาได้ที่เข้านิยามของกลุ่มบริษัททั่วโลกที่มีจำนวนเกิน 500 ล้านปอนด์ และ เป็นรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 25 ล้านปอนด์ แต่เนื่องจากภาษี Digital Services Tax จะเริ่มมีการบังคับใช้ ในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 ดังนั้น เงื่อนไขทั้ง 2 ข้อนี้จะต้องคิดตามสัดส่วนเวลาของรอบระยะเวลาบัญชีคือ 9 เดือน (ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563) ดังนั้น ตามเงื่อนไข รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่ทั่วโลกจึงเป็น 375 ล้านปอนด์ และ รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร 18.75 ล้านปอนด์ คือ เมื่อนำมาเปรียบเทียบกันแล้ว **กลุ่มบริษัท Global** เข้าเกณฑ์การต้องนำรายได้มาเสียภาษี เพราะมียาได้ที่เข้านิยามของกลุ่มบริษัททั่วโลกที่มีจำนวนเกิน 375 ล้านปอนด์ คือ 467.25 ล้านปอนด์ และ เป็นรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 18.75 ล้านปอนด์ คือ 228.75 ล้านปอนด์

3.1.4 การคำนวณรายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี Digital Services Tax และค่าลดหย่อน

ตามมาตรา 8 ภายใต้อำนาจ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ได้ระบุถึงวิธีการคำนวณ ภาษี Digital Services Tax ซึ่งได้มีการระบุถึงค่าลดหย่อน จำนวน 25 ล้านปอนด์ ค่าลดหย่อนนี้หมายความว่า ยกเว้นให้ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี ยกตัวอย่างจาก **กลุ่มบริษัท Global** ในข้อ 3.1.3 เมื่อเข้าเงื่อนไขแล้ว รายได้ที่ต้องถูกนำมาคำนวณภาษี คือ รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร จำนวน 228.75 ล้านปอนด์ ซึ่งเป็นรายได้ ตั้งแต่ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 รวม 9 เดือน **กลุ่มบริษัท Global** สามารถนำค่าลดหย่อน จำนวน 25 ล้านปอนด์ ที่คิดตามสัดส่วนเวลา 9 เดือน คือ 18.75 ล้านปอนด์ มาหักออกจากรายได้ จำนวน 228.75 ล้านปอนด์ ก็จะได้จำนวนรายได้ทางภาษีที่ต้องนำไปคำนวณภาษีตามตารางข้างล่างดังต่อไปนี้

รายได้ ตั้งแต่ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 รวม 9 เดือน	หน่วย:ล้านบาท
รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร	228.75
หัก ค่าลดหย่อน	18.75
รายได้ทางภาษี	210

ดังนั้น รายได้ที่ กลุ่มบริษัท Global ต้องนำไป คำนวณภาษี Digital Services Tax คือ 210 ล้านบาท ใน รอบระยะเวลาของปี พ.ศ. 2563

นอกจากนี้ ตามมาตรา 11 ภาษี Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ได้ระบุถึง การลดหย่อนเพิ่มเติมสำหรับรายได้ที่เป็นรายการ “Cross-border” เป็นจำนวน 50% ของรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร สำหรับ ความหมายของรายการ “Cross-border” นั้น มีการอธิบายเพิ่มเติมไว้ใน Digital Services Tax Draft Guidance หน้า 51 (ภาคผนวก ฉ) ว่าเป็น รายการที่เกิดขึ้นจากการค้าขายผ่าน Online marketplace ที่ผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นส่วนหนึ่งของรายการนั้น และให้ถือว่า รายได้ทั้งหมดที่เกิดจากการซื้อขายนั้นเป็นรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรทั้งหมด และหาก ประเทศของผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม Online marketplace มีการบังคับใช้ภาษี Digital Services Tax เช่นเดียวกับสหราชอาณาจักร จะทำให้รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี จะได้รับการลดหย่อน 50% ตัวอย่างดังนี้ บริษัท A เป็นเจ้าของแพลตฟอร์มที่ให้บริการ Online marketplace ทั่วโลก หนึ่งในนั้นคือ สหราชอาณาจักร ได้มีผู้ให้บริการ B ซึ่งเป็นผู้ขายอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ขาย โตะผ่าน Online marketplace ซึ่งเป็น แพลตฟอร์มของ บริษัท A ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส และได้มีผู้ให้บริการ C ซึ่งเป็นผู้ซื้อซึ่งอยู่ในสหราชอาณาจักร ซื้อ โตะจากผู้ให้บริการ B ผ่านแพลตฟอร์มของ บริษัท A และได้ใช้บริการการขนส่ง โตะของบริษัท A อีกด้วย จากการซื้อขายครั้งนี้ ผู้ให้บริการ B ต้องจ่ายค่านายหน้า (Commission) ในการขาย โตะครั้งนี้ให้แก่ บริษัท A ซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มที่ให้บริการ Online marketplace 10 ปอนด์ และ ผู้ให้บริการ C ได้จ่ายค่าบริการการขนส่ง โตะให้บริษัท A อีก 2 ปอนด์ ดังนั้น รายได้ทั้งหมดที่เกิดจากการซื้อขายครั้งนี้ 12 ปอนด์ ที่บริษัท A ได้รับไป ถือเป็นรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรทั้งหมด ซึ่งเป็นรายได้ทางภาษีที่ต้องนำไปคำนวณภาษี Digital Services Tax แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศฝรั่งเศสได้มีการบังคับใช้ ภาษี Digital Services Tax เช่นเดียวกับสหราชอาณาจักร ดังนั้นรายได้ทางภาษีที่ต้องนำไปคำนวณภาษี Digital

Services Tax จะถูกลดหย่อน 50% จาก 12 ปอนด์ จึงทำให้รายได้ทางภาษีที่ต้องนำไปคำนวณภาษี Digital Services Tax ลดลงจาก 12 ปอนด์ เป็น 6 ปอนด์

3.1.5 การคำนวณภาษี Digital Services Tax

ตามมาตรา 8 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) กำหนดอัตราภาษีไว้ที่ 2% ของรายได้ทางภาษี ซึ่งจะใช้ตารางในข้อ 3.1.3 ระยะเวลา 1 ปี เพื่อแสดงการคำนวณภาษีโดยจะแยกการคำนวณเป็นแบบที่มี รายการ “Cross-border” และ ไม่มี รายการ “Cross-border”

ลำดับ	รายได้รวม 1 ปี	แบบไม่มีรายการ “Cross-border” หน่วย: ล้านปอนด์	แบบมีรายการ “Cross-border” หน่วย: ล้านปอนด์
1	รายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร	305	305
2	หัก ค่าลดหย่อน 50% สำหรับ รายการ “Cross-border”	-	$305 * 50\% = 152.5$
3	หัก ค่าลดหย่อน	25	25
4	รายได้ทางภาษี	$305 - 25 = 280$	$305 - 152.5 - 25 = 127.5$
5	อัตราภาษี 2%	2%	2%
6	ภาษี Digital Services Tax	$280 * 2\% = 5.6$	$127.5 * 2\% = 2.5$

จากตารางข้างบน การคำนวณภาษี Digital Services Tax นั้น เริ่มต้นด้วยการรวบรวมจากรายได้ของทั้งกลุ่มบริษัททั่วโลกจากรายได้ประเภทต่างๆ ที่อยู่ภายใต้ภาษี Digital Services Tax ซึ่งต้องมีรายได้รวมจากทั่วโลกแล้ว มีจำนวนเกิน 500 ล้านปอนด์ และเป็นรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 25 ล้านปอนด์ ในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง เมื่อเข้าเงื่อนไขนี้แล้ว จึงถือว่า กลุ่มบริษัทนั้นต้องนำรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรมาคำนวณ ภาษี Digital Services Tax โดยการคำนวณรายได้ทางภาษีนั้น มีการลดหย่อนให้ 25 ล้านปอนด์แรก ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทางภาษี (ลำดับที่ 3 ตามตารางข้างบน) แต่ถ้ากลุ่มบริษัทนั้นมีรายการ “Cross-border” ก็จะได้รับลดหย่อนอีก 50% ของรายได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทางภาษี (ลำดับที่ 2 ตามตารางข้างบน) เมื่อหักลดหย่อนที่หักได้แล้วนั้น ก็จะได้จำนวนรายได้ทางภาษี (ลำดับที่ 4 ตามตาราง

ข้างบน) นำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งจัดเก็บในอัตรา 2% (ลำดับที่ 5 ตามตารางข้างบน) ที่จะได้จำนวนภาษี Digital Services Tax ที่จะต้องเสียให้แก่รัฐบาลสหราชอาณาจักร (ลำดับที่ 6 ตามตารางข้างบน)

3.1.6 การนำส่งภาษี

การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร เป็นแบบการประเมินตนเอง คือ กลุ่มบริษัทต้องมีการเก็บข้อมูลของประเภทรายได้ที่เข้านิยามที่ต้องเสียภาษีและยื่นการชำระภาษี โดยในหัวข้อนี้ จะแบ่งการอธิบายเรื่องการนำส่งภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร ตามหัวข้อดังต่อไปนี้

(1) ผู้จัดเก็บ

สหราชอาณาจักร มีหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เรียกว่า **Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs or HMRC)** ตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติของรัฐสภา ในปี พ.ศ. 2548 โดยเป็นการจัดตั้งแทน Inland Revenue and Customs and Excise เป็นหน่วยงานที่ไม่อยู่ภายใต้รัฐมนตรี (non-ministerial Department) โดยเลขาธิการ (ผู้บริหารงานสูงสุด ของ HMRC) ได้รับการแต่งตั้งโดยสมเด็จพระราชินีแห่งอังกฤษ และกระทรวงการคลัง (The Treasury) มีหน้าที่ในการกำหนดนโยบายภาษี และนโยบายในการพัฒนา HMRC ซึ่ง HMRC มีหน้าที่ในการดำเนินงานจัดเก็บภาษีตามนโยบายของกระทรวงการคลัง ซึ่งเรียกได้ว่าเป็น “policy partnership”¹⁶ ซึ่ง ตามมาตรา 1 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ได้ระบุถึง **HMRC** ไว้ว่ามีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บและบริหารภาษี Digital Services Tax

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ตามมาตรา 13 ถึง 15 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) และ Digital Services Tax Draft Guidance หน้าที่ 52-55 (ภาคผนวก ฉ) ได้อธิบายไว้ว่า ให้เป็นหน้าที่ของบริษัทที่มีอำนาจสูงสุดในกลุ่มบริษัทซึ่งก็คือ บริษัทแม่ รับผิดชอบในการเสียภาษี แต่กลุ่มบริษัทสามารถที่จะแต่งตั้งตัวแทนเพื่อรับผิดชอบแทนได้ หากไม่มีการแต่งตั้งตัวแทน ก็ให้ถือว่าบริษัทแม่เป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี สำหรับตัวแทนที่ถูกแต่งตั้งนั้นต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

¹⁶ บรรพชัช พุทตติบัณฑิต, รายงานการศึกษาค้นคว้าเรื่อง หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่อิสระตอบโต้ประเทศไทยหรือไม่, [ออนไลน์], 8 มีนาคม 2563, แหล่งที่มา:

www.mfa.go.th/filemanager/files/nbt/nbt10.

- เป็นบริษัทที่อยู่ในสหราชอาณาจักร หรือต่างประเทศ
- เป็นหนึ่งในบริษัทของกลุ่มบริษัท
- สามารถจัดเตรียมข้อมูลให้กับ HMRC ได้

ตัวแทนที่ถูกแต่งตั้งจะต้องปฏิบัติหน้าที่ไปตลอดจนกว่าบริษัทแม่จะแต่งตั้งตัวแทนอื่น หรือจนกว่าตัวแทนไม่ได้เป็นหนึ่งในบริษัทของกลุ่มบริษัทแล้ว หรือ HMRC มีคำสั่งเพิกถอน หากตัวแทนที่แต่งตั้งไม่สามารถดำเนินการให้ถูกต้องตามที่ HMRC กำหนด บริษัทแม่ก็ยังคงเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี ไม่สามารถที่จะผลักภาระไปได้ ถือว่า บริษัทแม่ มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมายภาษี Digital Services Tax

สำหรับหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่ต้องปฏิบัติ นั้น มีดังต่อไปนี้

- ทำการขึ้นทะเบียนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยจัดเตรียมข้อมูล ดังนี้
 - ชื่อบริษัท และเลขทะเบียนบริษัทของผู้มีหน้าที่เสียภาษี
 - ที่อยู่บริษัทของผู้มีหน้าที่เสียภาษี
 - ชื่อ ที่อยู่ของบริษัทแม่ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ใช่บริษัทแม่
 - วันเริ่มและสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชี
 - หนังสือมอบอำนาจจากบริษัทแม่ให้แก่บริษัทผู้มีหน้าที่เสียภาษี ที่จะทำการแทนบริษัทแม่ ในแง่ของการจัดเตรียมข้อมูลตามที่ HMRC กำหนด
- กำหนดและรวบรวมรายได้ของกลุ่มบริษัททั่วโลกที่เข้าประเภทตามกฎหมายภาษี Digital Services Tax
- นำส่งแบบฟอร์มการเสียภาษี
- รับผิดชอบในการจัดเตรียมข้อมูล หรือชี้แจงใดๆต่อ HMRC

การขึ้นทะเบียนนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องทำการขึ้นทะเบียนเมื่อเงื่อนไขของรายได้ที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax ตามที่กล่าวไปแล้วในข้อ 3.1.3 ถึงเกณฑ์ คือ รายได้ที่เข้านิยามของกลุ่มบริษัททั่วโลกที่มีจำนวนเกิน 500 ล้านปอนด์ และ เป็นรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 25 ล้านปอนด์ โดยจะต้องขึ้นทะเบียนภายใน 90 วันหลังจากระยะเวลาสิ้นรอบบัญชีที่รายได้ถึงเกณฑ์ ส่วนการนำส่งแบบฟอร์มการเสียภาษีนั้นต้องกระทำภายใน 1 ปี หลังจากระยะเวลาสิ้นรอบบัญชี การนำส่งแบบฟอร์มนั้นจะต้องทำทุกปีจนกว่า HMRC จะมีคำสั่งยกเลิกในกรณีที่พิจารณาว่ารายได้ไม่ถึงเกณฑ์ตามเงื่อนไขอีกต่อไป ถ้าไม่มีคำสั่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องยื่นแบบทุกปีตามกำหนด

(3) กำหนดการเสียภาษี

ตามมาตรา 12 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) ได้กำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีไว้คือ หลังจาก 9 เดือนนับจากระยะเวลาสิ้นรอบบัญชี

3.2 ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร

รัฐบาลของสหราชอาณาจักรได้ประมาณการว่ารัฐบาลจะมีรายได้จากการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ในแต่ละปี ดังต่อไปนี้¹⁷

ปี	พ.ศ. 2563 - 2564	พ.ศ. 2564 - 2565	พ.ศ. 2565 - 2566	พ.ศ. 2566 - 2567	พ.ศ. 2567 - 2568
Digital Services Tax ที่จะจัดเก็บได้ (หน่วย : ล้านปอนด์)	5	275	370	400	440

ปี พ.ศ.2563 เป็นปีแรกที่มีการประกาศใช้ภาษี Digital Services Tax ดังนั้นภาษีที่คาดว่าจะเก็บได้นั้นจะได้จำนวนที่ค่อนข้างน้อย เพราะอาจจะต้องให้เวลาภาคธุรกิจในการปรับตัว ในการประเมินธุรกิจของตนเอง แต่เมื่อผ่านระยะเวลาการประกาศใช้ไป 1 ปี รัฐบาลของสหราชอาณาจักร ก็คาดการณ์ว่าจะสามารถจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ได้เพิ่มมากขึ้น ซึ่งก็เป็นไปตามแนวโน้มของธุรกิจข้ามชาติที่นับวันจะมีอัตราการเจริญเติบโตเพิ่มมากขึ้น

นอกจากนี้ยังได้มีการประเมินผลกระทบจากการประกาศใช้ Digital Services Tax ไว้ในหลายๆด้านดังต่อไปนี้

3.2.1 ด้านเศรษฐกิจ

คาดว่าจะไม่มีผลกระทบด้านเศรษฐกิจมหภาคที่เป็นสาระสำคัญต่อสหราชอาณาจักร

¹⁷ HM Revenue & Customs, *Introduction of the new Digital Services Tax*. [ออนไลน์], 17 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

3.2.2 ประชาชนและภาคครัวเรือน

คาดว่าไม่มีผลกระทบทางตรงต่อประชาชนและภาคครัวเรือนเพราะจะมีผลต่อภาคธุรกิจเท่านั้นเพราะเป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีโดยตรงให้แก่รัฐ

3.2.3 องค์กรธุรกิจและภาคประชาสังคม

คาดว่าจะมีผลกระทบต่อกลุ่มบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ไม่กี่บริษัทที่จะตกอยู่ในเกณฑ์รายได้ที่ต้องเสียภาษี Digital Services Tax อันได้แก่ social media search engines และ online marketplaces ที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.1.1 ซึ่งคำนวณจากรายได้ที่กลุ่มบริษัทได้รับจากผู้ให้บริการในสหราชอาณาจักร ผลกระทบที่เกิดขึ้นนั้นคือต้นทุนที่เกิดขึ้นในปีแรกที่มีการบังคับใช้เพราะกลุ่มบริษัทจะไม่เคยมีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี Digital Services Tax มาก่อน ซึ่งจะสามารถเห็นได้ชัดว่าเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นไม่เป็นประจำหรือปกติของธุรกิจ แต่หลังจากนั้นในปีถัดๆไป ตามปกติธุรกิจก็จะคำนวณหรือสามารถประมาณการภาษี Digital Services Tax ที่ตนเองต้องชำระให้แก่รัฐได้ ซึ่งผลกระทบนี้ถูกประเมินว่าเป็นผลกระทบต่อองค์กรธุรกิจเพียงเล็กน้อย สำหรับภาคประชาสังคมนั้น รัฐบาลของสหราชอาณาจักรได้คาดการณ์ว่าจะไม่มีผลกระทบใดๆ ในส่วนนี้

3.2.4 หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่เรียกว่า Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs or HMRC)

จากการประกาศใช้ภาษี Digital Services Tax ซึ่งเป็นภาษีใหม่ที่ไม่เคยมีการจัดเก็บมาก่อนจึงทำให้ HMRC จะมีต้นทุนประมาณ 8 ล้านปอนด์ ในการจัดหาจัดเตรียมระบบสารสนเทศ (IT) ต่างๆรวมถึงบุคลากรแผนกต่างๆ ที่ต้องรองรับต่อระบบและขั้นตอนการปฏิบัติงานต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นภายใต้การบังคับใช้ภาษี Digital Services Tax

Digital Services Tax จะมีผลบังคับใช้ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2563 แต่ร่างนี้ได้มีการประกาศล่วงหน้าตั้งแต่ 1-2 ปีก่อน ให้ธุรกิจและผู้ให้บริการ ได้รับทราบและมีการเตรียมพร้อม และเมื่อใกล้วันที่จะบังคับใช้ก็ได้มีกระแสเกี่ยวกับมาตรการการตอบโต้ทางการค้าหรือภาษีจากประเทศที่เป็นเจ้าของรายได้ค่าบริการดิจิทัล (digital services revenues) เช่น สหรัฐอเมริกาได้มีการให้สัมภาษณ์ต่อกรณีที่สหราชอาณาจักรจะบังคับใช้ ภาษี Digital Services Tax ในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 กับ CNN Business¹⁸ ว่า “หากสหราชอาณาจักรจะเก็บภาษีจากรายได้

¹⁸ CNN Business, US tech companies will be hit with new UK tax in just three weeks. [ออนไลน์].11 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://edition.cnn.com/2020/03/11/tech/uk-digital-tech-tax/index.html>

ค่าบริการดิจิทัล(digital services revenues) สหรัฐอเมริกาก็จะจัดเก็บภาษีจากรถยนต์เช่นกัน และนอกจากนี้ก็อาจจะส่งผลต่อการเจรจาการค้าระหว่างสหราชอาณาจักรกับสหรัฐอเมริกาในอนาคต ” เนื่องมาจากว่าบริษัทข้ามชาติที่จะได้รับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีในครั้งนี้ ส่วนใหญ่แล้วจะเป็นบริษัทสัญชาติอเมริกัน เช่น Facebook และ Google และในขณะที่เดียวกันกลุ่มประเทศในอียูก็มีการส่งออกรถยนต์ไปยังสหรัฐอเมริกาเช่นกัน จึงเป็นการแสดงท่าทีของสหรัฐอเมริกาที่จะมีการจัดเก็บภาษีเป็นการตอบโต้ แม้ว่าสหราชอาณาจักรจะได้มีการถอนตัวจากการเป็นสมาชิกอียูไปตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม พ.ศ. 2563 แต่ก็ต้องยอมรับว่า สหราชอาณาจักรก็ยังถือเป็นส่วนหนึ่งของยุโรปดั้งเดิม นอกจากนี้ไม่เพียงแต่สหราชอาณาจักรที่จะมีมาตรการในการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ฝรั่งเศสก็เป็นอีกประเทศหนึ่งที่มีการวางแผนที่จะจัดเก็บเช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีการชะลอมาตรการไปแล้ว โดยรัฐบาลฝรั่งเศสได้ให้สัมภาษณ์กับ BBC NEWS¹⁹ ไว้ว่า “จะมีการชะลอการเก็บภาษี Digital Services Tax ไปจนกระทั่งสิ้นปี พ.ศ.2563 หลังจากที่ได้มีการประกาศมาตรการนี้ตั้งแต่ กรกฎาคม พ.ศ. 2562 ว่าจะมีการจัดเก็บ 3% สำหรับรายได้ค่าบริการดิจิทัล (digital services revenues) เนื่องมาจาก สหรัฐอเมริกาจะออกมาตรการทางภาษีตอบโต้ฝรั่งเศสสำหรับสินค้าที่ส่งเข้าไปขายในสหรัฐอเมริกา เช่น ซีส และ แชมเปอญ ซึ่งการประกาศการชะลอมาตรการนี้เกิดขึ้นหลังจากที่มีการพบกันระหว่าง ประธานาธิบดีฝรั่งเศสและประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกา” จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักรในครั้งนี้ มีแรงต้านทานจากประเทศมหาอำนาจทางเศรษฐกิจอย่างสหรัฐอเมริกาอย่างมาก และก็อาจจะเกิดกับอีกหลายประเทศที่กำลังจะมีมาตรการภาษีเช่นเดียวกันนี้ในอนาคต

¹⁹BBC News, France agrees to delay new tax on tech giants_ [ออนไลน์], 21 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.bbc.com/news/business-51192369>

บทที่ 4 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

การที่ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย อย่างเช่น Netflix ได้นั้น ต้องมีการพิจารณาถึงจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Connection หรือ Nexus Rule) โดยมี 2 ลักษณะที่ต้องพิจารณาคือ แหล่งเงินได้และการมีสถานประกอบการ ในมุมมองของแหล่งเงินได้นั้น การให้บริการของ Netflix เมื่อได้รับรายได้ค่าบริการดิจิทัลใดๆก็ตามจากประชาชนไทย ก็แสดงให้เห็นถึงว่าประเทศไทยเป็นแหล่งเงินได้ของ Netflix ดังนั้น Netflix จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษี Digital Services Tax แม้ว่าจะไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย และไม่ได้มีตัวแทนหรือสถานประกอบการในไทยก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศต่างๆ มักจะกำหนดการยกเว้นภาษีให้กับรายได้ที่ไม่ใช่ค่าลิขสิทธิ์ (ซึ่งรายได้ค่าบริการดิจิทัลไม่จัดเป็นค่าลิขสิทธิ์) และธุรกิจนั้นไม่มีสถานประกอบการในไทย คือไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ไทยในส่วนนี้ จึงทำให้การจะจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ขัดต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ ยกตัวอย่างเช่น อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน (ภาคผนวก ค) ซึ่งได้กล่าวไว้ใน ข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ ว่า กำไรจากธุรกิจที่ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บได้จากบริษัทสัญชาติเนเธอร์แลนด์จะจัดเก็บได้ก็ต่อเมื่อบริษัทนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย รายได้ค่าบริการรายเดือนจากบริการรับชมภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ถือเป็น กำไรจากธุรกิจ แต่ Netflix International B.V. ซึ่งเป็นบริษัทสัญชาติเนเธอร์แลนด์และไม่มีสถานประกอบการในไทยทำให้ไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากค่าบริการรายเดือนจาก Netflix International B.V. ได้ เพราะขัดกับบทบัญญัติอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ฯ ไม่เพียงแต่ในประเทศไทยทั่วโลกก็ประสบปัญหาจากการตีความคำว่า สถานประกอบการ ในมุมมองทางกายภาพ แต่เมื่อธุรกิจดิจิทัลเติบโตอย่างก้าวกระโดดทำให้ OECD มีการพิจารณา สถานประกอบการ ในมุมมองใหม่ ดังที่กล่าวไปแล้วในข้อ 2.3 คือให้พิจารณาถึงการเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญ (significant economic presence) และส่วนร่วมนั้นมาจากฐานผู้ใช้บริการเป็นสำคัญ The “user participation” proposal จึงเห็นว่าจากหลักการนี้เองประเทศไทยควรมีสติที่จะเรียกเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย อย่างเช่น Netflix ดังนั้นหากจะบังคับใช้การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax จากผู้ประกอบการรายใดก็ตามที่ได้รับเงินได้จากผู้ใช้บริการในไทย คงต้องมีการแก้ไขให้ นิยามของการต้องมีสถานประกอบการ คือให้พิจารณามุมมองอื่นนอกจากทางกายภาพ เพราะใน โลกปัจจุบันนั้น การให้บริการดิจิทัลมี

อินเทอร์เน็ตเป็นปัจจัยหลัก รวมถึงการค้า E-Commerce ทำให้ไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการในการประกอบธุรกิจอีกต่อไป แสดงให้เห็นว่า นิยามของคำว่า สถานประกอบการ มีความไม่ทันสมัย ต่อการบริการดิจิทัล และ การค้า E-Commerce การพิจารณาเปลี่ยนแปลงนิยามต่างๆ เพื่อให้ครอบคลุมและทันสมัยไปกับการเปลี่ยนแปลงของธุรกิจ นี้ก็เป็นช่องทางหนึ่งที่จะเปิดโอกาสในการเก็บภาษี Digital Services Tax ได้

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีดิจิทัลของสหราชอาณาจักรจะพบว่า นิยามของรายได้ค่าบริการดิจิทัล (digital services revenues) นั้น ไม่รวมถึงธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ เพราะไม่เข้านิยามตาม มาตรา 4 ภายใต้ Introduction of the new Digital Services Tax (ภาคผนวก จ) แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ มีลักษณะของการให้บริการไม่ต่างไปจากนิยามของ ตลาดออนไลน์ (Online marketplace) คือเป็นบริการอย่างหนึ่งที่ให้บริการผ่านแพลตฟอร์มหนึ่งและมีการใช้บริการของผู้ใช้บริการที่มีการชำระค่าบริการให้กับเจ้าของแพลตฟอร์ม ด้วยเหตุนี้เองจึงขออนุญาตมานำมาพิจารณาในบริบทของประเทศไทยเพื่อวิเคราะห์ความเป็นไปได้มากขึ้นเพียงใดในการนำมาปฏิบัติในประเทศไทยเพื่อหาแนวทางในการเก็บภาษี เพื่อแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมระหว่างธุรกิจโรงภาพยนตร์และธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ที่อยู่ในต่างประเทศเพื่อสร้างต้นทุนในการประกอบธุรกิจให้เท่าเทียมกัน

4.1 บทวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการนำภาษี (Digital Services Tax) ของสหราชอาณาจักรมาบังคับใช้ในประเทศไทย

จากบทที่ 3 ที่ได้กล่าวถึงรายละเอียดของ ภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร ผู้เขียนจะนำหัวข้อต่างๆ ที่ได้กล่าวถึงมาวิเคราะห์ความเป็นไปได้ที่จะนำมาเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

4.1.1 รายได้ที่จะเข้าเกณฑ์การเสียภาษี Digital Services Tax

ตามกฎหมายภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักรนั้น ได้จำกัดประเภทของรายได้ที่เข้าเกณฑ์ไว้ 3 ประเภท ได้แก่ social media search engines และ online marketplaces ซึ่งยังไม่เป็นการครอบคลุมรายได้ค่าบริการดิจิทัล (digital services revenues) ทั้งหมด ที่ในโลกธุรกิจมีอยู่ยกตัวอย่างเช่น ค่าบริการสมาชิกรายเดือนของธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ เช่น Netflix นอกจากนี้จะไม่ครอบคลุมรายได้ค่าบริการดิจิทัล (digital services revenues) ทั้งหมดแล้วนั้น ยังจะมีปัญหาในทางปฏิบัติในการที่ธุรกิจจะวิเคราะห์ว่ากลุ่มบริษัทของตนเองมีรายได้ประเภทใดที่เข้าเกณฑ์บ้าง ย่อมจะเป็นช่องทางในการต้องใช้การตีความ ซึ่งอาจจะเป็นปัญหาต่อไปว่า กลุ่มบริษัทก็จะต้องตีความเพื่อให้เข้าข้างตัวเองมากที่สุด หรืออาจจะมีการ

เปลี่ยนแปลงรูปแบบการให้บริการเพื่อให้ไม่เข้าเกณฑ์การเสียภาษีมากที่สุด แต่ในความเป็นจริงแล้วเนื้อหาการให้บริการก็ยังคงอยู่ในเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี เพียงแต่สร้างสรรค์รูปแบบการขายบริการที่แตกต่างไป ปัญหาประเภทของรายได้ที่เข้าเกณฑ์ได้มีการกล่าวถึงไว้ใน Response to Digital Services Tax - Consultation March 2019 (ภาคผนวก ซ) question 1 หน้า 5 ว่า “รูปแบบการธุรกิจนั้นมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา หากการกำหนดประเภทรายได้ไว้ แล้วเมื่อธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไป ก็ต้องมีการมาเปลี่ยนแปลงเนื้อหาในกฎหมายภาษีตามไปด้วย ซึ่งถ้ากฎหมายจะต้องเปลี่ยนแปลงไปตลอดนั้น ก็จะไม่สามารถหาความชัดเจนถูกต้องได้” จากจุดนี้เอง จึงเห็นว่าการที่จะนำมาตราการการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax มาใช้ในประเทศไทยนั้น ไม่ควรจะกำหนดประเภทรายได้ดิจิทัลที่เข้าเกณฑ์ไว้โดยแคบ ดังนั้นจึงเสนอให้ครอบคลุมการบริการดิจิทัลทั้งหมด ตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่..) พ.ศ. [การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)] ที่ระบุเกี่ยวกับ “บริการอิเล็กทรอนิกส์” ว่าหมายถึงบริการที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด และ “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายถึง ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ ดังนั้น เมื่อธุรกิจได้รับรายได้ค่าบริการดิจิทัลใดๆก็ตามจากผู้ให้บริการในไทย ธุรกิจนั้นมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี Digital Services Tax เมื่อธุรกิจนั้นไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ไม่ได้มีตัวแทนหรือสถานประกอบการในไทย ยกตัวอย่างตาม บทที่ 1 หน้าที่ 7 Netflix มีรายได้ต่อปี 2,293 ล้านดอลลาร์ รายได้นี้คือรายได้ที่อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี Digital Services Tax ให้แก่กรมสรรพากร เพราะรายได้ทั้งหมดนั้นเป็นรายได้ที่ Netflix เรียกเก็บค่าบริการรายเดือนจากผู้ให้บริการในไทย

4.1.2 เงื่อนไขของรายได้และค่าลดหย่อนที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax

อ้างอิงจาก หัวข้อ 3.1.3 และ 3.1.4 รายได้ประเภทที่เข้าเกณฑ์และที่ต้องนำมาพิจารณาในการเสียภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร คือ รายได้ที่เข้านิยามของกลุ่มบริษัททั่วโลกที่มีจำนวนเกิน 500 ล้านดอลลาร์ และเป็นรายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 25 ล้านดอลลาร์ และเมื่อเข้าเกณฑ์ 2 ข้อนี้แล้วให้มีการยกเว้นรายได้ 25 ล้านดอลลาร์แรก ก่อนจะนำรายได้ที่เหลือมาคำนวณการเสียภาษี เมื่อนำข้อนี้มาพิจารณากับบริบทของประเทศไทยแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นดังต่อไปนี้

(1) **การพิจารณารายได้ของกลุ่มบริษัททั่วโลก** มีความเห็นว่าจะเป็นการยากในทางปฏิบัติ เพราะหากจะจัดเก็บจากกลุ่มบริษัทใหญ่ๆเท่านั้น เหมือนที่สหราชอาณาจักร กำหนดจำนวนเกิน 500 ล้านดอลลาร์ ก็จะเป็นการบังคับใช้กฎหมายไม่เท่าเทียม เพราะหลักการการจัดเก็บภาษีที่ดีทุกคนควรเสียภาษี แต่อาจจะมากหรือน้อยก็ให้เป็นไปตามรายได้ นอกจากนี้ยังเห็นว่าในทางปฏิบัติการจะรวบรวมรายได้จากกลุ่มบริษัทจากทั่วโลกที่

อยู่ในกลุ่มเดียวกันมาพิจารณา ก็ไม่ได้เป็นเรื่องง่ายในทางปฏิบัติ เพราะธุรกิจสมัยใหม่จะมีการลงทุนกระจายกันไปทั่วทุกภูมิภาคในโลก ทำให้จะต้องมีการพิสูจน์และตีความค่าของกลุ่มบริษัทอีกเพื่อให้แน่ใจว่ารวบรวมรายได้จากบริษัทในเครือครบถ้วนแล้ว ก็จะทำให้เกิดความยุ่งยาก ดังนั้นหากจะจัดเก็บภาษีจากค่าบริการรายเดือนจากการรับชมภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ของ Netflix ก็ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่า Netflix ประเทศอื่นจะมีจำนวนรายได้อยู่ที่เท่าไร ควรพิจารณาจัดเก็บจากรายได้ที่ Netflix ได้รับจากผู้ให้บริการในไทยอย่างเดียวเท่านั้น

(2) แนวคิดเรื่องการพิจารณารายได้จากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเกิน 25 ล้านดอลลาร์สำหรับการจะใช้บังคับในประเทศไทยมีความเห็นว่าควรบังคับใช้เฉพาะรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการในไทย โดยเห็นควรให้กำหนดรายได้ขั้นต่ำที่ต้องเสียภาษี คือ 30 ล้านบาท โดยจำนวนรายได้ขั้นต่ำนี้อ้างอิงจากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554 ที่มีการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากรให้แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ตามมาตรา 6 ที่มีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาท ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปในแนวทางของ OECD ที่ให้พิจารณาการเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญ (significant economic presence) ดังนั้นจำนวนรายได้ขั้นต่ำควรถูกพิจารณาในมุมมองของจำนวนที่เป็นสาระสำคัญด้วย ผู้เขียนจึงมองว่าการกำหนดรายได้ให้เกินกว่าวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) จะเป็นการพิจารณาว่าธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์รายนั้นเป็นธุรกิจขนาดใหญ่มีนัยสำคัญต่อโครงสร้างภาษีของไทย

(3) แนวคิดเรื่องการยกเว้นรายได้ 25 ล้านดอลลาร์แรก สำหรับการจะใช้บังคับในประเทศไทยมีความเห็นว่าสามารถนำมาบังคับใช้ได้ เพราะธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์นั้นย่อมต้องมีต้นทุนในการประกอบธุรกิจ การยกเว้นรายได้ 30 ล้านบาทแรกนั้น เป็นการให้โอกาสธุรกิจได้มีช่องทางในการบริหารรายได้และค่าใช้จ่าย เพราะหากจะเก็บภาษีตั้งแต่บาทแรกนั้นจะเป็นการไม่เป็นธรรมต่อธุรกิจได้ ไม่เป็นการส่งเสริมให้ธุรกิจสามารถอยู่รอดได้

4.1.3 อัตราภาษีที่ต้องเสียรายได้ Digital Services Tax

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศต้องเสียนั้น เมื่อพิจารณาจากที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1.1 ว่าให้จัดเก็บเมื่อธุรกิจได้รับรายได้ค่าบริการดิจิทัลใดๆก็ตามจากผู้ให้บริการในไทย โดยธุรกิจนั้นมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี Digital Services Tax เมื่อธุรกิจนั้นไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ไม่มีตัวแทนหรือสถานประกอบการในไทย ดังนั้นจึงมีข้อมูลเดียวที่แสดงถึงการประกอบธุรกิจคือรายได้ค่าบริการรายเดือนที่ได้รับจากผู้ให้บริการในไทยที่ชำระผ่านช่องทางออนไลน์ไปยังผู้รับในต่างประเทศ จึงเห็นว่า ควรนำรายได้ค่าบริการรายเดือนที่ได้รับจากผู้ให้บริการในไทยมาเป็นฐานภาษีใน

การจัดเก็บภาษีโดยใช้วิธีการ ภาษี หัก ณ ที่จ่าย โดยใช้ อัตรา 3% เช่นเดียวกับการหัก ณ ที่จ่าย ที่ผู้รับเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ธุรกิจโรงภาพยนตร์ จากการจัดเก็บ 3% จากรายได้ค่าบริการรายเดือนที่ได้รับจากผู้ให้บริการในไทย โดยใช้วิธีการหัก ณ ที่จ่าย จะไม่มีการอนุญาตให้นำมาเป็นเครดิตภาษีเหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยให้ถือเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final tax) หากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์อย่างเช่น Netflix เห็นว่า เป็นภาระภาษีที่สูงไปเพราะไม่สามารถนำรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจมาหักออกจาก รายได้เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงกำไรที่แท้จริงจากการประกอบธุรกิจและรวมถึงไม่สามารถนำภาษี หัก ณ ที่จ่าย มาเป็นเครดิตภาษีได้ เช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ก็จะเป็นการ บังคับทางอ้อมว่า หากต้องการที่จะเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิซึ่งใช้เครดิตภาษีได้ และให้ประโยชน์ทางธุรกิจ มากกว่า Netflix เองก็ควรจะพิจารณาจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยหรือมีสถานประกอบการหรือมีผู้ แทนที่เป็นการถาวรเพื่อจะได้รับสิทธิประโยชน์นี้

4.1.4 การนำส่งภาษี

การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร เป็นแบบการประเมินตนเอง คือ กลุ่มบริษัท ต้องมีการเก็บข้อมูลของประเภทรายได้ที่เข้านิยามที่ต้องเสียภาษีและยื่นการชำระภาษี ซึ่งเป็นหน้าที่ของบริษัทที่มีอำนาจสูงสุดในกลุ่มบริษัทซึ่งก็คือ บริษัทแม่ ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี แต่กลุ่มบริษัทสามารถที่จะ แต่งตั้งตัวแทน เพื่อรับผิดชอบแทนได้ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า วิธีนี้จะเป็นการยากในการจัดเก็บ เพราะการ จะบังคับผู้ประกอบการที่ไม่ได้มีสถานประกอบการในไทยนั้นอาจทำได้ยาก ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้อ้างอิง ข้อมูลรายการการชำระเงินผ่านช่องทางออนไลน์ อย่างที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 1 ว่าการชำระค่าบริการราย เดือนให้แก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์นั้นจะเป็นการชำระผ่านช่องทางออนไลน์ เช่น บัตรเครดิต บัตรเดบิต และการชำระผ่าน application ต่างๆ ซึ่งธุรกิจการให้บริการการชำระเงินผ่านช่องทาง อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายข้อบังคับของธนาคารแห่งประเทศไทย ดังนั้น ข้อมูลการชำระเงิน ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์จะเป็นช่องทางที่สามารถรวบรวมรายได้ค่าบริการที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการ ภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในไทย ซึ่ง ณ ปัจจุบัน มีกฎกระทรวงฉบับที่ 355 (พ.ศ.2562) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรม ลักษณะเฉพาะของกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องให้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจ สถาบันการเงิน สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น และผู้ให้บริการการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายว่าด้วยระบบการชำระเงิน รายงานข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนครั้งและจำนวนเงินของการฝากหรือรับโอน

เงินแก่กรมสรรพากรผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร ตามรูปแบบการรายงานข้อมูลที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งจะเห็นได้ว่ากฎหมายนี้เป็นช่องทางหนึ่งที่สามารถจะทำให้กรมสรรพากรสามารถรวบรวมข้อมูลรายได้ค่าบริการที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในไทยได้ จึงเห็นควรว่า การให้ผู้ให้บริการการเงินอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้ทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วมีหน้าที่นำส่งกรมสรรพากรนั้นจะเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ คือกำหนดให้ผู้ให้บริการการเงินอิเล็กทรอนิกส์เพิ่มข้อมูลที่จะต้องรายงานเป็นประเภทค่าบริการที่ถูกจ่ายออกไปยังต่างประเทศ และรายงานข้อมูลของผู้รับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทย แล้วทำการหักภาษีไว้ 3% แล้วนำส่งกรมสรรพากร วิธีการนี้จะมีประสิทธิภาพมากกว่าวิธีการให้ธุรกิจประเมินตนเองแล้วนำส่งภาษี

4.2 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการบังคับใช้มาตรการภาษี Digital Services Tax ในประเทศไทย

ภาษี Digital Services Tax นั้น ยังไม่มีการบังคับใช้ในประเทศไทยมาก่อน ซึ่งเป็นธรรมดาว่า หากมีการประกาศใช้แล้วนั้น คาดการณ์ได้ว่าย่อมจะมีผลกระทบที่ตามมาในหลายด้านๆ ทั้งที่เป็นบวกและเป็นลบ สรุปได้ดังต่อไปนี้

4.2.1 ด้านบวก

(1) เก็บภาษีได้มากขึ้น

กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ซึ่ง Netflix ไม่ได้เป็นผู้ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศเพียงรายเดียวในประเทศไทย ยังมีอีกหลายผู้ประกอบการ และถ้าหากสามารถบังคับใช้ได้ทั้งหมดกับรายได้จากค่าบริการดิจิทัล ทุกประเภทที่เกิดจากผู้ให้บริการในไทย ไม่ว่าจะเป็น Social media platform อย่าง Facebook Search engine อย่าง Google และ Online marketplace อย่าง Amazon กรมสรรพากรจะสามารถเก็บภาษีได้จำนวนมหาศาล

(2) ความเท่าเทียมเป็นธรรม

เป็นที่ทราบกันอยู่แล้วว่า ณ ปัจจุบันรายได้จากค่าบริการดิจิทัล นั้นไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านี้ไม่ได้เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ไม่มีแม้แต่สถานประกอบการหรือตัวแทนที่อยู่ในประเทศไทย ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการเหล่านี้ได้เลย จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย หรือมีสถานประกอบการหรือตัวแทนที่อยู่ในประเทศไทย เพราะผู้ประกอบการเหล่านี้ต้องเสียภาษี ดังนั้นหากประเทศไทยสามารถบังคับใช้ภาษี Digital

Services Tax ก็จะเป็นการสร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันของธุรกิจ รวมถึงธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์กับธุรกิจโรงภาพยนตร์ซึ่งเป็นปัญหาของนักศึกษาเล่มนี้

(3) เพิ่มฐานข้อมูลในการจัดเก็บภาษี

การที่กรมสรรพากรจะสามารถตรวจสอบการขึ้นภาษีว่าถูกต้องครบถ้วนหรือไม่นั้น ต้องได้รับความร่วมมือจากธุรกิจการให้บริการชำระเงินผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ให้นำส่งข้อมูลการชำระเงินค่าบริการดิจิทัล (digital services revenues) ไปยังต่างประเทศ ทำให้กรมสรรพากรสามารถมีข้อมูลรายการธุรกรรมต่างๆที่ทำผ่านออนไลน์ได้ ซึ่งเป็นการเพิ่มฐานข้อมูล ไม่เพียงจะเป็นประโยชน์ในการตรวจเช็คความครบถ้วนของภาษีของผู้เสียภาษีเท่านั้นยังสามารถนำข้อมูลนี้ไปวิเคราะห์ในด้านต่างๆ เพื่อเป็นประโยชน์ในการพัฒนาการทำงานให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของโลก

4.2.2 ด้านลบ

(1) มาตรการตอบโต้จากประเทศเจ้าของธุรกิจดิจิทัล

อย่างที่กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 3.2.4 เรื่องมาตรการการตอบโต้จากสหรัฐอเมริกา ที่มีต่อสหราชอาณาจักรและฝรั่งเศส เมื่อทั้ง 2 ประเทศ มีมาตรการที่จะจัดเก็บภาษี Digital Services Tax เพราะมีผลกระทบโดยตรงต่อบริษัทอย่าง Facebook และ Google ซึ่งเป็นบริษัทสัญชาติอเมริกัน ดังนั้นหากประเทศไทยจะดำเนินการจัดเก็บภาษี Digital Services Tax จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์อย่าง Netflix บ้าง ซึ่งก็เป็นบริษัทสัญชาติอเมริกันเช่นกัน ก็ย่อมมีความเสี่ยงต่อการตอบโต้จากสหรัฐอเมริกาเช่นกัน เพราะประเทศไทยมีสินค้าหลายประเภทที่พึ่งการส่งออกไปยังสหรัฐอเมริกา จึงย่อมมีความเสี่ยงว่าจะกระทบไปยังภาคอุตสาหกรรมและเกษตรกรรม

(2) ต้องเพิ่มงบประมาณในการวางระบบ

อย่างที่กล่าวไปแล้วว่า การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax นั้น ทำให้ต้องมีระบบออนไลน์ในการจัดการฐานข้อมูลรายการการชำระเงินผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ไปยังต่างประเทศ ที่ธุรกิจการให้บริการชำระเงินผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ได้นำส่งข้อมูลการชำระเงินค่าบริการดิจิทัลรวมถึงภาษีที่ต้องนำส่งแก่กรมสรรพากร ด้วยเหตุนี้เองต้องมีการเพิ่มงบประมาณในส่วนนี้ทั้งบุคลากรและเครื่องมือต่างๆ เพื่อรองรับรายการธุรกรรมต่างๆที่จะเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นธุรกรรมผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์เกือบทั้งสิ้น

บทที่ 5 บทสรุป

5.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

การเติบโตอย่างก้าวกระโดดของเทคโนโลยีความเร็วอินเทอร์เน็ตทำให้การดูภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ หรือการดูหนังแบบ Streaming ได้รับความนิยมอย่างมากโดยมีการคิดค่าบริการเป็นลักษณะของค่าบริการแบบรายเดือน ซึ่งผู้ให้บริการที่เป็นที่นิยมอย่างมากในประเทศไทย คือ Netflix โดยรูปแบบธุรกิจของผู้ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์นั้นจะไม่ได้มีการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลในประเทศไทย ไม่มีสถานประกอบการหรือตัวแทนในไทย ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นการให้บริการหรือการรับชำระค่าบริการ จะกระทำการโดยบริษัทที่อยู่ในต่างประเทศทั้งหมด คือเมื่อผู้ใช้บริการจะติดต่อสอบถามก็จะใช้การสื่อสารด้วยอีเมลหรือระบบสอบถามอัตโนมัติผ่านทางหน้าเว็บไซต์ การชำระค่าบริการก็เป็นการชำระผ่านช่องทางออนไลน์อย่างเช่น บัตรเครดิต หรือ ช่องทางออนไลน์อื่นๆ ดังนั้นด้วยรูปแบบธุรกิจแล้ว ทำให้ผู้ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการในประเทศไทย และด้วยเหตุนี้เองจึงเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้รัฐบาลไม่สามารถเก็บภาษีใดๆ จากค่าบริการรายเดือนที่ผู้ใช้บริการซึ่งอยู่ในประเทศไทยและได้ใช้บริการในประเทศไทยที่ชำระให้แก่ผู้ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ซึ่งมีสถานประกอบการอยู่ในต่างประเทศ จึงเป็นเหตุที่เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ธุรกิจที่คล้ายกันอย่างเช่น โรงภาพยนตร์ที่เสียภาษีอย่างถูกต้อง ยิ่งไปกว่านั้น การให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์นั้นกำลังได้รับความนิยมอย่างสูงมีการเติบโตขยายจำนวนผู้ใช้บริการเป็นจำนวนมากจึงแสดงให้เห็นว่ารัฐบาลได้สูญเสียภาษีที่เก็บไม่ได้เป็นจำนวนมาก และรวมถึงในอนาคตด้วยถ้ายังไม่สามารถที่จะหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากค่าบริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้

5.2 หลักการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

5.2.1 หลักการภาษีอากรที่ดี

หลักการภาษีอากรที่ดีต้องตั้งอยู่บนหลักความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันควรจะเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน และหลักความยืดหยุ่นและหลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีก็เป็นเรื่องสำคัญที่ต้องคำนึงถึง ดังนั้นจะเห็นได้ว่ากรณีที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทยเป็นการขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีอย่างมาก

5.2.2 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี

การจะจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐนั้นมีหลักความสัมพันธ์ที่ต้องพิจารณาคือ หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ จะเห็นได้ว่าธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ ที่ลูกค้าในประเทศไทยใช้บริการนั้น จะเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและส่วนใหญ่จะไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งเมื่อพิจารณาตามความสัมพันธ์ในเรื่องหลักแหล่งเงินได้แล้ว จะเห็นว่าหลักการนี้สามารถเป็นช่องทางในการจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจนี้ได้ เพราะธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ อย่างเช่น Netflix ไม่ได้มีสถานประกอบการในประเทศไทย การให้บริการเป็นการทำผ่านช่องทางออนไลน์และมีการจัดเก็บรายได้จากการเปิดรับสมาชิกหรือค่า package จากผู้ให้บริการในประเทศไทย ซึ่งเงินได้เหล่านี้ถือเป็นแหล่งเงินได้จากประเทศไทย แม้ว่าการชำระค่าบริการนั้นเป็นการชำระไปยังต่างประเทศโดยตรงผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ก็ไม่ได้ทำให้การจัดเก็บรายได้จะแตกต่างไปจากหลักการนี้ แต่อุปสรรคสำคัญที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้นั้น คือ การไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

5.2.3 จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Connection หรือ Nexus Rule)

การพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการเสียภาษีในรูปแบบสถานประกอบการถาวรนั้น ควรเปลี่ยนไปหรือไม่ เพราะปัจจุบันการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศสามารถกระทำโดยไม่จำเป็นต้องมีการเข้าไปทางกายภาพในอีกประเทศหนึ่ง องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) มองว่าปัจจุบันธุรกิจดิจิทัลหรือธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีที่ทันสมัยได้เข้ามากระทบต่อเศรษฐกิจเป็นอย่างมากทำให้จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีและการแบ่งกำไรที่มีมาแต่เดิมลดประสิทธิภาพลงไป จึงเห็นความจำเป็นที่อาจต้องแก้ไขแนวความคิดในเรื่องจุดเกาะเกี่ยว (Connection หรือ Nexus Rule) นอกเหนือจากการพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวเรื่องสถานประกอบการเพียงอย่างเดียว เพื่อกำหนดกรอบอำนาจทางภาษีของรัฐ โดยได้เสนอในมุมมองใหม่ 3 ประเด็น คือ The “user participation” proposal ที่มุ่งเน้นไปธุรกิจที่สร้างคุณค่าให้กับตัวธุรกิจได้อย่างสูงผ่านการพัฒนาฐานผู้ใช้ มุมมองถัดไปคือ The “marketing intangibles” proposal ซึ่งพิจารณาการทำการตลาดที่เข้าถึงตัวผู้ให้บริการและมุมมองสุดท้าย การเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญ (significant economic presence) เมื่อพิจารณาธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ เช่น Netflix ที่มีลักษณะความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจต่อผู้ให้บริการในประเทศไทยได้อย่างชัดเจน Netflix จะมีฐานข้อมูลผู้ให้บริการอยู่ในระบบเพราะผู้ให้บริการต้องสมัครสมาชิกด้วยอีเมล Netflix ก็สามารถทำการตลาดหรือการโฆษณาเข้าถึงผู้ให้บริการได้โดยตรง มีการจัดทำเว็บไซต์เป็นภาษาไทย

เรียกเก็บค่าบริการเป็นสกุลเงินไทย ดังนั้นการพิจารณาเพียงแค่สถานประกอบการถาวรเพียงอย่างเดียวจะไม่เพียงพออีกต่อไป

5.2.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้ Digital Service Tax จากบริษัทต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย

ประเทศไทยยังไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการดิจิทัลจากต่างประเทศ มีเพียงแค่การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น แม้ว่าจะเคยเป็นหัวข้อในการเปิดรับฟังความเห็นต่อ ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) แต่สุดท้ายก็ไม่ได้มีการพิจารณาต่อ แต่ด้วยการเติบโตอย่างมากของธุรกิจดิจิทัล ผู้เขียนจึงเห็นว่ายังคงมีความเป็นไปได้ในอนาคตที่รัฐบาลจะนำเรื่องนี้กลับมาพิจารณาอีกครั้ง รวมถึง บทวิเคราะห์เกี่ยวกับ digital economy จาก OECD ที่พยายามเสนอมุมมองในการพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีมุมมองใหม่และยังจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมแก่ธุรกิจโรงพยาบาลนตร์อีกด้วย

5.3 การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรเป็น 1 ในสมาชิก องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) ซึ่งได้มีการประชุมหารือถึงการเติบโตของธุรกิจดิจิทัลตั้งแต่ปี 2015 จนถึงปัจจุบัน โดยธุรกิจที่ไม่ได้มีการจัดตั้งสถานประกอบการถาวรเพราะเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ต จึงทำให้จุดเกาะเกี่ยวทางภาษีได้ถูกพูดถึงในมุมมองอื่นที่ไม่ได้ยึดติดทางกายภาพอีกต่อไป OECD มองว่าประเทศแหล่งเงินได้ควรมีสหสิทธิ์จัดเก็บภาษีเพราะธุรกรรมมีความสัมพันธ์โดยตรงต่อผู้ใช้บริการในประเทศแหล่งเงินได้ จึงมีผลให้สหภาพยุโรปเองได้มีการหารือในหัวข้อ Fair Taxation of the Digital Economy เมื่อ มีนาคม 2019 ที่มองว่าประเทศผู้ใช้บริการควรมีสหสิทธิ์จัดเก็บภาษีจากธุรกิจที่มีความสัมพันธ์ชัดเจนกับผู้ใช้บริการ มีผู้ใช้บริการเป็นพื้นฐานในการเติบโตของธุรกิจ โดยไม่ต้องพิจารณาความสัมพันธ์ทางกายภาพอย่างเช่นสถานประกอบการ ดังนั้น สหราชอาณาจักร และอีกหลายประเทศในยุโรปจึงเดินหน้าเก็บภาษี Digital Services Tax

แนวทางการจัดเก็บภาษี ตามกฎหมายภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักรเป็นการเรียกเก็บจากรายได้จากธุรกิจอยู่ 3 ประเภท ได้แก่

- 1) Social media platform Search engine ตัวอย่างเช่น Facebook
- 2) Search engine ตัวอย่างเช่น Google

3) Online marketplace ตัวอย่างเช่น Amazon

เมื่อศึกษาในรายละเอียดของกฎหมายภาษีฉบับนี้ วิธีการจัดเก็บคือ Digital Services Tax จะเรียกเก็บ 2 เปอร์เซ็นต์จากรายได้จาก 3 ประเภทที่กล่าวไป เฉพาะธุรกิจขนาดใหญ่ที่สร้างรายได้ดังกล่าวทั่วโลกมากกว่า 500 ล้านดอลลาร์ และสร้างรายได้จากผู้ให้บริการในสหราชอาณาจักรมากกว่า 25 ล้านดอลลาร์ โดย 25 ล้านดอลลาร์แรก จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี และยังมีการลดหย่อนเพิ่มเติมสำหรับรายได้ที่เป็นรายการ “Cross-border” เป็นจำนวน 50% ของรายได้ที่ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในสหราชอาณาจักร การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักรเป็นหน้าที่ของ Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs or HMRC) และผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีได้แก่ บริษัทที่มีอำนาจสูงสุดในกลุ่มบริษัทซึ่งก็คือ บริษัทแม่ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี แต่กลุ่มบริษัทสามารถแต่งตั้งตัวแทน เพื่อรับผิดชอบแทนได้ หากไม่มีการแต่งตั้งตัวแทน ก็ให้ถือว่าบริษัทแม่เป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี

5.4 แนวทางการแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะ

การที่ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย อย่างเช่น Netflix ได้นั้น ต้องมีการพิจารณาถึงจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Connection หรือ Nexus Rule) ในอดีตการจัดเก็บภาษีจะให้ความสำคัญกับมุมมองทางกายภาพด้านสถานประกอบการ แต่เมื่อธุรกิจดิจิทัลเติบโตอย่างก้าวกระโดดทำให้ OECD มีการพิจารณา สถานประกอบการในมุมมองใหม่ คือให้พิจารณาถึงการเข้าไปมีส่วนร่วมในทางเศรษฐกิจอันมีนัยสำคัญ (significant economic presence) และการมีส่วนร่วมนั้นมาจากฐานผู้ใช้บริการเป็นสำคัญที่เรียกว่า The “user participation” proposal ดังนั้นจึงเห็นว่าจากหลักการนี้เอง ประเทศไทยควรมีสติทริเรียกเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการในไทย อย่างเช่น Netflix ได้

จากการศึกษากฎหมายการเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร จึงเห็นว่าสามารถนำมาปรับใช้กับประเทศไทยได้แต่อาจจะต้องมีการปรับเปลี่ยนให้เข้ากับบริบททางธุรกิจของประเทศไทยด้วย กล่าวโดยสรุปของวิธีการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ มีดังนี้

(1) ประเภทรายได้ที่อยู่ในขอบเขตการจัดเก็บควรกำหนดให้กว้างและครอบคลุมทุกรายได้ค่าบริการดิจิทัล เพราะหากยึดตามหลักการของกฎหมายการเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร อาจจะแคบไป จึงเสนอให้นำร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่..) พ.ศ. [การจัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)] ที่ระบุเกี่ยวกับ “บริการอิเล็กทรอนิกส์” และ “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” มาใช้ในการตีความรายได้ดิจิทัล

(2) เงื่อนไขของรายได้และค่าลดหย่อนที่ต้องนำมาพิจารณา Digital Services Tax ในแง่ของรายได้ ให้กำหนดจากรายได้ขั้นต่ำที่ต้องเสียภาษี คือ 30 ล้านบาทซึ่งอ้างอิงจากวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) และมีการยกเว้นรายได้ 30 ล้านบาทแรกไม่ต้องเสียภาษี เพื่อเป็นการให้โอกาสธุรกิจได้มีช่องทางในการบริหารรายได้และค่าใช้จ่าย ไม่เป็นอุปสรรคในการประกอบธุรกิจ

(3) อัตราภาษีที่จะใช้เรียกเก็บจากธุรกิจให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ ควรให้จัดเก็บภาษีโดยใช้วิธีการ ภาษี หัก ณ ที่จ่าย โดยใช้ อัตรา 3% เช่นเดียวกับภาษี หัก ณ ที่จ่าย ที่ผู้รับเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและไม่มีการอนุญาตให้นำมาเป็นเครดิตภาษี หากธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ เห็นว่า เป็นภาระภาษีที่สูงไปเพราะไม่สามารถนำรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบธุรกิจมาหักออกจากรายได้เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงกำไรที่แท้จริงจากการประกอบธุรกิจและรวมถึงไม่สามารถนำภาษี หัก ณ ที่จ่าย มาเป็นเครดิตภาษีได้ ก็จะเป็นการบังคับทางอ้อมว่า หากต้องการที่จะเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิซึ่งให้ประโยชน์ทางธุรกิจมากกว่า Netflix เองก็ควรจะพิจารณาจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศไทยหรือมีสถานประกอบการหรือมีผู้แทนที่เป็นการถาวรเพื่อจะได้รับสิทธิในการเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ

(4) การจัดเก็บภาษี Digital Services Tax ของสหราชอาณาจักร เป็นแบบการประเมินตนเอง คือ กลุ่มบริษัทต้องมีการเก็บข้อมูลของประเภทรายได้ที่เข้านิยามที่ต้องเสียภาษีและยื่นการชำระภาษี ซึ่งเป็นหน้าที่ของบริษัทที่มีอำนาจสูงสุดในกลุ่มบริษัทซึ่งก็คือ บริษัทแม่ ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษี อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า วิธีนี้จะเป็นการยากในการจัดเก็บ เพราะการจะบังคับผู้ประกอบการที่ไม่ได้มีสถานประกอบการในไทยนั้นอาจจะทำได้ยาก ดังนั้น ผู้เขียนเสนอให้อ้างอิงข้อมูลรายการการชำระเงินผ่านช่องทางออนไลน์ ธุรกิจการให้บริการการชำระเงินผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายข้อบังคับของธนาคารแห่งประเทศไทย ดังนั้น ข้อมูลการชำระเงินผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์จะเป็นช่องทางที่จะสามารถรวบรวมรายได้ค่าบริการที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้รับจากผู้ให้บริการที่อยู่ในไทย ซึ่ง ณ ปัจจุบัน มีกฎกระทรวงฉบับที่ 355 (พ.ศ.2562) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะของกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องให้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น และผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายว่าด้วยระบบการชำระเงิน รายงานข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนครั้งและจำนวนเงินของการ

ฝากหรือรับโอนเงินแก่กรมสรรพากรผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร ตามรูปแบบการรายงานข้อมูล
ที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งจะเห็นได้ว่ากฎหมายนี้เป็นช่องทางหนึ่งที่สามารถจะทำให้กรมสรรพากรสามารถ
รวบรวมข้อมูลรายได้ค่าบริการที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ได้รับจาก
ผู้ใช้บริการที่อยู่ในไทยได้ จึงเห็นควรว่า การให้ผู้ให้บริการการเงินอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้ทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย
ไว้แล้วมีหน้าที่นำส่งกรมสรรพากรนั้นจะเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ คือกำหนดให้ผู้ให้บริการการเงิน
อิเล็กทรอนิกส์เพิ่มข้อมูลที่จะต้องรายงานเป็นประเภทค่าบริการที่ถูกจ่ายออกไปยังต่างประเทศ และรายงาน
ข้อมูลของผู้รับเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทย แล้วทำการหักภาษีไว้ 3% แล้วนำส่งกรมสรรพากร วิธีการนี้จะมี
ประสิทธิภาพมากกว่าวิธีการให้ธุรกิจประเมินตนเองแล้วนำส่งภาษี

5.5 ผลกระทบ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศยังไม่เคยมี
การบังคับใช้มาก่อน ดังนั้น ผลดีที่จะเกิดขึ้นกับประเทศไทยนั้นคือ จะสามารถเก็บภาษีเข้าประเทศได้มากขึ้น
และเป็นการแก้ไขปัญหาคอรัปชันที่ไม่เป็นธรรมให้แก่ธุรกิจโรงภาพยนตร์และธุรกิจการให้บริการภาพยนตร์ผ่าน
ช่องทางออนไลน์จากต่างประเทศ แต่ในขณะเดียวกันก็ย่อมจะต้องได้รับผลกระทบด้านลบจาก ประเทศเจ้าของ
ธุรกิจดิจิทัลที่จะต้องชำระภาษีให้แก่ไทยโดยเฉพาะมหาอำนาจทางเศรษฐกิจอย่างประเทศสหรัฐอเมริกาย่อมมี
ความเสี่ยงต่อการตอบโต้จากสหรัฐอเมริกาเช่นกัน เพราะประเทศไทยมีสินค้าหลายประเภทที่พึ่งการส่งออกไป
ยังสหรัฐอเมริกา จึงย่อมมีความเสี่ยงว่าจะกระทบไปยังภาคอุตสาหกรรมและเกษตรกรรม และผลกระทบ
โดยตรงต่อผู้ใช้บริการเพราะผู้ประกอบการให้บริการภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ย่อมจะผลักภาระ
ภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังผู้ใช้บริการทันที ซึ่งจะทำให้ผู้บริโภคต้องปรับตัวกับราคาค่าบริการที่สูงขึ้น

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : วิทย์พัฒน์, 2557

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร 2561. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ 2561, กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่ง
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561

เอกสารอื่น

ลงทุนแมน. ธุรกิจโรงภาพยนตร์กำลังถูก Netflix ทำลาย?. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.longtunman.com/11600> [2018, ธันวาคม]

กมลทิพย์วดี กรุทอง. ภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีที่ดิน 6 ประการ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://sites.google.com/site/phasixakr13/extra-credit> .[มกราคม 2563]

สาขาวิชากฎหมายภาษีอากร วิทยาลัยชุมชน ใน กรุงเทพมหานคร. หลักความเป็นธรรม (Equity), [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: <https://www.facebook.com/181015322053519/posts/1221373111351063/>. [กุมภาพันธ์
2563]

สุพัฒนา TAXACC. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม, [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://sites.google.com/a/ttc.ac.th/taxacc/1-khwam-ru-thawpi-keiyw-kab-phasi-mulkha-pheim>
.[กุมภาพันธ์ 2563]

นายอริญชัย เกตุแก้วฉัตรรัตน์ นิตกร. Digital Services Tax, [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<http://www.fpo.go.th/main/getattachment/Department/Bureau-of-Legal-Affairs/8/9953/Digital-Services-Tax.pdf.aspx>. [กุมภาพันธ์ 2563]

ภาษาอังกฤษ

เอกสารอื่น

Peter Csathy. Amazon Prime Video: The Stealthy, Ominous Streaming Force [Online]. Available from:

<https://www.forbes.com/sites/petercsathy/2020/01/31/amazon-prime-video-the-quiet-ominous-streaming-force/#73c476661f1a>. [2019, December]

Primevideo. Start your membership today [Online]. Available from:

https://www.primevideo.com/signup/ref=av_auth_return_redir [2020, January]

Statista. Number of Hulu's paying subscribers in the United States from 4th quarter 2010 to 4th quarter 2019.

[Online]. Available from: <https://www.statista.com/statistics/258014/number-of-hulus-paying-subscribers/>. [2020, January]

Expressvpn. Special deal 12 months+3 months free. [Online]. Available from:

<https://www.expressvpn.com/order>. [2020, January]

Netflix. Sign in. [Online]. Available from: <https://www.netflix.com/th-en/Login>. . [2020, January]

HM Revenue & Customs. Introduction of the new Digital Services Tax. [Online]. Available from :

<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>. [2020 March]

CNN Business. US tech companies will be hit with new UK tax in just three weeks. [Online]. Available

from :<https://edition.cnn.com/2020/03/11/tech/uk-digital-tech-tax/index.html>. [2020, March]

BBC News. France agrees to delay new tax on tech giants. [Online]. Available from :

<https://www.bbc.com/news/business-51192369>. [2020, January]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY 2019 หัวข้อ

2.2.1 ถึง 2.2.3

Base Erosion and Profit Shifting Project

Public Consultation Document

ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY

13 February – 6 March 2019



14. Finally, if “remote” participation in the absence of a taxable physical presence, or in the absence of one that attracts substantial taxable profits, is considered to be a concern in relation to certain highly digitalised businesses, there is an important question as to whether this concern is not relevant to a broader set of businesses – for example, businesses that, due to digitalisation and changes in the global economy, can build their brand, develop an engaged customer base and create value in the absence of local activities or in the absence of local activities that attract a significant share of taxable profits. In other words, to the extent the current rules are seen as under-allocating income to particular jurisdictions due to the ability of highly digitalised businesses to remotely and non-physically participate in those jurisdictions, horizontal equity, design coherence and a level playing field suggest that consideration should be given to whether that policy concern (and reforms to address that concern) are relevant also to more traditional businesses.

15. Against this background, some members of the Inclusive Framework have made proposals, further discussed below, that focus on value creation in the user/market jurisdiction that is not recognised in the current framework for allocating taxing rights and taxable profits.

2.2. Overview and background

16. The Inclusive Framework is currently examining three proposals for revising the profit allocation and nexus rules in response to these challenges posed by digitalisation. These three proposals, which seek to expand the taxing rights of the user or market jurisdiction, are discussed in further detail below. To date, the discussion has focused primarily on two of these proposals, the user participation proposal and the marketing intangible proposal, where a number of commonalities emerged. A detailed discussion of the concept of significant economic presence is also taking place, but this concept was revisited more recently.

2.2.1. The “user participation” proposal

17. One proposal currently discussed focuses on the value created by certain highly digitalised businesses through developing an active and engaged user base, and soliciting data and content contributions from them.

Policy rationale

18. This proposal is premised on the idea that soliciting the sustained engagement and active participation of users is a critical component of value creation for certain highly digitalised businesses. The activities and participation of these users contribute to the creation of the brand, the generation of valuable data, and the development of a critical mass of users which helps to establish market power.

19. This proposal contemplates that this source of value is most significant, on an absolute basis and relative to more traditional drivers of business value, for the following business models:

- a. **Social media platforms:** These platforms are populated by user-generated content, with the volume and quality of that content a key factor in their ability to generate revenue from those users or from paid-for advertising targeted at those users. Social media platforms also benefit from the role users play in building a wider network of platform users, through their role in fostering connections and encouraging others to use the platform. A core business strategy will be to cultivate an active

user base and encourage them to proactively contribute content and spend time on the platform.

- b. **Search engines:** In a similar way to a social media platform, much of the content of a search engine is delivered, directly or indirectly, by users of that platform. The intensive monitoring of user data also allows the platform to tailor experiences to individual users, to indirectly improve platform performance for other users, and to earn revenue by selling advertising targeted at users based on their demonstrated interests.
- c. **Online marketplaces:** The success of an online marketplace is dependent on the size of the user network on either side of the platform, and the quality and diversity of goods/services those users are offering. A key business strategy will be to build, and encourage users to build, that network. Businesses will also enable and rely on users to play a role in regulating the quality of goods and services provided on the platform, such as by offering public reviews or providing feedback directly to the platform.

20. This value generated by user participation is not captured in user jurisdictions under the existing international tax framework, which focuses on the physical activities of a business itself in determining where profits should be allocated and the extent of the taxing rights of user jurisdictions. This results in businesses being able to generate significant value from a jurisdiction with a significant and engaged user base (user jurisdiction) without the profits they derive from that value being subject to local tax.

21. To better align profit allocation outcomes with value creation, the proposal seeks to revise profit allocation rules to accommodate the value creating activities of an active and engaged user base. In addition, the nexus rules would be revised so that the user jurisdictions would have the right to tax the additional profit allocable to them. However, this change in the rules would be limited to those business models which benefit from this type of user base. For businesses that have more traditional relationships with customers, there would be no change in the profit allocation or nexus rules.

Mechanics

22. The proposal would modify current profit allocation rules to require that, for certain businesses, an amount of profit be allocated to jurisdictions in which those businesses' active and participatory user bases are located, irrespective of whether those businesses have a local physical presence.

23. The proposal acknowledges the difficulties in using traditional transfer pricing methods for determining the amount of profit that should be allocated to a user jurisdiction. For example, it dismisses the idea that the value created by user activities can somehow be determined through the application of the arm's length principle, e.g. through hypothesising the user base as a separate enterprise and asking what return it would receive at arm's length in its dealings with other group entities.

24. It is instead proposed that the profit allocated to a user jurisdiction, in respect of the activities/participation of users, be calculated through a non-routine or residual profit split approach. This approach would, at a basic level, involve:

- 1. Calculating the residual or non-routine profit of a business, i.e. the profits that remain after routine activities have been allocated an arm's length return;

2. Attributing a proportion of those profits to the value created by the activities of users, which could be determined through quantitative/qualitative information, or through a simple pre-agreed percentage;
 3. Allocating those profits between the jurisdictions in which the business has users, based on an agreed allocation metric (e.g. revenues); and
 4. Giving those jurisdictions a right to tax that profit, irrespective of whether the business has a taxable presence in their jurisdictions that meets the current nexus threshold.
25. Under this approach, the profit attributed to the routine activities of an MNE group would continue to be determined in accordance with current rules. The only effect of the proposal would be to reallocate a proportion of the non-routine profit of the business, from the entities that are currently realising that profit, to the jurisdictions in which users are located.
26. Significant challenges exist in calculating non-routine profit across an MNE group, and there would be additional difficulties in trying to calculate non-routine profit at the level of an individual business line, e.g. where user participation is considered a material driver of value for one business line within a multi-business line group.
27. To streamline its implementation, the proposal could rely on formulas that would approximate the value of users, and the users of each country, to a business. However, it is acknowledged that this would be a pragmatic approach for allocating profit to a novel driver of value, and one that helps to avoid disputes between countries based on their subjective view of value generated by user participation. The proposal could also be combined with a strong dispute resolution component to minimise additional controversy and double taxation.
28. It is proposed that this approach would be targeted at highly digitalised businesses for which user participation is seen to represent a significant contribution to value creation. That would include, and perhaps be limited to, social media businesses, search engines and online marketplaces. The proposal could also incorporate a range of additional restrictions based on the size of the business to further reduce the administrative burden for tax administrations and taxpayers.

2.2.2. The “marketing intangibles” proposal

29. Another proposal under discussion is based on the concept of marketing intangibles.⁴ Like the user participation proposal, it would change the profit allocation and nexus rules. But unlike the user participation proposal, it would not be intended to apply only to a subset of highly digitalised businesses. Instead, it would have a wider scope in an effort to respond to the broader impact of the digitalisation on the economy.

⁴ The term “marketing intangibles” as used in this paper has the same meaning as is set forth in the OECD Transfer Pricing Guidelines: “*an intangible . . . that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.*” (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (OECD TPG), p. 27).

Policy rationale

30. The marketing intangible proposal addresses a situation where an MNE group can essentially “reach into” a jurisdiction, either remotely or through a limited local presence (such as an LRD), to develop a user/customer base and other marketing intangibles. It sees an intrinsic functional link between marketing intangibles and the market jurisdiction.

31. This intrinsic functional link is seen as manifested in two different ways. First, some marketing intangibles, such as brand and trade name, are reflected in the favourable attitudes in the minds of customers and so can be seen to have been created in the market jurisdiction. Second, other marketing intangibles, such as customer data, customer relationships and customer lists are derived from activities targeted at customers and users in the market jurisdiction, supporting the treatment of such intangibles as being created in the market jurisdiction.

32. Taking into account this link between marketing intangibles and the market jurisdiction, the proposal would modify current transfer pricing and treaty rules to require marketing intangibles and risks associated with such intangibles to be allocated to the market jurisdiction. The proposal considers that the market jurisdiction would be entitled to tax some or all of the non-routine income properly associated with such intangibles and their attendant risks, while all other income would be allocated among members of the group based on existing transfer pricing principles.⁵ One consequence of this proposal is that market jurisdictions would be given a right to tax highly digitalised businesses – even in the absence of a taxable presence – given the importance of marketing intangibles for such business models.

33. The proposal is intended to be consistent with the principle of allocating profit based on the value creation by firms in that this positive attitude in the minds of customers is created by, and the customer information and data is acquired through, the active intervention of the firm in the market. It is thus different from favourable demand conditions in the market jurisdiction that exist independent of the actions of the firm – such as the existence of a stable population benefitting from a successful economy that provides them with the financial means to be able to buy the relevant product. While these aspects of demand obviously have economic relevance, they are not relevant for the allocation of a firm’s profits under the general tax framework, which is based on a determination of how different activities by the firm contribute to its profits.

34. Unlike marketing intangibles, trade intangibles are seen as not similarly possessing an intrinsic functional link with market jurisdictions. A patent used to build an efficient car engine will allow it to achieve the same mileage in one country as it does in another, and does so regardless of who made it or who bought it.

35. The marketing intangible proposal would also help mitigate BEPS concerns. Although BEPS Actions 8-10 achieved significant progress, the shifting of income attributable to marketing intangibles may still be accomplished through the exercise of only a relatively modest degree of decision-making capacity outside the market jurisdiction. Where a local distribution affiliate is needed for business purposes, it may be structured as an LRD and attract only a modest amount of profit. The marketing intangibles that the LRD

⁵ The marketing intangible concept could be designed to specially allocate to market jurisdictions only a portion of the non-routine income attributable to marketing intangibles, instead of all of it.

uses in its distribution activities may be owned and controlled remotely, and accordingly all the profits attributable to those intangibles may be shifted out of the market jurisdiction.

36. Importantly also, the proposal maintains that the implications of BEPS Actions 8-10 are different for marketing and trade intangibles. The proposal is premised on the view that MNE groups now have less ability to shift profits attributable to trade intangibles, which generally arise from substantial, observable activities arising in a specific location. In contrast, the proposal contemplates that the situation is significantly more challenging with respect to marketing intangibles, where the link between specific and substantial activities and the return is less readily apparent. Similar considerations also influenced the decision in the context of BEPS Action 5 to permit certain incentive regimes for trade intangibles but not for marketing intangibles.

37. While MNE groups for a long time have had the ability to capture marketing intangible profits outside the market jurisdiction in low tax jurisdictions, recent developments have enhanced their ability to do so which in turn justifies taking a fresh look at this point in time.

38. As discussed and agreed in the Interim Report, digitalisation is transforming the way our economy functions. The impact of digitalisation and the wider changes to business models and value chains, including lower communication and transportation costs, have increased the opportunities for a modern enterprise to reach and interact with customers in a given market either remotely or through a limited physical presence that does not attract substantial taxing rights in the market jurisdiction. For instance, online retailers with no or only a small physical presence in one country may develop a large user and customer base in that country and know more about these users' and customers' shopping preference than a local book shop around the corner. The same is increasingly true for many branded consumer goods companies either because they are directly and digitally engaged with their customers or because they do so via the intermediation of highly digitalised businesses, or both.

39. With consumers increasingly online, consumer-facing businesses need to be online, which in turn reduces the need for a physical presence or changes the nature of the physical presence in a way that reduces the market jurisdiction's taxing rights. Formerly, for a consumer business to invest successfully into a foreign market, develop a broad customer base, and create value would have typically required some physical proximity and a local presence involved in the sales and marketing effort; but this is no longer the case. Sales and marketing can be handled remotely with only shipment and fulfilment – limited risk distribution – still requiring a presence and even that may depend on the nature of the business, including applicable regulatory requirements. The more data on consumers that can be collected, analysed and exploited remotely through the use of digital technology, the easier it is to avoid exercising any of the DEMPE and related risk management functions in the market jurisdiction that under today's rules govern the allocation of income from marketing intangibles.

Application to key fact patterns

40. One way to understand the marketing intangible proposal is to consider its impact on three key fact patterns. The first is where a highly digitalised business derives revenue from sales and marketing activities targeting a particular market jurisdiction in which it does not have a taxable presence. In these situations, the proposal would allocate non-routine profit attributable to the use of marketing intangibles related to the market jurisdiction to that jurisdiction, even in the absence of a taxable presence under existing

rules. In the context of highly-digitalised businesses, such marketing intangibles may include, for example, marketing intangibles generated by the operation of a free search service, free email, free digital storage and the like.⁶ The proposal would also change the nexus rules to grant the market jurisdiction the right to tax this marketing intangible profit, even if the entity earning the profit would not have a taxable presence under existing nexus rules. Thus, despite a different conceptual starting point it would get to a result similar to that which would be achieved using the user participation proposal.

41. The second key fact pattern is where the same highly digitalised business has a local presence but operates it as an LRD. The marketing intangible proposal would provide that some or all of the non-routine profit allocable to marketing intangibles associated with the market jurisdiction would be taxable by that market jurisdiction. Further, it would ensure that the nexus rules allow the market jurisdiction to exercise a taxing right over this marketing intangible profit. This proposal would address the issue discussed above and frequently seen in the post-BEPS environment, in which a highly digitalised business establishes an LRD but the resulting profit allocable to the market jurisdiction is considered inappropriately small. Here again, the marketing intangible proposal should achieve a tax outcome broadly similar to that which would be achieved under the user participation proposal.

42. The final key fact pattern is a consumer product business not traditionally thought of as a highly-digitalised business, operating either remotely or through an LRD structure. Consistent with the broadly relevant motivation for the proposal, and to foster equity, coherence, and a level playing field, the proposal contemplates that changes to the profit allocation and nexus rules for situations involving highly digitalised businesses would need to apply equally to similarly-situated structures utilised by traditional consumer businesses. It is in this fact pattern that there remains a gap between the outcomes under the user participation and the marketing intangibles proposals.

Mechanics

43. The proposal would modify current profit allocation and nexus rules to require that the non-routine or residual income of the MNE group attributable to marketing intangibles and their attendant risks be allocated to the market jurisdiction. All other income, such as income attributable to technology-related intangibles generated by research and development and income attributable to routine functions, including routine marketing and distribution functions, would continue to be allocated based on existing profit allocation principles. This is because the latter is perceived to continue to produce results that are consistent with the objective of aligning taxable profits with value creation when applied to such businesses activities.

⁶ The definition of marketing intangibles in the OECD TPG includes: “customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.” Highly digitalised businesses have revolutionised the availability and depth of usable micro data on customers, potential customers, including their interests and preferences. Such consumer data is typically acquired in exchange for free services, such as free search functions, free emails etc. The marketing intangible proposal would conceptualise the acquisition of such data as an investment in marketing intangibles (i.e. customer lists and the like) which is then monetised either via the sale or other provision of such data to third parties as part of an advertising business model or used to enhance the sales of own goods and services. In addition, these consumer facing digitalised businesses will often have invested in community and wider brand positioning so as to enhance their subjective appreciation by their users.

44. The special allocation of some or all non-routine returns from marketing intangibles, and the related expansion of the market country's taxation rights, would apply regardless of which entity in the MNE group owns legal title to the marketing intangibles, regardless of which entities in the group factually perform or control DEMPE functions related to those intangibles (though as noted above, routine marketing functions would receive a routine return in the location where carried out), regardless of how risks related to the marketing intangibles would be allocated under existing transfer pricing rules, and regardless of how those rules would ordinarily allocate income related to the marketing intangibles and their associated risks. The proposal assumes that in many instances the type of MNE group to which this special allocation rule applies will already have a taxable presence in the market jurisdiction, but accepts that there will be instances where a taxing right would be assigned to the market jurisdiction in cases where no such right exists under the international tax rules as they stand, taking compliance and administrative cost considerations into account.

45. The allocation of non-routine or residual income between marketing intangibles and other income producing factors could be determined through different methods. One approach would be to apply normal transactional transfer pricing principles. Conceptually, the approach would be quite straightforward. First, marketing intangibles would need to be determined and then their contribution to profit would need to be determined under two sets of assumptions: (i) an assumption that the marketing intangibles (and their attendant risks) are allocated under the current rules; and (ii) an assumption that the marketing intangibles (and their attendant risks) are allocated to the market jurisdiction. This calculation could create a marketing intangible adjustment which would be the difference between those two numbers.

46. The income allocation would be dependent entirely on the facts of each case and the economic contribution to profits provided by the marketing intangibles. This would retain the existing rules requiring an identification of the specific marketing intangibles and a calculation of their contribution to profit.

47. Alternatively, the allocation could be done under a revised residual profit split analysis that uses more mechanical approximations. As with any residual profit split this would require a number of steps including the determination of relevant profit, the determination of routine functions and their compensation, the deduction of routine profit from total profit and finally the division of the remaining or "residual" profit. In this regard, there are different ways in which routine profit could be determined for purposes of computing the amount of non-routine income to be subject to the profit split, ranging from a full transfer pricing facts and circumstances analysis to a more mechanical approach (e.g. a mark-up on costs or on tangible assets). Second, and once the amount of routine profit is determined and subtracted from total profit, there are different ways of determining the portion of non-routine or residual profit attributable to marketing intangibles, ranging from, e.g., cost based methods (e.g. costs incurred to develop marketing intangibles versus costs incurred for R&D and trade intangibles) to more formulaic approaches (e.g. using fixed contribution percentages, which may differ by business model).

48. Once the amount of income attributable to marketing intangibles is determined it would be allocated to each market jurisdiction based on an agreed metric, such as sales or revenues. In this context revenue of MNE groups active in the advertising industry, as many digital businesses are, would be sourced not by reference to the residence of the payer but by reference to the customers that are targeted by the advertisement – e.g., in the online platform context, generally the users of the platform.

49. To address concerns that the implementation of the proposal would result in significant controversy and double taxation for business, the proposal should offer taxpayers the possibility of early certainty on the taxation under this approach and come with a strong dispute resolution component.

2.2.3. The “significant economic presence” proposal

50. The Inclusive Framework will also explore a proposal based on the concept of “significant economic presence” described in Section 7.6 of the Action 1 Report (“Developing options to address the broader direct tax challenges of the digital economy”). This proposal is motivated by the view that the digitalisation of the economy and other technological advances have enabled business enterprises to be heavily involved in the economic life of a jurisdiction without a significant physical presence. According to this view, these technological advances have rendered the existing nexus and profit allocation rules ineffective.

51. Under this proposal, a taxable presence in a jurisdiction would arise when a non-resident enterprise has a significant economic presence on the basis of factors that evidence a purposeful and sustained interaction with the jurisdiction via digital technology and other automated means. Revenue generated on a sustained basis is the basic factor, but such revenue would not be sufficient in isolation to establish nexus. Only when combined with other factors would revenue potentially be used to establish nexus in the form of a significant economic presence in the country concerned. In this context, one or more of the following factors may be considered relevant for constituting the kind of purposeful and sustained interaction with a jurisdiction via digital technology and other automated means that would be sufficient to create a significant economic presence: (1) the existence of a user base and the associated data input; (2) the volume of digital content derived from the jurisdiction; (3) billing and collection in local currency or with a local form of payment; (4) the maintenance of a website in a local language; (5) responsibility for the final delivery of goods to customers or the provision by the enterprise of other support services such as after-sales service or repairs and maintenance; or (6) sustained marketing and sales promotion activities, either online or otherwise, to attract customers. As noted in the Action 1 Report, a link would have to be established between the revenue-generating activity of the non-resident enterprise and its significant economic presence. Additional issues to address in respect of revenue as a factor would include the definition of the types of transactions that are to be covered and appropriate thresholds.

52. The proposal contemplates that the allocation of profit to a significant economic presence could be based on a fractional apportionment method, as discussed in Section 7.6.2.2 of the Action 1 Report. A fractional apportionment method would require the performance of three successive steps:

1. the definition of the tax base to be divided,
2. the determination of the allocation keys to divide that tax base, and
3. the weighting of these allocation keys.

53. The tax base could be determined by applying the global profit rate of the MNE group to the revenue (sales) generated in a particular jurisdiction. The tax base would be apportioned by taking into account factors such as sales, assets and employees. In addition, this proposal contemplates that for those businesses for which users meaningfully contribute to the value creation process, users would also be taken into account in apportioning income.

54. Other simplified methods for allocating profit will also be considered, such as the modified deemed profits methods described in section 7.6.2.3 of the Action 1 Report.

55. Equally, in line with the Action 1 Report, the proposal also contemplates the possible imposition of a withholding tax as a collection mechanism and enforcement tool. In this context, consideration could be given to a gross-basis withholding tax at a low rate on payments to an enterprise with a significant economic presence, with the enterprise having the right to file an income tax return and seek a refund if the withheld amount exceeded the enterprise's income tax liability.

2.2.4. Comparing the proposals

Overview

56. The three proposals would require changes to nexus and profit allocation rules. On nexus they all argue for a re-thinking of the traditional nexus concept and, within their different parameters, they go beyond the limitations on taxing rights determined by reference to a physical presence. On profit allocation, the significant economic presence proposal contemplates the use of a fractional apportionment approach with the possibility of using a withholding mechanism for collection while the user contribution and marketing intangible proposals would use a residual profit split approach. All three proposals apply a global approach to determination of profit.

57. While the user contribution and marketing intangible proposals proceed from different conceptual origins and scope they can be conceptualised in a similar way as discussed in further detail below. Furthermore they both use a residual profit split methodology for allocating profit. Accordingly, the remainder of this section focuses on the commonalities and design challenges of these two proposals, while recognising that other commonalities may exist between these proposals and the proposal based on the concept of significant economic presence, including their possible use of a withholding tax as a collection mechanism or enforcement rule, to the extent that this does not result in double taxation.

Commonalities between the user contribution and marketing intangibles proposals

58. The user participation and marketing intangible proposals share important features. Both proposals are based on the principle that business profits should be taxed in the countries in which value is created, and argue that the profit allocation and nexus rules should be amended to better reflect that principle. Both proposals would have the effect of increasing the share of business profit allocated to countries in which users or customers are located, implemented via a changed nexus standard and a residual profit split method, and both proposals would require changes to the existing nexus and profit allocation rules.

59. Despite these commonalities the proposals have different conceptual origins and resulting differences in scope. The user participation proposal emphasizes the value that digital businesses generate from the engagement, interaction and contributions of users, including content, data and powerful network effects. Its premise is that this justifies the reallocation of profits of relevant businesses to countries in which users are located. In contrast, the marketing intangible proposal emphasizes the intrinsic factual link between a market jurisdiction and marketing intangibles related to that jurisdiction, while suggesting that loyalty of an active and engaged user itself could be considered a type of marketing intangible. Its premise is that this intrinsic link justifies the reallocation of profits of

ภาคผนวก ข

Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 9 October 2019

– 12 November 2019 หัวข้อ 2.3

Public consultation document

Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One

9 October 2019 – 12 November 2019



following sections describe the key components of the “Unified Approach” in more detail, including a number of important pending questions.

2.2. Scope

19. The allocation of a new taxing right to market jurisdictions through new nexus and profit allocation rules would recognise that in today’s globalised and increasingly digitalised economy a range of businesses can project themselves into the daily lives of consumers (including users),⁷ interact with their consumer base and create meaningful value without a traditional physical presence in the market. These features could be said to be relevant for any business, but they are most relevant for digital centric businesses which interact remotely with users, who may or may not be their primary customers, and other consumer-facing businesses for which customer engagement and interaction, data collection and exploitation, and marketing and branding is significant, and can more easily be carried out from a remote location. This would include highly digitalised businesses which interact remotely with users, who may or may not be their primary customers, as well as other businesses that market their products to consumers and may use digital technology to develop a consumer base.

20. This supports the idea that the proposed “Unified Approach” should be focused on large consumer-facing businesses, broadly defined, e.g. businesses that generate revenue from supplying consumer products or providing digital services that have a consumer-facing element. It would also suggest that some sectors (for example, extractive industries and commodities) would be carved-out. Further discussion should take place to articulate and clarify this scope, including consideration of how a consumer-facing business might be defined and how the concepts of consumer products or consumer sales would deal with the supply of goods and services through intermediaries, the supply of component products and the use of franchise arrangements. Further discussion should also take place to consider whether other sectors (e.g. financial services) should also be carved out, taking into account the tax policy rationale as well as other practicalities. Such discussion should also include consideration of size limitations, such as, for example, the €750 million revenue threshold used for country-by-country reporting requirements.

2.3. A new nexus rule for the taxpayers in the scope

21. Currently, in a jurisdiction a non-resident company is taxable on its business profits only if it has a permanent establishment there. That means having some form of physical presence. Digitalisation has strained the applicability of this rule as companies can increasingly do business with customers in a jurisdiction without having a physical presence there. This is particularly true of the remote sales of highly digitalised businesses, whose activities have called into question the relevance of the existing physical presence rules – not least in the minds of the public and politicians.

22. In an increasingly digitalised economy, and perhaps beyond today’s business models, it seems likely that large businesses will conduct more and more consumer-facing and/or user-facing activities from a remote location, with no or minimal physical presence

⁷ The term “consumer” generally refers to individuals who acquire or use goods or services for personal purposes (i.e. outside the scope of a professional or business activity), while the term “customer” generally includes all recipients of a good or service (including business customers that are not end-users).

in the market. The new nexus rule would address this issue by being applicable in all cases where a business has a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction, such as through consumer interaction and engagement, irrespective of its level of physical presence in that jurisdiction. The simplest way of operating the new rule would be to define a revenue threshold in the market (the amount of which could be adapted to the size of the market) as the primary indicator of a sustained and significant involvement in that jurisdiction. The revenue threshold would also take into account certain activities, such as online advertising services, which are directed at non-paying users in locations that are different from those in which the relevant revenues are booked. This new nexus would be introduced through a standalone rule – on top of the permanent establishment rule – to limit any unintended spill-over effect on other existing rules.

23. The intention is that a revenue threshold would not only create nexus for business models involving remote selling to consumers, but would also apply to groups that sell in a market through a distributor (whether a related or non-related local entity). This would be important to ensure neutrality between different business models, and capture all forms of remote involvement in the economy of a market jurisdiction.

2.4. New and revised profit allocation rules

24. Once it is determined that a country has a right to tax profits of a non-resident enterprise, the next question is how much profit the rules allocate to that jurisdiction. This matter is currently answered by Article 7 (Business Profits) of both the OECD and United Nations Model Tax Conventions.

25. In the case of a resident enterprise transacting with its own affiliates, countries have taxing rights over the profits of that enterprise in accordance with Article 9 (Associate Enterprises).

26. While Articles 7 and 9 are a common feature of substantially all tax treaties, there is greater variation in the terms of Article 7. But most importantly, a large proportion of tax disputes for large MNE groups are about the interpretation and practical application of those articles, and this is particularly true for marketing and distribution activities.

27. As noted, given that the new taxing right would create a nexus for an MNE group even in the absence of a physical presence, it would be impossible to use the existing rules to allocate profit to this new nexus in cases where no functions are performed, no assets are used, and no risks are assumed in the market jurisdictions. Therefore, new profit allocation rules are required for Amount A.

28. As recognised in the Policy Note issued by the Inclusive Framework in January 2019, the new profit allocation rules would go beyond the arm's length principle and beyond the limitations on taxing rights determined by reference to a physical presence, two principles generally accepted as cornerstones of the current rules. At the same time, while a number of criticisms of the arm's length principle have been voiced, there is a recognition that the current rules work reasonably well for most routine transactions. Therefore, the new rules would allow for the taxation at an appropriate level of business activities in market jurisdictions, while retaining transfer pricing rules where they work relatively well in that market jurisdiction.

29. The new rules, taken together with existing transfer pricing rules, will need to deliver the agreed quantum of profit to market jurisdictions and do so in a way that is simple, avoids double taxation, and significantly improves tax certainty relative to the

ภาคผนวก ค

อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการ
เลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน

อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์
เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร
ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน

รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์

มีความปรารถนาที่จะทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน

ได้ตกลงกันดังต่อไปนี้

หมวด 1

ขอบข่ายแห่งอนุสัญญา

ข้อ 1

ขอบข่ายด้านบุคคล

อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งหรือสองรัฐ

ข้อ 2

ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย

1. อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่ภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนที่ตั้งบังคับในนามของรัฐแต่ละรัฐ หรือในนามของส่วนราชการหรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของแต่ละรัฐ โดยไม่คำนึงถึงวิธีการเรียกเก็บ
2. ภาษีที่พึงที่จัดบังคับเก็บจากเงินได้ทั้งสิ้น จากทุนทั้งสิ้น หรือจากองค์ประกอบทั้งหลายของเงินได้หรือของทุน รวมทั้งภาษีที่เก็บจากผลได้จากการเปลี่ยนมือสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ ภาษีที่เก็บจากยอดเงินค่าจ้างหรือเงินเดือนซึ่งวิสาหกิจเป็นผู้จ่าย ตลอดจนภาษีที่เก็บจากการเพิ่มค่าของทุน ให้ถือว่าเป็นภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน
3. ภาษีที่มีอยู่ปัจจุบัน ซึ่งอนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับ โดยเฉพาะ ได้แก่
 - ก. ในกรณีประเทศเนเธอร์แลนด์
 - (1) ภาษีเงินได้ (de inkomstenbelasting)

- (2) ภาษีค่าจ้าง (de loonbelasting)
- (3) ภาษีบริษัท (de vennootschapsbelasting)
- (4) ภาษีเงินปันผล (de dividendbelasting)
- (5) ภาษีเงินทุน (de vermogensbelasting)

(ต่อไปนี้จะเรียกว่า "ภาษีนetherlands")

ข. ในกรณีประเทศไทย

- (1) ภาษีเงินได้
- (2) ภาษีบำรุงท้องที่

(ต่อไปนี้จะเรียกว่า "ภาษีไทย")

4. อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่ภาษีใดๆ ที่เหมือนกันหรือในสาระสำคัญคล้ายคลึงกันซึ่งในเวลาต่อไปจะได้ตั้งบังคับเพิ่มเติมจาก หรือแทนที่ภาษีที่มีอยู่ในปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองจะได้แจ้งแก่กันและกัน เพื่อให้ทราบถึงความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใดๆ ซึ่งได้มีขึ้นในกฎหมายภาษีอากรของแต่ละรัฐ

หมวด 2

บทนิยาม

ข้อ 3

บทนิยามทั่วไป

1. ในอนุสัญญานี้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

- ก. คำว่า "รัฐ" หมายถึง ประเทศเนเธอร์แลนด์ หรือประเทศไทยตามแต่บริบทจะกำหนด คำว่า "รัฐทั้งสอง" หมายถึง ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศไทย
- ข. คำว่า "ประเทศเนเธอร์แลนด์" รวมถึงส่วนของราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ซึ่งตั้งอยู่ในยุโรปและส่วนของพื้นดินท้องทะเลและดินใต้ผิวดินใต้ทะเลเหนือซึ่งราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์มีสิทธิอธิปไตยตามกฎหมายระหว่างประเทศ

- ค. คำว่า "ประเทศไทย" รวมถึงราชอาณาจักรไทยและพื้นที่ซึ่งประชิดกับน่านน้ำอาณาเขตของราชอาณาจักรไทย ซึ่งตามกฎหมายไทยและตามกฎหมายระหว่างประเทศได้กำหนดหรืออาจกำหนดในเวลาต่อไป ให้เป็นพื้นที่ซึ่งราชอาณาจักรไทยอาจใช้สิทธิภายในพื้นที่นั้นๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับพื้นดินท้องทะเลและดินใต้ผิวดิน รวมทั้งทรัพยากรธรรมชาติของพื้นดินท้องทะเลและดินใต้ผิวดินนั้น
- ง. คำว่า "บุคคล" รวมถึงบุคคลธรรมดา บริษัท และคณะบุคคลอื่นใด
- จ. คำว่า "บริษัท" หมายความว่านิติบุคคลหรือหน่วยใดๆ หรือกลุ่มบุคคลใดๆ ซึ่งได้รับการปฏิบัติอย่างนิติบุคคลเพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี
- ฉ. คำว่า "วิสาหกิจของรัฐหนึ่ง" และ "วิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่ง" หมายความว่าวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง และวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง
- ช. คำว่า "เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ"
- (1) ในประเทศเนเธอร์แลนด์ หมายความว่ารัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจโดยถูกต้อง
- (2) ในประเทศไทย หมายความว่ารัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจโดยถูกต้อง

2. ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้โดยรัฐใดรัฐหนึ่งนั้น คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้เป็นอย่างอื่น ให้มีความหมายที่คำนั้นๆ มีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีที่อยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

ข้อ 4

ภูมิสำเนาเพื่อการรัษฎากร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง" หมายความว่าบุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นจำเป็นต้องเสียภาษีในรัฐนั้น โดยเหตุผลแห่งการมีภูมิสำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานจัดการหรือโดยหลักเกณฑ์อื่นใดในทำนองเดียวกัน
2. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ บุคคลธรรมดาใดเป็นสมาชิกในคณะผู้แทนทางทูตหรือกงสุลของรัฐหนึ่ง ในอีกรัฐหนึ่งหรือในรัฐที่สาม และเป็นคนชาติของรัฐผู้ส่ง ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ส่ง หากบุคคลนั้นอยู่ภายใต้ข้อผูกพันอย่างเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นในเรื่องภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน

3. ในกรณีบุคคลธรรมดา เนื่องจากเหตุผลแห่งบทของวรรค 1 บุคคลธรรมดาคนใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองรัฐ ให้วินิจฉัยกรณีตามกฎดังต่อไปนี้

- (ก) ให้ถือว่าบุคคลธรรมดาผู้มีที่อยู่ถาวรในรัฐใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ถ้าบุคคลธรรมดามีที่อยู่ถาวรในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐซึ่งตนมีความสัมพันธ์ทางส่วนตัวและทางเศรษฐกิจใกล้ชิดที่สุด (ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ)
- (ข) ถ้าไม่อาจกำหนดรัฐอันเป็นที่ตั้งศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญของบุคคลธรรมดาได้ก็ดี หรือถ้าไม่มีที่อยู่ถาวรของบุคคลธรรมดาอยู่ในทั้งสองรัฐก็ดี ให้ถือว่าบุคคลธรรมดานั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ตนมีที่อยู่เป็นปกติ
- (ค) ถ้าบุคคลธรรมดามีที่อยู่เป็นปกติในทั้งสองรัฐ หรือ ไม่มีอยู่เลยในทั้งสองรัฐ ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ตนเป็นคนชาติ
- (ง) ถ้าบุคคลธรรมดาเป็นคนชาติของทั้งสองรัฐ หรือมิได้เป็นคนชาติของทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

4. ในกรณีที่ตามเหตุผลแห่งบทของวรรค 1 บุคคลใดซึ่งมิใช่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองรัฐ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน

ข้อ 5

สถานประกอบการถาวร

1. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายความว่า สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

2. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" โดยเฉพาะให้รวมถึง

- (ก) สถานจัดการ
- (ข) สาขา
- (ค) สำนักงาน
- (ง) โรงงาน
- (จ) โรงช่าง

- (จ) เหมืองแร่ เหมืองหิน หรือสถานที่อื่นที่ใช้ในการขุดทรัพยากรธรรมชาติ
3. แม้จะมีบทของวรรค 1 และ 2 อยู่ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ให้อรรถาธิบายหรือสิ่งปลูกสร้างหรือโครงการประกอบ ถ้าหากคำตรงอยู่เกินกว่า
- (ก) 6 เดือน ในกรณีที่มีการติดตั้งหรือการตั้งเครื่องบริภัณฑ์โรงงาน หรือเครื่องจักร รวมถึงการก่อสร้างเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อการติดตั้งเช่นว่านั้น
- (ข) 3 เดือน ในกรณีอื่นๆ
4. คำว่า "สถานประกอบการถาวร" มิให้ถือว่ารวมถึง
- (ก) การใช้เครื่องอำนวยความสะดวก เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ
- (ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบ
- (ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ
- (ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อของหรือสินค้า หรือเพื่อรวบรวมซื้อสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น
- (จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการ โฆษณาจัดหาให้ซึ่งซื้อสินค้า การวิจัยทางวิทยาศาสตร์หรือเพื่อกิจกรรมทำนองเดียวกันซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ
5. บุคคลที่กระทำการในรัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐหนึ่ง นอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของรัฐแรก ถ้า
- (ก) บุคคลนั้นมี และใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อ หรือในนามของวิสาหกิจนั้น อยู่ในรัฐแรกนั้นเป็นปกติ เว้นไว้แต่ว่ากิจกรรมต่างๆ ของบุคคลนั้น จำกัดอยู่แต่เฉพาะเพียงการซื้อของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือ
- (ข) บุคคลนั้นได้เก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้า ซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นอยู่ในรัฐแรกนั้นเป็นประจำและดำเนินการส่งของในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำหรือ

- (ค) บุคคลนั้นจัดหาคำสั่งซื้อทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในรัฐแรกนั้นอยู่เป็นปกติเพื่อวิสาหกิจนั้นเอง หรือเพื่อวิสาหกิจและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

6. วิสาหกิจของรัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในอีกรัฐหนึ่ง เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจ ในอีกรัฐหนึ่งนั้น โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนค้าต่างทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจของตน แต่จะไม่ใช้บังคับแก่นายหน้าหรือตัวแทนเช่นว่านั้น ได้ประกอบการ ในอีกรัฐหนึ่งเกี่ยวกับกิจกรรมที่กำหนดไว้ในวรรค 5 ทั้งหมดหรือเพื่อวิสาหกิจนั้นเองหรือเพื่อวิสาหกิจนั้นและวิสาหกิจอื่นๆ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของวิสาหกิจนั้น หรือมีผลประโยชน์ควบคุมอยู่ในวิสาหกิจนั้น

7. เพียงแต่ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง ควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง หรือซึ่งประกอบธุรกิจ ในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง

หมวด 3

การเก็บภาษีจากเงินได้

ข้อ 6

เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์

1. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์อาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งทรัพย์นั้นตั้งอยู่
2. คำว่า "อสังหาริมทรัพย์" ให้นิยามตามกฎหมายของรัฐซึ่งทรัพย์นั้นตั้งอยู่ คำนี้ไม่ว่าในกรณีใดให้รวมถึงทรัพย์อันเป็นอุปกรณ์แห่งอสังหาริมทรัพย์ ปศุสัตว์ และเครื่องบริภัณฑ์ที่ใช้ในการเกษตรและการป่าไม้ สิทธิที่อยู่ในบังคับบทกฎหมายทั่วไปว่าด้วยทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน สิทธิเก็บกินในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิในการทำงานในจุมแร่ แหล่งแร่ และทรัพยากรธรรมชาติอย่างอื่น เรือกำปั่น เรือและอากาศยานไม่ให้ถือว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์
3. บทของวรรค 1 ให้ใช้บังคับแก่เงินได้อื่นเนื่องมาจากการใช้โดยตรงการให้เช่าหรือการใช้อสังหาริมทรัพย์ในรูปอื่น
4. บทของวรรค 1 และวรรค 3 ให้ใช้บังคับแก่เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ของวิสาหกิจ และแก่เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งใช้เพื่อบริการวิชาชีพด้วย

ข้อ 7

กำไรจากธุรกิจ

1. ถ้าไรของวิสาหกิจของรัฐหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว ถ้าไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น
2. ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐหนึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐนั้น ในแต่ละรัฐให้ถือว่ากำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น ในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับ ถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอันแยกต่างหากและประกอบกิจกรรมเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน และติดต่อกันเป็นอิสระ โดยแท้จริงกับวิสาหกิจซึ่งตนเป็นสถานประกอบการถาวรนั้น
3. ในการกำหนดกำไรของสถานประกอบการถาวร ให้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายซึ่งมีขึ้นเพื่อสถานประกอบการถาวรนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ไม่ว่าจะมิขึ้นในรัฐที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่หรือที่อื่น
4. หากเป็นประเพณีในรัฐหนึ่งให้กำหนดกำไรอันเป็นของสถานประกอบการถาวร โดยอาศัยมูลฐานการปันกำไรทั้งสิ้นของวิสาหกิจให้แก่ส่วนต่างๆ ของวิสาหกิจหรือ โดยอาศัยมูลฐานอัตราส่วนตามสมควรของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายของสถานประกอบการถาวร ในกรณีที่บุคคลใดมิได้เรียกร้องให้เก็บภาษีโดยอาศัยกำไรสุทธิแท้จริงของสถานประกอบการถาวรมิให้ข้อความใดในวรรค 2 ตัดหนทางรัฐนั้น ในการที่จะกำหนดกำไรเพื่อเก็บภาษีโดยวิธีดังกล่าว แต่วิธีที่ใช้ใช้นั้นจะต้องเป็นวิธีที่มีผลตามหลักการอันกำหนดไว้ในข้อนี้
5. มิให้กำไรใดๆ เป็นของสถานประกอบการถาวร โดยเหตุผลเพียงว่าสถานประกอบการถาวรนั้นซื้อของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ
6. เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคก่อนๆ กำไรที่จะเป็นของสถานประกอบการถาวร ได้กำหนดตามวิธีเดียวกันเป็นปีๆ ไป เว้นแต่จะมีเหตุผลอันสมควรและเพียงพอที่จะใช้วิธีอื่น
7. ในกรณีที่กำไรรวมไว้ซึ่งรายการเงินได้ซึ่งแยกอยู่ในบังคับของข้ออื่นแห่งอนุสัญญานี้ มิให้บทของข้ออื่นเหล่านั้นถูกกระทบกระเทือน โดยบทข้อนี้

ข้อ 8

การขนส่งทางเรือและทางอากาศ

1. ถ้าไรหรือเงินได้ของวิสาหกิจของรัฐหนึ่งจากการดำเนินการเดินอากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐเท่านั้น
2. ถ้าตามข้อ 7 วิสาหกิจของรัฐหนึ่งซึ่งดำเนินการเดินเรือในการจราจรระหว่างประเทศ อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่งนั้น ให้ลดลงเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละ 50 ของภาษี

3. ในทำนองเดียวกันให้ใช้บังคับบทของวรรค 1 และวรรค 2 แก่กำไรหรือเงิน ได้ซึ่งเกิดจากการเข้าร่วมกลุ่มการเดินทางเรือหรืออากาศยาน ไม่ว่าชนิดใดๆ โดยวิสาหกิจซึ่งประกอบการขนส่งทางเรือหรืออากาศยานว่านั้น

ข้อ 9

วิสาหกิจในเครือเดียวกัน

ในกรณีนี้

- ก) วิสาหกิจของรัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือทางอ้อมในการจัดการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่ง หรือ
- ข) บุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐหนึ่งและวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่ง

และในแต่ละกรณีได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสองในด้านความสัมพันธ์ทางพาณิชย์หรือการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ กำไรใดๆซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่ง หากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้น โดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้น อาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้นและเก็บภาษีได้ตามนั้น

ข้อ 10

เงินปันผล

1. เงินปันผลที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง จ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง
2. อย่างไรก็ตาม เงินปันผลเช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีในรัฐซึ่งบริษัทที่จ่ายเงินปันผลเป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ได้ แต่ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น
3. แม้จะมีบทความของวรรค 2 อยู่
 - ก. ภาษีเนเธอร์แลนด์เก็บจากเงินปันผลซึ่งบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์จ่ายแก่บริษัทซึ่งมีทุนจำแนกออกเป็นหุ้นทั้งหมดหรือบางส่วน และซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และถือหุ้นอยู่โดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 25 ของทุนของบริษัทซึ่งจ่ายเงินปันผลนั้น จะต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของเงินปันผลทั้งสิ้น
 - ข. ภาษีไทยเก็บจากเงินปันผลซึ่งบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจ่ายแก่บริษัทซึ่งมีทุนจำแนกออกเป็นหุ้นทั้งหมดหรือบางส่วน และเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ และถือหุ้น โดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 25 ของทุนของบริษัทซึ่งจ่ายเงินปันผลนั้น จะต้องไม่เกินร้อยละ 10 โดยมี

เงื่อนไขว่า

- ก) หากอัตราสูงสุดของภาษีไทยที่เก็บจากกำไรของบริษัทสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการแบ่งเงินปันผลนั้นไม่เกินกว่าร้อยละ 30 ภาษีไทยที่เก็บจากเงินปันผลเช่นว่านั้นจะต้องไม่เกินกว่า
- (1) ร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ถ้าบริษัทที่จ่ายเงินปันผลนั้นประกอบกิจการอุตสาหกรรม
 - (2) ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น สำหรับกรณีอื่นทุกกรณี
- ข) หากอัตราสูงสุดของภาษีไทยที่เก็บจากกำไรของบริษัทสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการแบ่งเงินปันผลนั้นเกินกว่าร้อยละ 30 แต่ไม่เกินร้อยละ 40 ภาษีไทยที่เก็บจากเงินปันผลเช่นว่านั้นจะต้องไม่เกินร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ถ้าบริษัทที่จ่ายเงินปันผลนั้นมีได้ประกอบกิจการอุตสาหกรรม
4. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองจะตกลงกันในเรื่องวิธีการใช้บังคับวรรค 2 และ 3
5. คำว่า "เงินปันผล" ซึ่งใช้ในข้อนี้หมายถึงเงินได้จากหุ้น สิทธิในหุ้น โดยไม่ต้องลงทุนเป็นเงิน (jouisissance rights) หุ้นของผู้ก่อตั้งหรือสิทธิอื่นๆ ซึ่งมีใช้สิทธิเรียกร้องหนี้อันมีส่วนในผลกำไร รวมทั้งเงินได้จากสิทธิอื่นๆ ของบรรษัทอันมีลักษณะทำนองเดียวกับเงินได้จากหุ้นตามกฎหมายภาษีอากรของรัฐซึ่งบริษัทที่ทำการแบ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่
6. คำว่า "กิจการอุตสาหกรรม" ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึง
- ก) กิจการใดๆ ซึ่งประกอบ
 1. การทำหัตถกรรม การประกอบ และการแปรสภาพ
 2. การก่อสร้าง วิศวกรรมโยธา และการต่อเรือ
 3. การเหมืองแร่และการสำรวจและการแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ
 4. การผลิตกระแสไฟฟ้า พลังน้ำ ก๊าซ หรือการประปา หรือ
 5. การเกษตร การป่าไม้และการประมง การทำสวน และ
 - ข) กิจการอื่นใดซึ่งมีสิทธิได้รับเอกสิทธิ์ที่ให้ตามกฎหมายของประเทศไทย ว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม และ

ค) กิจการอื่นใดซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทย อาจประกาศให้เป็น "กิจการอุตสาหกรรม" เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้

7. มิให้ใช้บทของวรรค 1 วรรค 2 และวรรค 3 บังคับ ถ้าผู้รับเงินปันผลซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับการถือหุ้นหรือมีทุนอันเป็นเหตุแห่งการจ่ายเงินปันผลนั้นอยู่ในอีกรัฐหนึ่งซึ่งบริษัทจ่ายเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในกรณีเช่นว่านั้น ให้ใช้บทของข้อ 7 บังคับ โดยมีเงื่อนไขว่าตามกฎหมายของอีกรัฐหนึ่งนั้นเงินปันผลนั้นเก็บภาษีในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของกำไรของสถานประกอบการถาวรนั้น

8. ในกรณีที่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งได้รับกำไรหรือเงินได้จากอีกรัฐหนึ่ง รัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจจะไม่ตั้งบังคับภาษีใดๆ จากเงินปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่บุคคลที่มีได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือกำหนดให้กำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรนั้นต้องเสียภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรแม้ว่าเงินปันผลที่จ่ายหรือกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรนั้นจะประกอบขึ้นด้วยกำไรหรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม

ข้อ 11

ดอกเบี้ย

1. ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในรัฐหนึ่งและจ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตาม ดอกเบี้ยนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐที่ดอกเบี้ยเกิดขึ้น แต่ภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะต้องไม่เกินกว่า

ก) ร้อยละ 10 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ถ้าดอกเบี้ยนั้นได้มาโดยธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่นๆ (รวมทั้งบริษัทประกันภัย) ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง

ข) ร้อยละ 25 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น สำหรับกรณีอื่นทุกกรณี

3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองจะได้ตกลงในเรื่องวิธีการใช้บังคับวรรค 2

4. คำว่า "ดอกเบี้ย" ที่ใช้ในข้อนี้ หมายถึงเงินได้จากหลักทรัพย์รัฐบาล พันธบัตรหรือหุ้นกู้ ไม่ว่าจะมิหลักประกันจำนวนหรือไม่ และ ไม่ว่าจะมิสิทธิร่วมกันในผลกำไรหรือไม่ และสิทธิเรียกร้องหนี้ทุกชนิด รวมทั้งเงินได้อื่นๆ ทั้งหมด ซึ่งมีลักษณะทำนองเดียวกันกับเงินได้จาก การให้กู้ยืมเงินตามกฎหมายภาษีอากรของรัฐซึ่งเงินได้นั้น ได้เกิดขึ้น

5. มิให้ใช้บทของวรรค 1 และ 2 บังคับ ถ้าผู้รับดอกเบี้ยซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสิทธิเรียกร้องหนี้ที่ก่อให้เกิดดอกเบี้ยนั้น อยู่ในอีกรัฐหนึ่งที่ดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้น ในกรณีเช่นว่านั้น บทของข้อ 7 จะใช้บังคับ โดยมีเงื่อนไขว่าตามกฎหมายของอีกรัฐหนึ่งนั้นดอกเบี้ยถูกเก็บภาษีในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของกำไรของสถานประกอบการถาวรนั้น

6. ดอกเบี้ยจะถือว่าเกิดขึ้นในรัฐหนึ่งถ้าผู้จ่ายเป็นรัฐนั้น ส่วนราชการ เจ้าหน้าที่ส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้นหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามในกรณีบุคคลที่จ่ายดอกเบี้ยไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม มีสถานประกอบการถาวรในรัฐหนึ่งอันก่อให้เกิดหนี้ที่ต้องจ่ายดอกเบี้ยขึ้น และดอกเบี้ยนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรนั้น ดอกเบี้ยเช่นนั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

7. ในกรณีใดที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์เป็นพิเศษระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับหรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น ดอกเบี้ยที่จ่ายให้กันนั้นเมื่อคำนึงถึงสิทธิเรียกร้องหนี้อันเป็นมูลแห่งการจ่ายดอกเบี้ยแล้ว มีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้ตกลงกันระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับหากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทของข้อนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้น ส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้นให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงบทอื่นๆ แห่งอนุสัญญานี้ด้วย

ข้อ 12

ค่าสิทธิ

1. ค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐหนึ่งและจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิเช่นนั้นอาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งค่าสิทธินั้นเกิดขึ้น แต่ภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะต้องไม่เกินกว่า

ก) ร้อยละ 5 ของจำนวนเงินที่ชำระทั้งสิ้นเช่นนั้น ถ้าค่าสิทธินั้นจ่ายเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ใดๆ

ข) ร้อยละ 15 ของเงินที่ชำระทั้งสิ้นเช่นนั้น ถ้าค่าสิทธินั้นเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียง

3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสอง จะได้ตกลงกันในเรื่องวิธีการใช้บังคับวรรค 2

4. มิให้ใช้บังคับบทของวรรค 1 วรรค 2 ในกรณีที่ผู้รับค่าสิทธิซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งมีสถานประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสิทธิหรือทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดสิทธินั้นอยู่ในอีกรัฐหนึ่งที่ค่าสิทธินั้นเกิดขึ้น ในกรณีเช่นนั้นให้ใช้ข้อ 7 บังคับ โดยมีเงื่อนไขว่าตามกฎหมายของอีกรัฐหนึ่งนั้น ค่าสิทธิถูกเก็บภาษีในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของกำไรของสถานประกอบการถาวรนั้น

5. ค่าสิทธิให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐหนึ่ง เมื่อผู้จ่ายได้แก่รัฐนั้น ส่วนราชการหรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของรัฐนั้น หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อย่างไรก็ตามในกรณีบุคคลผู้จ่ายค่าสิทธินั้นไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งหรือไม่ก็ตาม มีสถาน

ประกอบการถาวรอันเกี่ยวข้องในการทำสัญญาให้มีการจ่ายค่าสิทธินั้นอยู่ในรัฐหนึ่งและค่าสิทธิเช่นว่านั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรนั้นให้ถือว่าเกิดขึ้นในรัฐที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่

6. ในกรณีใดที่โดยเหตุผลแห่งความสัมพันธ์เป็นพิเศษระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับ หรือระหว่างบุคคลทั้งสองนั้นกับบุคคลอื่น ค่าสิทธิที่จ่ายเมื่อคำนึงถึงการใช้สิทธิ หรือข้อสนเทศอันเป็นมูลแห่งการจ่ายแล้ว มีจำนวนเกินกว่าจำนวนเงินซึ่งควรจะได้อัตกกลงกันระหว่างผู้จ่ายกับผู้รับ หากไม่มีความสัมพันธ์เช่นนั้น บทของข้อนี้ให้ใช้บังคับเฉพาะแก่เงินจำนวนหลัง ในกรณีเช่นนั้นส่วนเกินของเงินที่ชำระนั้น ให้คงเก็บภาษีได้ตามกฎหมายของแต่ละรัฐ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงบทอื่นๆ แห่งอนุสัญญา

ข้อ 13

ข้อจำกัดของข้อ 10, 11, และ 12

องค์การระหว่างประเทศ องค์การ และเจ้าหน้าที่ขององค์การหรือองค์กรดังกล่าวและสมาชิกในคณะผู้แทนทางทูตหรือกงสุลของรัฐที่สาม ซึ่งอยู่ในรัฐหนึ่งจะไม่ได้รับสิทธิในอีกรัฐหนึ่งในการลดหรือยกเว้นภาษีตามที่บัญญัติไว้ในข้อ 10, 11 และ 12 ในส่วนที่เกี่ยวกับรายการเงินได้ซึ่งกำหนดไว้ในข้อเหล่านี้ และซึ่งเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่ง ถ้ารายการเงินได้เช่นว่านั้นไม่อยู่ในข้อบังคับที่จะต้องเสียภาษีจากเงินได้ในรัฐแรก

ข้อ 14

ผลได้จากทุน

1. ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ ตามที่นิยามไว้ในวรรค 2 ของข้อ 6 อาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่
2. ผลได้จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐหนึ่ง รวมทั้งผลได้จากการจำหน่ายสถานประกอบการถาวรเช่นว่านั้น (โดยลำพังหรือรวมกับวิสาหกิจทั้งหมด) อาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง
3. แม้จะมีบทของวรรค 2 อยู่ ผลได้จากการจำหน่ายเรือและอากาศยานที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ และอสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเดินเรือและอากาศยานเช่นว่านั้น ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจนั้นตั้งอยู่
4. ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใดๆ นอกจากที่ได้กล่าวไว้ในวรรค 1, 2 และ 3 ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐซึ่งผู้จำหน่ายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่
5. บทของวรรค 4 จะไม่กระทบกระเทือนสิทธิของแต่ละรัฐที่จะเก็บภาษีผลได้ตามกฎหมายของตนจากการจำหน่ายหุ้น หรือสิทธิในหุ้นที่ไม่ต้องลงทุนเป็นเงิน (Jouissance right) ของบริษัทหนึ่งซึ่งมีทุนจำแนกออกเป็นหุ้นทั้งหมดหรือบางส่วนและเป็นบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น อันเป็นผลได้ซึ่งบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และเคยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแรกในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา ก่อนการจำหน่ายหุ้นหรือสิทธิในหุ้นที่ไม่ต้องลงทุนเป็นเงินนั้นเป็นผู้ได้รับ

ข้อ 15

บริการส่วนบุคคล

1. ในบังคับบทของข้อ 16, 18, 19, 20 และ 21 ค่าตอบแทนซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบริการส่วนบุคคล (รวมทั้งการปฏิบัติงานวิชาชีพอิสระ) ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นไว้แต่ว่าได้รับบริการในอีกรัฐหนึ่ง ถ้าได้รับบริการเช่นนั้นแล้ว ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งนั้น
2. แม้จะมีบทของวรรค 1 อยู่ ค่าตอบแทนซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งได้รับในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริการเช่นนั้นซึ่งให้อีกรัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรก ถ้า
 - ก) ผู้รับอยู่ในรัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ ซึ่งรวมกันแล้วไม่เกินกว่า 183 วัน ในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง และ
 - ข) ค่าตอบแทนนั้นจ่ายโดยหรือในนามของบุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง และ
 - ค) ค่าตอบแทนนั้นมีได้ตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรซึ่งบุคคลผู้จ่ายเงินค่าตอบแทนนั้นมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง
3. แม้จะมีบทก่อนๆ ของข้อนี้อยู่ ค่าตอบแทนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทำงานในเรือหรืออากาศยานในการจราจรระหว่างประเทศ อาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่

ข้อ 16

ค่าป่วยการของกรรมการ

1. ค่าป่วยการของกรรมการหรือจำนวนเงินที่ชำระอันคล้ายคลึงกันซึ่งได้มาโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ในฐานะที่เป็นสมาชิกในคณะกรรมการของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย อาจเก็บภาษีได้ในประเทศไทย
2. ค่าตอบแทนหรือจำนวนเงินที่ชำระอันคล้ายคลึงกันซึ่งได้มาโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ในฐานะที่เป็นผู้ว่าการ (bestuurder) หรือผู้อำนวยการ (commissaris) ของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ อาจเก็บภาษีได้ในประเทศเนเธอร์แลนด์

ข้อ 17

นักแสดงและนักกีฬา

แม้จะวิบของข้อ 5, 7 และ 15 อยู่เงินที่ได้มาโดยนักแสดงสาธารณะ เช่น นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ และนักดนตรี และโดยนักกีฬาจากกิจกรรมส่วนบุคคลของตนเช่นว่านั้น หรือเงินที่ได้ที่ได้มาจากการที่วิสาหกิจจัดบริการให้แก่นักแสดงสาธารณะหรือนักกีฬาเช่นว่านั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งมีการกระทำกิจกรรมหรือบริการนั้น

ข้อ 18

เงินบำนาญและเงินปี

1. ในบังคับบทแห่งวรรค 2 ของข้อนี้ และวรรค 1 ของข้อ 18 เงินบำนาญหรือค่าตอบแทนอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งได้จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐหนึ่งโดยพิจารณาถึงการทำงานในอดีต และเงินปีซึ่งได้จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่เช่นว่านั้น จะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้นเท่านั้น
2. อย่างไรก็ตาม เงินได้เช่นว่านั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งเท่าที่เงินได้นั้นถูกเรียกเก็บภาษีสำหรับกำไรที่ได้มาโดยวิสาหกิจของอีกรัฐหนึ่งในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือได้มาโดยวิสาหกิจซึ่งมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น
3. คำว่า "เงินปี" หมายถึงจำนวนเงินที่กำหนดไว้ ซึ่งจ่ายให้เป็นระยะๆ ตามเวลาที่กำหนดระหว่างที่มีชีวิตอยู่ หรือระหว่างระยะเวลาที่ระบุไว้ หรือที่หึ่งกำหนดได้แน่นอนตามข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายตอบแทนอย่างเพียงพอและครบจำนวนเป็นเงินหรือตามค่าของเงิน

ข้อ 19

งานรัฐบาล

1. ค่าตอบแทนรวมทั้งเงินบำนาญที่จ่ายโดยหรือจ่ายจากเงินทุนที่ก่อตั้งขึ้นโดยรัฐหนึ่งหรือส่วนราชการ หรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของรัฐนั้นให้แก่บุคคลธรรมดาใดๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับบริการที่ให้แก่รัฐนั้นหรือส่วนราชการ หรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของรัฐนั้นในการปฏิบัติงานอันมีลักษณะเป็นงานรัฐบาล อาจเก็บภาษีได้ในรัฐนั้น
2. อย่างไรก็ตาม บทของข้อ 15, 16 และ 18 ให้ใช้บังคับแก่ค่าตอบแทนหรือเงินบำนาญในส่วนที่เกี่ยวกับบริการที่เกี่ยวข้องกับการค้าหรือธุรกิจใดๆ ที่รัฐหนึ่งหรือส่วนราชการหรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของรัฐนั้นดำเนินการ

ข้อ 20

ศาสตราจารย์และครู

1. เงินซึ่งศาสตราจารย์หรือครู ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง และซึ่งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งเพื่อความมุ่งประสงค์ในการสอนหรือการวิจัยทางวิทยาศาสตร์เป็นเวลาไม่เกิน 2 ปี ในมหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือสถานการณอื่น เพื่อการสอนหรือการวิจัยทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นของรัฐอีกรัฐหนึ่ง หรือส่วนราชการ หรือเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นหรือองค์การที่มีได้มุ่งหากำไรอีกรัฐหนึ่ง ได้รับชำระสำหรับการสอนหรือการวิจัยเช่นว่านั้น ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐแรก

2. ข้อนี้ มิให้ใช้บังคับแก่เงินที่ได้จากการวิจัย หากการวิจัยเช่นนั้นกระทำไปโดยมิใช่เพื่อสาธารณประโยชน์ แต่เพื่อประโยชน์ส่วนตัวของบุคคลบางคน หรือหลายคน โดยเฉพาะเป็นสำคัญ

ข้อ 21

นักศึกษา

1. บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งในเวลาใกล้ชิดก่อนที่จะไปเยือนอีกรัฐหนึ่ง และมาอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง เป็นการชั่วคราวเพียง

- ก) ในฐานะนักศึกษาในมหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือ โรงเรียน ในอีกรัฐหนึ่งนั้น
- ข) ในฐานะผู้ฝึกงานธุรกิจ หรือ
- ค) ในฐานะผู้รับทุน เงินอุดหนุน หรือรางวัลจากองค์การทางศาสนา การกุศล วิทยาศาสตร์หรือการศึกษา เพื่อความมุ่งประสงค์ในการศึกษาหรือการวิจัยเป็นสำคัญ
มิให้ถูกเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้น ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินที่ส่งมาจากต่างประเทศเพื่อความมุ่งประสงค์ในการครองชีพ การศึกษา หรือการฝึกอบรมของผู้นั้น

2. บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง ในเวลาใกล้ชิด ก่อนที่จะไปเยือนอีกรัฐหนึ่งและมาอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง เพียงในฐานะของนักศึกษาในมหาวิทยาลัย วิทยาลัย หรือ โรงเรียนในอีกรัฐหนึ่งนั้น หรือในฐานะผู้ฝึกงานธุรกิจ มิให้ถูกเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งนั้นภายในเวลาไม่เกินสามปีรัยฎการติดต่อกัน ในส่วนที่เกี่ยวกับค่าตอบแทนจากการทำงานในอีกรัฐหนึ่งเช่นนั้น โดยมีเงื่อนไขว่า

- ก) ค่าตอบแทนนั้นประกอบเป็นรายได้ที่จำเป็นสำหรับการครองชีพ และการศึกษาของผู้นั้น และ
- ข) ค่าตอบแทนดังกล่าวไม่เกินกว่า 3,600 กิลเดอร์ หรือ 21,000 บาทต่อปีรัยฎการ แล้วแต่กรณี

หมวด 4

การเก็บภาษีจากทุน

ข้อ 22

ทุน

1. ทุนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งที่นิยามไว้ในวรรค 2 ของข้อ 6 อาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

2. ทุนที่เป็นสังหาริมทรัพย์ อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจ อาจเก็บภาษีได้ในรัฐซึ่งสถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่
3. แม้จะมีบทของวรรค 2 อยู่ เรือหรืออากาศยานที่ใช้เดินในการจราจรระหว่างประเทศและสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเดินเรือ และอากาศยานเหล่านั้น ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐซึ่งสถานจัดการใหญ่ของวิสาหกิจตั้งอยู่
4. องค์ประกอบอื่นใดทั้งปวงของทุนของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น

หมวด 5
การจัดการเก็บภาษีซ้อน

ข้อ 23
วิธียกเว้นและเครดิต

1. ในการตั้งบังคับภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ประเทศเนเธอร์แลนด์อาจรวมรายการเงินได้หรือทุนซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในประเทศไทยตามบทของอนุสัญญาที่เข้าในฐานตั้งบังคับภาษี
2. ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ได้เงินได้หรือมีทุน ซึ่งตามข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 10 วรรค 7 ข้อ 11 วรรค 5 ข้อ 12 วรรค 4 ข้อ 14 วรรค 1 และ 2 ข้อ 15 วรรค 1 และ 3 ข้อ 16 วรรค 1 ข้อ 17 ข้อ 19 และข้อ 22 วรรค 1 และ 2 ของอนุสัญญานี้อาจเก็บภาษีได้ในประเทศไทยนั้น ในบังคับบทว่าด้วยวิธีการใช้บังคับ รวมทั้งบทว่าด้วยค่าตอบแทนผลขาดทุนประเทศเนเธอร์แลนด์จะยกเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้หรือทุนเหล่านั้น ในข้อบังคับฝ่ายเดียวของตนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน
3. นอกจากนี้ ประเทศเนเธอร์แลนด์จะยอมให้มีการหักจากภาษีที่คำนวณไว้ตามวรรคก่อนๆ ของข้อนี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายการเงินได้ซึ่งอาจเก็บภาษีในประเทศไทยได้ตามข้อ 8 วรรค 2 ข้อ 10 วรรค 2 ข้อ 11 วรรค 2 ข้อ 12 วรรค 2 และข้อ 18 วรรค 2 และซึ่งได้รวมไว้ในฐานที่กล่าวในวรรค 1 ของข้อนี้ จำนวนการหักนี้จะต่อน้อยกว่าจำนวนต่อไปนี้
 - ก) จำนวนเท่าภาษีไทย
 - ข) จำนวนภาษีเนเธอร์แลนด์ที่เป็นส่วนสัดส่วนอันเหมาะสมกับรายการเงินได้ดังกล่าว
4. ในการตั้งบังคับภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ประเทศไทยอาจรวมรายการเงินได้หรือทุนทุกรายการ นอกจากในกรณีที่ขัดกับบทที่ทำได้ในอนุสัญญานี้อย่างชัดเจนแจ้งเข้าในฐานการตั้งบังคับภาษี

5. ในกรณีที่มีผู้ถือหุ้นที่อยู่ในประเทศไทยได้เงินได้หรือมีทุน ซึ่งตามข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 10 วรรค 7 ข้อ 11 วรรค 5 ข้อ 12 วรรค 4 ข้อ 14 วรรค 1 และ 2 ข้อ 15 วรรค 1 และ 3 ข้อ 16 วรรค 2 ข้อ 17 ข้อ 19 และข้อ 22 วรรค 1 และ 2 ของอนุสัญญานี้อาจเก็บภาษีได้ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศไทยจะยกเว้นการเก็บภาษีจากเงินได้หรือทุนเช่นว่านั้น แต่ในการคำนวณภาษีเก็บจากเงินได้หรือทุนส่วนที่เหลือของผู้ถือหุ้นที่อยู่ในประเทศไทยนั้น ประเทศไทยอาจใช้อัตราภาษีอันจกพึงใช้ได้ ถ้าเงินได้หรือทุนที่ได้รับยกเว้นนั้น ไม่ได้รับยกเว้นเช่นว่านั้น

6. ประเทศไทยจะยอมให้มีการหักจากภาษีที่คำนวณได้ตามวรรค 4 ของข้อนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับรายการเงินได้ซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในประเทศเนเธอร์แลนด์ ตามข้อ 8 วรรค 2 ข้อ 10 วรรค 2 และ 3 ข้อ 11 วรรค 2 ข้อ 12 วรรค 2 และข้อ 18 วรรค 2 และในส่วนที่เกี่ยวกับรายการเงินได้ทุกรายการที่มีได้กล่าวไว้ในอนุสัญญา ซึ่งตามกฎหมายของประเทศไทยถือว่าเกิดขึ้นในประเทศเนเธอร์แลนด์ จำนวนการหักนี้จะต้องน้อยกว่าจำนวนต่อไปนี้

ก) จำนวนเท่ากับภาษีเนเธอร์แลนด์

ข) จำนวนภาษีไทยที่เป็นสัดส่วนอันเหมาะสมกับรายการเงินได้ดังกล่าว

7. ในกรณีที่ผู้ถือหุ้นที่อยู่ในรัฐหนึ่ง ได้ผลได้ซึ่งอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งตามข้อ 14 วรรค 4 อีกรัฐหนึ่งนั้นจะยอมให้มีการหักจากภาษี ซึ่งเก็บจากผลได้นั้นเป็นจำนวนเท่ากับภาษีที่เรียกเก็บจากผลได้ดังกล่าวในรัฐแรก

หมวด 6

บทพิเศษ

ข้อ 24

การไม่เลือกปฏิบัติ

1. คนชาติของรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้นที่อยู่ในรัฐนั้นหรือไม่ก็ตาม จะต้องไม่ถูกบังคับในอีกรัฐหนึ่งให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎเกณฑ์ใดๆ เกี่ยวกับการนั้นอันเป็นการนอกเหนือไปจาก หรือเป็นภาระหนักกว่า การเก็บภาษีอากรและข้อกำหนดกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องซึ่งคนชาติของอีกรัฐหนึ่งนั้นถูกหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตามในพฤติการณ์เดียวกัน

2. คำว่า "คนชาติ" หมายความว่า

ก) บุคคลธรรมดาทั้งปวงที่มีสัญชาติของรัฐหนึ่ง

ข) นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วน และสมาคมทั้งปวงที่ได้สถานภาพดังกล่าวตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐหนึ่ง

3. ภายใต้อาการเก็บจากสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจของรัฐหนึ่งมีอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง จะต้องไม่เรียกเก็บในอีกรัฐหนึ่ง โดยเป็นการอนุเคราะห์น้อยกว่าภายใต้อาการที่เรียกเก็บจากวิสาหกิจของรัฐหนึ่งที่ประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกัน บทนี้มีให้แปลความเป็นการผูกพันรัฐหนึ่งรัฐใด ในอันที่จะให้ศาลหย่อนการผ่อนผันหรือการหักลดส่วนบุคคลใดๆ แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง เพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บภายใต้อาการตามสถานะของบุคคล หรือตามความรับผิดชอบทางครอบครัว ซึ่งรัฐนั้นให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน
4. วิสาหกิจของรัฐหนึ่งซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งคนเดียวหรือหลายคนเป็นเจ้าของหรือควบคุมอยู่ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมจะต้องไม่ถูกบังคับในรัฐแรกให้เสียภาษีอากรใดๆ หรือปฏิบัติตามข้อกำหนด กฎเกณฑ์ใดๆ เกี่ยวกับการนั้น อันเป็นการนอกเหนือไปจาก หรือเป็นภาระหนักกว่าภาษีอากรและข้อกำหนดกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งวิสาหกิจอื่นที่คล้ายคลึงกันของรัฐแรกนั้นหรืออาจถูกบังคับให้เสียหรือให้ปฏิบัติตาม
5. ในข้อนี้คำว่า "ภายใต้อาการ" หมายความว่า ภายใต้อาการทุกชนิดทุกลักษณะ

ข้อ 25

วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน

1. ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหนึ่งพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐหนึ่งรัฐใดหรือทั้งสองรัฐมีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียภาษีอากร โดยไม่เป็นไปตามอนุสัญญาฯ ผู้ผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่ แม้จะมีทางแก้ไขตามกฎหมายแห่งชาติของรัฐเหล่านั้นอยู่แล้วก็ตาม
2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควร และถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เอง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพยายามแก้ไขกรณีนั้น โดยตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่ง เพื่อการเว้นการเก็บภาษีอื่น ไม่เป็นไปตามอนุสัญญาฯ
3. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองพยายามแก้ไขข้อยุ่งยากหรือข้อสงสัยใดๆ อันเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความหรือการใช้อนุสัญญาฯ โดยความตกลงร่วมกัน เจ้าหน้าที่ดังกล่าวยังอาจหารือกันเพื่อขอจัดการเก็บภาษีซ้อนในกรณีใดๆ ที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญาฯ นี้ได้ด้วย
4. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองอาจติดต่อกัน โดยตรงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้มีการตกลงกันตามความหมายแห่งวรรคก่อนๆ นั้น

ข้อ 26

การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ

1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐทั้งสองแลกเปลี่ยนข้อสนเทศกัน (ได้แก่ข้อสนเทศซึ่งเจ้าหน้าที่เหล่านั้นมิใช่ชื้ออยู่ตามทางการบริหาร โดยปกติ) เท่าที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญาฯ นี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อป้องกันการทุจริตและเพื่อการบริหารบทบัญญัติของกฎหมายต่อการเลี่ยงภาษีที่อนุสัญญาฯ นี้คลุมถึง ข้อสนเทศใดๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็น

ความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ใดๆ นอกจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินรวมทั้งการวินิจฉัยของศาลหรือการเก็บภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้

2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับรัฐหนึ่งรัฐใดให้
 - ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติด้านบริหารของรัฐนั้นหรือของอีกรัฐหนึ่ง
 - ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร โดยปกติของรัฐนั้นหรือของอีกรัฐหนึ่ง
 - ค) ให้ขอสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือขอสนเทศ ซึ่งหากเปิดเผยจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน

ข้อ 27

การจำกัดการผ่อนผัน

ในกรณีที่เงินได้ได้รับการผ่อนผันจากภาษีในรัฐหนึ่ง ตามบทหนึ่งบทใดของอนุสัญญา และตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในอีกรัฐหนึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับรายได้ดังกล่าว บุคคลจะต้องเสียภาษีตามเกณฑ์จำนวนเงิน ได้ซึ่งได้ส่งไปหรือได้รับในอีกรัฐหนึ่ง และไม่ใช้ตามเกณฑ์เงินได้นั้นเต็มจำนวน การผ่อนผันซึ่งยอมให้ทำได้ตามอนุสัญญาในรัฐแรก ให้ใช้ได้เฉพาะแก่จำนวนเงินได้เท่าที่ได้ส่งไปหรือได้รับในอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น

ข้อ 28

เจ้าหน้าที่ทางทูตและกงสุล

ไม่มีข้อความใดในอนุสัญญานี้กระทบต่อเอกสิทธิ์ทางการราชการของเจ้าหน้าที่ทางทูตหรือกงสุลตามหลักทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามบทแห่งความตกลงพิเศษทั้งหลาย

ข้อ 29

การขยายการใช้บังคับแก่อาณาเขต

1. อนุสัญญานี้อาจขยายการใช้บังคับโดยการตกลงร่วมกัน โดยใช้บังคับทั้งฉบับหรือมีการแก้ไขบางส่วนไปยังประเทศตุรนิมหรือเอนเธอร์แลนด์แอนติลิสประเทศหนึ่งประเทศใดหรือทั้งสองประเทศ ถ้าประเทศที่เกี่ยวข้องนี้ตั้งบังคับภาษีที่มีลักษณะสำคัญ ทำนองเดียวกันกับภาษีซึ่งอนุสัญญานี้ใช้บังคับ การขยายการใช้บังคับเช่นนั้นจะมีผลนับแต่วันที่มีการขยายการใช้บังคับนั้นและตามข้อแก้ไขและเงื่อนไขต่างๆ รวมทั้งเงื่อนไขในการเลิกใช้ซึ่งอาจจะบูรณะตกลงกันในหนังสือซึ่งจะได้แลกเปลี่ยนกันโดยทางการทูต

2. นอกจากจะได้ตกลงกันเป็นอย่างอื่น การเลิกใช้อนุสัญญามิให้ถือว่าเป็นการเลิกใช้อนุสัญญานี้แก่ประเทศใดๆ ซึ่งได้มีการขยายการใช้บังคับอนุสัญญาไปยังประเทศนั้นๆ ตามข้อนี้

หมวด 7
บทสุดท้าย

ข้อ 30
การเริ่มใช้บังคับ

อนุสัญญานี้จะได้รับความเห็นชอบจากประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศไทยตามวิธีการดำเนินการทางกฎหมายของแต่ละประเทศ และจะเริ่มใช้บังคับในวันที่มีการแลกเปลี่ยนหนังสือแสดงความเห็นชอบเช่นนั้น นับแต่นั้นบทต่างๆ แห่งอนุสัญญานี้จะมีผล

- ก) ในกรณีประเทศเนเธอร์แลนด์ สำหรับปีรัษฎากรและรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในวันแรก หรือหลังวันแรกของเดือนมกราคมในปีซึ่งได้มีการแลกเปลี่ยนหนังสือกัน
- ข) ในกรณีประเทศไทย
 - (1) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ สำหรับปีรัษฎากรและรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในวันแรก หรือหลังวันแรกของเดือนมกราคมในปีซึ่งได้มีการแลกเปลี่ยนหนังสือกัน
 - (2) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากทุน สำหรับภาษีที่ต้องชำระในวันแรกหรือหลังวันแรกของเดือนมกราคม ในปีที่มีการแลกเปลี่ยนหนังสือกัน

ข้อ 31
การเลิกใช้

อนุสัญญานี้จะคงมีผลใช้บังคับตลอดไป รัฐหนึ่งรัฐใดอาจเลิกอนุสัญญานี้ได้โดยแจ้งการบอกเลิก โดยทางการทูตอย่างน้อยหกเดือนก่อนสิ้นปีปฏิทินภายหลังจากกำหนดเวลาห้าปีนับแต่วันที่อนุสัญญานี้เริ่มใช้บังคับ ในกรณีเช่นนี้ อนุสัญญาเป็นอันเลิกมีผล

- ก) ในกรณีประเทศเนเธอร์แลนด์ สำหรับปีรัษฎากรและรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นหลังจากสิ้นปีปฏิทินปีที่ได้มีการแจ้งการบอกเลิก
- ข) ในกรณีประเทศไทย

(1) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ สำหรับปีรัษฎากรและรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นหลังจากสิ้นปีปฏิทินปีที่มีการแจ้งการบอกเลิก

(2) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากทุน สำหรับภาษีที่ต้องชำระหลังจากสิ้นปีปฏิทินปีที่มีการแจ้งการบอกเลิก

เพื่อเป็นพยานแก่การนี้ ผู้ลงนามข้างท้ายนี้ ได้รับมอบอำนาจ โดยถูกต้องเพื่อการนี้ ได้ลงนามอนุสัญญานี้ ทำ ณ กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2518 เป็นต้นฉบับสองชุด แต่ละชุดทำเป็นภาษาเนเธอร์แลนด์ ภาษาไทย และภาษาอังกฤษ ต้นฉบับทั้งสามภาษานี้ใช้เป็นหลักฐานได้เท่ากัน ในกรณีที่มีความแตกต่างกันในการตีความระหว่างตัวบทภาษาเนเธอร์แลนด์กับภาษาไทย ให้เป็นไปตามตัวบทภาษาอังกฤษ

ฝ่ายรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย

ฝ่ายรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ตอน

(ชาติชาย ชุณหะวัณ)

(อารี เบอร์นาคัส ฮอยทิงค์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศ

อุปทูตฯ

พิธีสาร

ในขณะที่มีการลงนามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและเพื่อป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนซึ่งได้ทำกันในวันนี้ระหว่างราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์กับราชอาณาจักรไทย ผู้ลงนามข้างท้ายนี้ ผู้ได้รับมอบอำนาจ โดยถูกต้องเพื่อการนี้ ได้ตกลงกันว่าต่อไปนี้จะประกอบเป็นส่วนตัวกันของอนุสัญญานี้

ข้อ 10, 11 และ 12

จะต้องยื่นคำขอให้คืนภาษีที่เรียกเก็บโดยขัดกับบทของข้อ 10, ข้อ 11 และ 12 ภายในกำหนดสามปี หลังจากสิ้นปีปฏิทินปีที่มีการเรียกเก็บภาษีหรือในกรณีข้อ 27 หลังจากสิ้นปีปฏิทินปีที่มีการส่งเงินได้

ข้อ 10

มิให้ใช้บทของข้อ 10 วรรค 3 ข ถ้าบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศเนเธอร์แลนด์ต้องเสียภาษีบริษัทของประเทศเนเธอร์แลนด์เก็บจากเงินปันผลซึ่งได้รับจากบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

ข้อ 15

เป็นที่เข้าใจกันว่ามิให้ใช้บทของข้อ 14 วรรค 1 และ 2 ในกรณีค่าตอบแทน ซึ่งได้มาโดยนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาในฐานะสมาชิกของกลุ่มบุคคล ซึ่งจัดตั้งขึ้น โดยทำนองที่ว่าการของบุคคลดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นหรือ เหมือนกับการดำเนินงานของวิสาหกิจ ในกรณีเช่นนี้ให้ใช้บทของข้อ 7

เพื่อเป็นพยานแก่การนี้ ผู้ลงนามข้างท้ายนี้ ได้รับมอบอำนาจโดยถูกต้องเพื่อการนี้ได้ลงนามพิธีสารนี้

ทำ ณ กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2518 เป็นต้นฉบับสองชุดแต่ละชุดทำเป็นภาษาเนเธอร์แลนด์ ภาษาไทย และภาษาอังกฤษ ต้นฉบับทั้งสามภาษานี้ใช้เป็นหลักฐานได้เท่ากัน ในกรณีที่มีความแตกต่างกันในการตีความระหว่างตัวบทภาษาเนเธอร์แลนด์กับภาษาไทย ให้เป็นไปตามตัวบทภาษาอังกฤษ

ในนามรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย

ในนามรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐนิวซีแลนด์ตอน

(ชาติชาย ชุณหะวัณ)

(อารี เฮอร์นาดูส ฮอยทิงค์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศ

อุปทูตฯ

ภาคผนวก ง

**LIST OF SUBSIDIARIES
FACEBOOK, INC.**

Andale, Inc. (Delaware)
Cassin Networks ApS (Denmark)
Edge Network Services Limited (Ireland)
Facebook International Operations Limited (Ireland)
Facebook Ireland Holdings Unlimited (Ireland)
Facebook Ireland Limited (Ireland)
Facebook Operations, LLC (Delaware)
Facebook Sweden Holdings AB (Sweden)
Facebook Technologies, LLC (Delaware)
FCL Tech Limited (Ireland)
Global Holdings I Inc. (Delaware)
Global Holdings I LLC (Delaware)
Global Holdings II LLC (Delaware)
Greater Kudu LLC (Delaware)
Instagram, LLC (Delaware)
KUSU PTE. Ltd. (Singapore)
Malkoha PTE Ltd. (Singapore)
Morning Hornet LLC (Delaware)
Parse, LLC (Delaware)
Pinnacle Sweden AB (Sweden)
Raven Northbrook LLC (Delaware)
Runways Information Services Ltd (Ireland)
Scout Development LLC (Delaware)
Siculus, Inc. (Delaware)
Sidecat LLC (Delaware)
Stadion LLC (Delaware)
Starbelt LLC (Delaware)
Vitesse, LLC (Delaware)
WhatsApp Inc. (Delaware)
Winner LLC (Delaware)

ภาคผนวก จ

Introduction of the new Digital Services Tax

CONTENTS

Introduction

- 1 Digital services tax: introduction

Digital services revenues, UK digital services revenues etc

- 2 Meaning of “digital services revenues”
- 3 Meaning of “UK digital services revenues”
- 4 Meaning of “digital services activity” etc
- 5 Meaning of “UK user”
- 6 Online financial marketplaces

Charge to DST

- 7 Meaning of “the threshold conditions”
- 8 Charge to DST
- 9 Alternative basis of charge
- 10 Section 9: meaning of “relevant operating expenses”
- 11 Relief for certain cross-border transactions
- 12 When DST is due and payable

Duty to submit returns etc

- 13 Meaning of “the responsible member”
- 14 Continuity of obligations etc where change in the responsible member
- 15 Duty to notify HMRC when threshold conditions are met
- 16 Duty to notify HMRC of change in relevant information
- 17 Duty to file returns

Groups, parents and members

- 18 Meaning of “group”, “parent” etc
- 19 Section 18: meaning of “relevant entity”
- 20 Continuity of a group over time
- 21 Treatment of stapled entities

Accounting periods, accounts etc

- 22 Accounting periods and meaning of “a group’s accounts”

- 23 Apportionment of revenues or expenses to accounting period
- 24 Meaning of revenues arising, or expenses recognised, in a period
- 25 Meaning of “the applicable accounting standards” etc

Supplementary

- 26 Anti-avoidance
- 27 Notice requiring payment from other group members
- 28 Interest on overdue DST
- 29 Interest on overpaid DST etc
- 30 Minor and consequential amendments
- 31 Review of DST

General

- 32 Interpretation of Part
-

- Schedule 1 – Returns, Enquiries, Assessments and Appeals
 - Part 1 – Introduction
 - Part 2 – DST returns
 - Part 3 – Duty to keep and preserve records
 - Part 4 – Enquiry into return
 - Part 5 – HMRC determinations
 - Part 6 – HMRC assessments
 - Part 7 – Appeals against HMRC decisions on tax
- Schedule 2 – DST payment notices
- Schedule 3 – Digital services tax: minor and consequential amendments

Introduction

1 Digital services tax: introduction

- (1) A tax (to be known as “digital services tax”) is charged in accordance with this Part on UK digital services revenues arising to a person in an accounting period.
- (2) The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (in this Part referred to as “the Commissioners”) are responsible for the collection and management of digital services tax.
- (3) In this Part—
 - (a) sections 2 to 6 define “UK digital services revenues” and other key expressions;
 - (b) sections 7 to 12 contain the charge to digital services tax;
 - (c) sections 13 to 17 impose a duty to file returns and other reporting requirements;
 - (d) sections 18 to 21 define groups and related concepts;
 - (e) sections 22 to 25 define accounting periods, the meaning of revenues arising, and other accounts-related concepts;
 - (f) sections 26 to 32 contain supplementary and general provisions.

Digital services revenues, UK digital services revenues etc

2 Meaning of “digital services revenues”

- (1) This section applies for the purposes of this Part.
- (2) The “digital services revenues” of a group for a period are the total amount of revenues arising to members of the group in that period in connection with any digital services activity of any member of the group.
- (3) Where revenues arise in connection with a digital services activity and anything else, the revenues are to be treated as arising in connection with the activity to such extent as is just and reasonable.

3 Meaning of “UK digital services revenues”

- (1) This section applies for the purposes of this Part.
- (2) A group’s “UK digital services revenues” for a period are so much of its digital services revenues for that period as are attributable to UK users.
- (3) Revenues are attributable to UK users so far as—
 - (a) in the case of online advertising revenues, the advertising is intended to be viewed by UK users;

- (b) in any other case, the revenues arise in connection with UK users.
- (4) But all online marketplace revenues that—
 - (a) arise in connection with a transaction to which a UK user is a party, or
 - (b) arise in connection with—
 - (i) the sale of an interest in premises or land in the United Kingdom,
 - (ii) the provision of accommodation in the United Kingdom, or
 - (iii) the sale of services, goods or other property relating to anything within sub-paragraph (i) or (ii),are treated as attributable to UK users.
- (5) Where, other than in a case within subsection (4)—
 - (a) online advertising revenues arise and the advertising is intended to be viewed by UK users and others, or
 - (b) other revenues arise in connection with UK users and others,the revenues are to be treated as attributable to UK users to such extent as is just and reasonable.
- (6) In subsection (4)(b)(iii) the reference to the sale of goods or other property includes hiring it.
- (7) In this section—
 - “online advertising revenues” means revenues arising in connection with the provision or facilitation of online advertising;
 - “online marketplace revenues” means revenues arising in connection with an online marketplace.

4 Meaning of “digital services activity” etc

- (1) This section applies for the purposes of this Part.
- (2) “Digital services activity” means providing—
 - (a) a social media platform,
 - (b) an internet search engine, or
 - (c) an online marketplace.
- (3) “Social media platform” means an online platform that meets the following conditions—
 - (a) the main purpose, or one of the main purposes, of the platform is to promote interaction between users (including interaction between users and content on the platform provided by other users);
 - (b) the platform enables content to be shared with other groups of users (or with other users).
- (4) “Online marketplace” means an online platform that meets the following conditions—
 - (a) the main purpose, or one of the main purposes, of the platform is to facilitate the sale by users of particular things;
 - (b) the platform enables users to sell particular things on the platform to other users, or to advertise or otherwise offer to other users particular things for sale.
- (5) In subsection (4)—

- (a) “thing” means any services, goods or other property;
 - (b) any reference to the sale of a thing includes hiring it.
- (6) A reference to providing a social media platform, internet search engine or online marketplace (a “relevant activity”) includes carrying on any associated online advertising business; and a reference to a social media platform, internet search engine or online marketplace is to be read accordingly.
- (7) In subsection (6) “associated online advertising business”, in relation to a relevant activity, means a business operated on an online platform that—
- (a) facilitates the placing of online advertising, and
 - (b) derives significant benefit from its connection with the relevant activity.
- (8) See also section 6 (online financial marketplaces).

5 Meaning of “UK user”

In this Part “UK user” means any person who it is reasonable to assume—

- (a) in the case of an individual, is normally in the United Kingdom;
- (b) in any other case, is established in the United Kingdom.

6 Online financial marketplaces

- (1) In this Part any reference to an online marketplace excludes an online marketplace if—
- (a) it is provided by a financial services provider, and
 - (b) more than half of the relevant revenues arise in connection with the provider’s facilitation of the trading or creation of financial assets.
- (2) “Financial services provider” means—
- (a) an authorised person within the meaning of the Financial Services and Markets Act 2000,
 - (b) a recognised investment exchange within the meaning of that Act,
 - (c) a payment service provider within the meaning of the Payment Services Regulations 2017 (S.I. 2017/752), or
 - (d) a person who does a corresponding activity in a territory outside the United Kingdom and is entitled to do the activity under the law of the territory.
- (3) In this section—
- “corresponding activity” means an activity that corresponds to an activity that a person is entitled to do in the United Kingdom by virtue of being a person within subsection (2)(a), (b) or (c);
 - “financial asset” means—
 - (a) a financial asset within the meaning of the applicable account standards, or
 - (b) a contract of insurance as defined by section 64 of FA 2012;
 - “relevant revenues” means revenues arising to the financial services provider in connection with the online marketplace.

*Charge to DST***7 Meaning of “the threshold conditions”**

- (1) For the purposes of this Part “the threshold conditions”, in relation to a group, for an accounting period are—
 - (a) that the total amount of digital services revenues arising in that period to members of the group exceeds £500million, and
 - (b) that the total amount of UK digital services revenues arising in that period to members of the group exceeds £25million.
- (2) But if the duration of the accounting period is less than a year, the amounts mentioned in subsection (1)(a) and (b) are proportionately reduced.

8 Charge to DST

- (1) This section applies where the threshold conditions are met in relation to a group for an accounting period.
- (2) Each person who was a member of the group in the accounting period (a “relevant person”) is liable to digital services tax in respect of UK digital services revenues arising in that period.
- (3) To find the liability of a relevant person to digital services tax in respect of the accounting period, take the following steps.
 - Step 1*
Find the total amount of UK digital services revenues arising to members of the group in the accounting period.
 - Step 2*
Deduct £25million from the amount found under step 1.
 - Step 3*
Calculate 2% of the amount calculated under step 2.
The result is “the group amount”.
 - Step 4*
The relevant person’s liability to digital services tax in respect of the accounting period is the appropriate proportion of the group amount.
- (4) In this section “the appropriate proportion” means such proportion of the total amount of UK digital services revenues arising to members of the group in the accounting period as is attributable to the relevant person.
- (5) If the duration of the accounting period is less than a year, the sum mentioned in step 2 of subsection (3) is proportionately reduced.
- (6) This section is subject to section 9 (alternative basis of charge).

9 Alternative basis of charge

- (1) This section applies if a valid claim under this section in respect of an accounting period has been included in the group’s DST return for that period (whether as originally made or by amendment).
- (2) A claim under this section is valid if it specifies the categories of revenues in relation to which it applies (or specifies that it applies in relation to all categories).

- (3) For this purpose, the categories of revenues are –
- (a) revenues arising in connection with any social media platform;
 - (b) revenues arising in connection with any internet search engine;
 - (c) revenues arising in connection with any online marketplace.
- (4) To find the liability of a relevant person to digital services tax in respect of the accounting period, take the following steps (instead of the steps set out in section 8(3)).

Step 1

Find the total amount of UK digital services revenues arising to members of the group in the accounting period.

Step 2

Apportion the total amount found under step 1 between the 3 categories of revenues.

Step 3

For each category of revenues, the “net revenues” is the amount by which the amount of revenues apportioned under step 2 exceeds the relevant proportion of £25million.

“The relevant proportion” is –

$$\frac{R}{TR}$$

where –

- (a) R is the amount of revenues apportioned under step 2 to the category, and
- (b) TR is the total amount found under step 1.

Step 4

For each specified category of revenues, calculate the operating margin.

“The operating margin” is –

$$\frac{R - E}{R}$$

where –

- (a) R has the same meaning as in step 3, and
- (b) E is the amount of relevant operating expenses of the group that are recognised in the accounting period (as to which, see section 10).

If R does not exceed E, the operating margin is nil.

Step 5

For each specified category of revenues, the taxable amount is 0.8 x the operating margin x the net revenues.

For any other category of revenues, the taxable amount is 2% of the net revenues.

Step 6

Add together the taxable amounts calculated under step 5.

The result is “the group amount”.

Step 7

The relevant person’s liability to digital services tax in respect of the accounting period is the appropriate proportion of the group amount.

- (5) If the duration of the accounting period is less than a year, the sum mentioned in step 3 of subsection (4) is proportionately reduced.
- (6) In this section—
 - “the appropriate proportion” has the meaning given by section 8;
 - “relevant person” has the same meaning as in section 8;
 - “specified”, in relation to a category of revenues, means a category of revenues specified in the claim.

10 Section 9: meaning of “relevant operating expenses”

- (1) This section supplements section 9.
- (2) The “relevant operating expenses” of a group, in relation to a specified category of revenues, means any expenses of a member of the group attributable to the earning of UK digital services revenues of the specified kind, except excluded expenses.
- (3) “Excluded expenses” means any expenses—
 - (a) in respect of interest (or anything equivalent, from a commercial perspective, to interest),
 - (b) attributable to the acquisition of a business or part of a business,
 - (c) occurring otherwise than in the normal course of business,
 - (d) resulting from a change in the valuation of any tangible or intangible asset, or
 - (e) in respect of any tax (arising under the law of any territory).
- (4) Where expenses are attributable to—
 - (a) the earning of UK digital services revenues of the specified kind, and
 - (b) anything else,the expenses are to be treated as expenses within subsection (2) to such extent as is just and reasonable.
- (5) In this section a reference to UK digital services revenues of the specified kind is to UK digital services revenues that are within the specified category of revenues.

11 Relief for certain cross-border transactions

- (1) This section applies if a claim under this section in respect of an accounting period has been included in the group’s DST return for that period (whether as originally made or by amendment).
- (2) For the purposes of step 1 in section 8(3) or 9(4), disregard 50% of any UK digital services revenues arising to a member of the group in the accounting period in connection with a relevant cross-border transaction.
- (3) For the purposes of step 4 in section 9(4), disregard 50% of any relevant operating expenses of a member of the group recognised in the accounting period that result from a relevant cross-border transaction.
- (4) “Relevant cross-border transaction” means a transaction on an online marketplace provided by a member of the group, where—
 - (a) a foreign user is a party to the transaction, and

- (b) all or part of any revenues arising to a member of the group in connection with the transaction are (or would be) subject to a foreign DST charge.
- (5) In this section—
- “foreign user” means a person who it is reasonable to assume—
- (a) in the case of an individual, is normally in a territory outside the United Kingdom;
 - (b) in any other case, is established in a territory outside the United Kingdom,
- and a reference to the foreign user’s “territory” is to be read accordingly;
- “foreign DST charge” means a charge (known by any name) under the law of the foreign user’s territory which is similar to digital services tax.

12 When DST is due and payable

Digital services tax in respect of an accounting period is due and payable on the day following the end of 9 months from the end of the accounting period.

Duty to submit returns etc

13 Meaning of “the responsible member”

- (1) In this Part any reference to “the responsible member” of a group, at any time, is a reference to the following person—
 - (a) if at that time a nomination under subsection (2) is in force, the person nominated;
 - (b) otherwise, the parent of the group.
- (2) The parent of a group may nominate a person to be “the responsible member” of the group if—
 - (a) the person is a member of the group,
 - (b) the person is a company, and
 - (c) the parent agrees in writing to provide the person with everything the person may reasonably require in order to comply with—
 - (i) any obligation imposed by or under this Part, or
 - (ii) any other obligation imposed on the person in connection with any digital services tax liability of any member of the group.
- (3) A nomination is in force from the time it is made until any of the following events occurs—
 - (a) the parent nominates another person;
 - (b) the person nominated ceases to be a member of the group or ceases to be a company;
 - (c) an officer of Revenue and Customs or the parent revokes the nomination.
- (4) An officer of Revenue and Customs may revoke a nomination only if the officer has reason to believe that the person nominated—
 - (a) is not being provided with anything the person reasonably requires in order to comply with an obligation of a kind mentioned in subsection (2)(c), or

- (b) is not complying with any such obligation.
- (5) An officer of Revenue and Customs revokes a nomination by notifying the parent and the nominated person of the revocation.
The revocation has effect when the notification is issued.
- (6) Any nomination, or revocation of a nomination, must be in writing.

14 Continuity of obligations etc where change in the responsible member

- (1) This section applies if at any time (“the relevant time”) a person (“the new responsible member”) becomes the responsible member of a group in place of another person (“the old responsible member”).
- (2) The relevant obligations and liabilities of the new responsible member include any relevant obligations and liabilities of the old responsible member as respects the group.
- (3) Anything done as respects the group by or in relation to the old responsible member, before the relevant time, is treated as having been done by or in relation to the new responsible member.
- (4) Anything done by HMRC in relation to the old responsible member as respects the group, before the end of the day the change is notified, is treated for all relevant purposes as done by or in relation to the new responsible member.
- (5) Anything (including any proceedings) relating to the group that, at any time during the period beginning with the relevant time and ending with the day the change is notified, is in the process of being done in relation to the old responsible member may be continued in relation to the new responsible member.
- (6) Accordingly, any reference in an enactment or other instrument to the responsible member of the group is to be read, so far as necessary for the purposes of giving effect to any of subsections (2) to (5), as being or including a reference to the new responsible member.
- (7) In this section—
 - (a) any reference to an act includes an omission;
 - (b) “notified”: any reference to the day the change is notified is to the day on which an officer of Revenue and Customs receives notification, in accordance with section 16, that the new responsible member has become the responsible member of the group;
 - (c) “relevant obligations and liabilities” means any obligations or other liabilities relating to digital services tax;
 - (d) “relevant purposes” means any purposes relating to digital services tax.
- (8) Nothing in this section—
 - (a) prevents HMRC or anyone else, after the relevant time, from imposing any penalty, exercising any other power, or doing anything else, in relation to the old responsible member in respect of anything done before the relevant time,
 - (b) enables HMRC or anyone else to impose a penalty on the new responsible member solely in respect of anything done before the relevant time, or
 - (c) affects the validity of anything done before the relevant time.

15 Duty to notify HMRC when threshold conditions are met

- (1) This section applies—
 - (a) in relation to the first accounting period of a group in respect of which the threshold conditions are met, and
 - (b) where a direction under section 17 has been given in respect of a group, in relation to the first relevant accounting period in respect of which the threshold conditions are met.

In paragraph (b) “relevant accounting period” means the accounting period specified in the direction or any subsequent accounting period.

- (2) The responsible member must provide specified information to HMRC.
- (3) The information must be provided in the specified way.
- (4) The information must be provided before the end of the period of 90 days from the end of the accounting period.
- (5) In subsections (2) and (3) “specified” means specified in a notice published by an officer of Revenue and Customs.

16 Duty to notify HMRC of change in relevant information

- (1) This section applies where section 15 applies or has applied in relation to a group.
- (2) If at any relevant time there is a change in relevant information relating to the group, the responsible member must notify HMRC of that change.
- (3) The notification must be given in the specified way.
- (4) The notification must be given before the end of the period of 90 days beginning with the day on which the change occurs.
- (5) In subsection (3) “specified” means specified in a notice published by an officer of Revenue and Customs.
- (6) In this section—
 - “relevant information” means information of a kind specified under section 15;
 - “relevant time” means any time—
 - (a) after the time when the information is provided under section 15 or (if earlier) the last time by which the information may be provided in accordance with that section, and
 - (b) before the giving of a direction under section 17 in relation to the group.

17 Duty to file returns

- (1) This section applies where the threshold conditions are met in relation to a group for an accounting period.
- (2) The responsible member must deliver a DST return—
 - (a) for the accounting period, and
 - (b) for each subsequent accounting period, subject to subsection (3).

- (3) An officer of Revenue and Customs may, on the application of the responsible member, direct that the duty to deliver a DST return does not apply in relation to an accounting period specified in the direction or subsequent accounting periods.
- (4) Such a direction may be given only if it appears to the officer that the threshold conditions will not be met in relation to the group for any accounting period beginning with the specified accounting period.
- (5) Nothing in a direction under subsection (3) prevents the further application of this section to the group, in any subsequent accounting period in which the threshold conditions are met.
- (6) Schedule 1 contains provision about DST returns, enquiries, assessments etc.

Groups, parents and members

18 Meaning of “group”, “parent” etc

- (1) In this Part “group” means—
 - (a) any entity which—
 - (i) is a relevant entity (see section 19), and
 - (ii) meets condition A or B (see subsections (2) and (3)), and
 - (b) each subsidiary (if any) of the entity mentioned in paragraph (a).
- (2) Condition A is that the entity—
 - (a) is a member of a GAAP group, and
 - (b) is not a subsidiary of an entity that—
 - (i) is a relevant entity, and
 - (ii) itself meets condition A.
- (3) Condition B is that the entity is not a member of a GAAP group.
- (4) In this Part—
 - (a) references to the “parent” of a group are to the entity mentioned in subsection (1)(a);
 - (b) references to a “member” of a group are to an entity mentioned in subsection (1)(a) or (b);
 - (c) “subsidiary” has the meaning given by the applicable accounting standards.
- (5) In this section “GAAP group” means a group within the meaning of the applicable accounting standards.
- (6) For the meaning of “the applicable accounting standards” see section 25.

19 Section 18: meaning of “relevant entity”

- (1) In section 18 “relevant entity” means—
 - (a) a company, or
 - (b) an entity the shares or other interests in which are listed on a recognised stock exchange and are sufficiently widely held.

-
- (2) Shares or other interests in an entity are “sufficiently widely held” if no participator in the entity holds more than 10% by value of all the shares or other interests in the entity.
 - (3) The following are not relevant entities –
 - (a) the Crown;
 - (b) a Minister of the Crown;
 - (c) a government department;
 - (d) a Northern Ireland department;
 - (e) a foreign sovereign power.
 - (4) In this section –
 - (a) “participator” has the meaning given by section 454 of CTA 2010;
 - (b) “recognised stock exchange” has the meaning given by section 1137 of CTA 2010;
 - (c) the reference to shares or other interests being listed on a recognised stock exchange is to be read in accordance with section 1137 of CTA 2010.
 - (5) For the meaning of “company” see section 32.

20 Continuity of a group over time

- (1) In this Part, this section applies for the purpose of determining whether a group at any time (Time 2) is the same group as a group at any earlier time (Time 1).
- (2) The group at Time 2 is the same group as the group at Time 1 if and only if the entity that is the parent of the group at Time 2 –
 - (a) was the parent of the group at Time 1, and
 - (b) was the parent of a group at all times between Time 1 and Time 2.

21 Treatment of stapled entities

- (1) This section applies where two or more entities –
 - (a) would, apart from this section, be the parent of a group, and
 - (b) are stapled to each other.
- (2) This Part applies as if –
 - (a) the entities were subsidiaries of another entity (the “deemed parent”), and
 - (b) the deemed parent were within section 18(1)(a) (conditions for being the parent of a group).
- (3) For the purpose of this section an entity (A) is “stapled” to another entity (B) if, in consequence of the nature of the rights attaching to the shares or other interests in A (including any terms or conditions attaching to the right to transfer the interests), it is necessary or advantageous for a person who has, disposes of or acquires shares or other interests in A also to have, dispose of or acquire shares or other interests in B.

22 Accounting periods and meaning of “a group’s accounts”

- (1) This section applies for the purposes of this Part.
- (2) A group’s first accounting period –
 - (a) begins with 1 April 2020, and
 - (b) ends with the first accounting reference date to occur after that date or, if earlier, with 31 March 2021.This is subject to subsection (4) (rule for groups coming into existence after 1 April 2020).
- (3) Any other accounting period of a group –
 - (a) begins immediately after the end of the previous accounting period, and
 - (b) ends with the first accounting reference date to occur after it begins or, if earlier, one year after it begins.
- (4) In the case of a group formed after 1 April 2020, its first accounting period –
 - (a) begins with the date on which it is formed, and
 - (b) ends with the first accounting reference date to occur after that date or, if earlier, one year after it begins.
- (5) In this section “accounting reference date” means the date to which the group’s accounts are made up.
- (6) Any reference to a group’s accounts is to –
 - (a) the consolidated accounts of the group’s parent and its subsidiaries, or
 - (b) the parent’s accounts (if the parent is the only member of the group throughout the period in question).

23 Apportionment of revenues or expenses to accounting period

- (1) This section applies if a group’s period of account does not coincide with an accounting period.
- (2) The revenues or expenses of a period of account may be apportioned to the parts of that period falling within different accounting periods
- (3) The apportionment must be made by reference to the number of days in the periods concerned.

24 Meaning of revenues arising, or expenses recognised, in a period

- (1) In this Part any reference to revenues arising to members of a group in a period, or to expenses of members of a group recognised in a period, is to be interpreted as follows.
- (2) For any period of account of the group –
 - (a) if the group’s accounts for the period are produced in accordance with the applicable accounting standards, the reference is to revenues (however described) or expenses recognised in the income statement (or in profit and loss) for that period;

- (b) otherwise, the reference is to revenues or expenses that would be recognised in the income statement (or in profit and loss) in the group's accounts produced in accordance with IAS for the period if such accounts were produced.
- (3) If the group does not produce accounts for any period ("the relevant period") in an accounting period, the reference is to revenues or expenses that would be recognised in the income statement (or in profit and loss) in the group's accounts produced in accordance with IAS for the relevant period if such accounts were produced.

25 Meaning of "the applicable accounting standards" etc

- (1) This section applies for the purposes of this Part.
- (2) "The applicable accounting standards", in relation to a group, means—
 - (a) for any period for which the group's accounts are produced in accordance with UK GAAP, UK GAAP;
 - (b) for any period for which the group's accounts are produced in accordance with US GAAP, US GAAP;
 - (c) for any period for which the group's accounts are produced in accordance with a standard approved by an officer of Revenue and Customs for the purposes of this paragraph, that standard;
 - (d) otherwise, IAS.
- (3) "UK GAAP"—
 - (a) means generally accepted accounting principles in relation to accounts of UK companies (other than accounts prepared in accordance with IAS) that are intended to give a true and fair view, and
 - (b) has the same meaning in relation to persons other than companies, and companies that are not UK companies, as it has in relation to UK companies.

"UK companies" here means companies incorporated or formed under the law of a part of the United Kingdom.
- (4) "US GAAP" means United States Generally Accepted Accounting Principles.
- (5) "IAS" means—
 - (a) International Accounting Standards,
 - (b) International Financial Reporting Standards, and
 - (c) related interpretations,

issued or adopted, from time to time, by the International Accounting Standards Board.
- (6) HMRC must publish any approval given for the purposes of subsection (2)(c).

Supplementary

26 Anti-avoidance

- (1) Any tax advantage that would (apart from this section) arise from relevant avoidance arrangements is to be counteracted by the making of such adjustments as are just and reasonable.

- (2) The adjustments (whether or not made by an officer of Revenue and Customs) may be made by way of an assessment, the modification of an assessment, amendment or disallowance of a claim, or otherwise.
- (3) Arrangements are “relevant avoidance arrangements” if their main purpose, or one of their main purposes, is to enable a person to obtain a tax advantage.
- (4) But arrangements are not “relevant avoidance arrangements” if the obtaining of any tax advantage that would (apart from this section) arise from them can reasonably be regarded as consistent with—
 - (a) any principles on which the provisions of this Part that are relevant to the arrangements are based (whether expressed or implied), and
 - (b) the policy objectives of those provisions.
- (5) In this section—
 - “arrangements” include any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions (whether or not legally enforceable);
 - “tax” means digital services tax (and “tax advantage” is to be construed accordingly);
 - “tax advantage” includes—
 - (a) avoidance or reduction of a charge to tax or an assessment to tax,
 - (b) repayment or increased repayment of tax,
 - (c) avoidance of a possible assessment to tax, and
 - (d) deferral of a payment of tax or advancement of a repayment of tax.

27 Notice requiring payment from other group members

- (1) This section applies where any DST liability relating to a group for an accounting period is unpaid at the end of the period of 3 months after the relevant date.
- (2) A designated officer may give a notice (a “payment notice”) to a relevant person requiring that person, within 30 days of the giving of the notice, to pay all unpaid DST liabilities relating to the group for the accounting period.
- (3) A payment notice must state—
 - (a) the amount of any digital services tax, penalty or interest that remains unpaid,
 - (b) the date any digital services tax or penalty first became payable, and
 - (c) the relevant person’s right of appeal.
- (4) A payment notice may not be given more than 3 years and 6 months after the relevant date.
- (5) In this section “the relevant date” means—
 - (a) in relation to any digital services tax or interest on digital services tax—
 - (i) in relation to an amount of digital services tax determined under Part 5 of Schedule 1 (HMRC determinations), the date on which the determination was issued;
 - (ii) in relation to an amount of digital services tax under a self-assessment in a case where the DST return was delivered after the filing date, the date on which the return was delivered;

- (iii) in any other case, the date the digital services tax became due and payable;
 - (b) in relation to any penalty, the day on which notification of the penalty was issued.
- (6) A payment notice may be given anywhere in the world, to any relevant person (whether or not resident in the United Kingdom).
- (7) Schedule 2 makes further provision about payment notices.
- (8) In this section –
 - “designated officer” means an officer of Revenue and Customs who has been designated by the Commissioners for the purposes of this Part;
 - “DST liability”, in relation to a group for an accounting period, means –
 - (a) a liability of a relevant person to digital services tax in respect of that period or to interest on any such digital services tax, or
 - (b) a penalty imposed on a relevant person in respect of anything done (or not done) in connection with digital services tax in respect of the accounting period;
 - “the filing date” has the same meaning as in Schedule 1;
 - “relevant person” means any person who was a member of the group in the accounting period.

28 Interest on overdue DST

- (1) Digital services tax carries interest at the applicable rate from the date when the tax becomes due and payable until payment.
- (2) This applies even if the date when the tax becomes due and payable is –
 - (a) a Saturday or Sunday,
 - (b) Good Friday, Christmas day, a bank holiday or other public holiday, or
 - (c) a day specified in an order made under section 2 of the Banking and Financial Dealings Act 1971 (power to suspend financial dealings).
- (3) In this section “the applicable rate” means the rate applicable under section 178 of FA 1989.

29 Interest on overpaid DST etc

- (1) Where a payment in respect of a person’s digital services tax liability for an accounting period is made before the due date, the payment carries interest at the applicable rate from the date the payment is made until the due date.
- (2) Where a repayment of digital services tax paid by a person for an accounting period falls to be made, the repayment carries interest at the applicable rate –
 - (a) from the due date or, if later, the date the digital services tax was paid, and
 - (b) until the order for repayment is issued.
- (3) Where a repayment of digital services tax is a repayment of tax paid by a person on different dates, it is to be treated so far as possible as a repayment of tax paid on a later (rather than an earlier) date among those dates.
- (4) Where –
 - (a) interest has been paid to a person under this section,

- (b) there is a change in the person's assessed liability,
 - (c) the change does not correct (wholly or in part) an error made by an officer of Revenue and Customs, and
 - (d) as a result of the change (and in particular not as a result of an error in the calculation of interest) it appears to an officer of Revenue and Customs that some or all of the interest ought not to have been paid, the interest that ought not to have been paid may be recovered from the person.
- (5) For the purposes of subsection (4)(b) there is a change in a person's assessed liability if (and only if)–
- (a) an assessment, or an amendment of an assessment, of the amount of digital services tax payable by the person for the accounting period in question is made, or
 - (b) an HMRC determination of that amount is made, whether or not any previous assessment or determination has been made.
- (6) In this section–
- “the applicable rate” has the same meaning as in section 28;
 - “the due date”, in relation to an accounting period, means the date digital services tax for the accounting period becomes due and payable;
 - “error” includes–
 - (a) any computational error, and
 - (b) the allowance of a claim that ought not to have been allowed;
 - “HMRC determination” means a determination under Part 5 of Schedule 1.

30 Minor and consequential amendments

Schedule 3 contains minor and consequential amendments.

31 Review of DST

- (1) The Treasury must, before the end of 2025, conduct a review of digital services tax and prepare a report of the review.
- (2) The Treasury must lay a copy of the report before Parliament.

General

32 Interpretation of Part

In this Part–

- “CTA 2010” means the Corporation Tax Act 2010;
- “accounting period” has the same meaning as in section 22;
- “the applicable accounting standards” has the meaning given by section 25;
- “the Commissioners” has the meaning given by section 1;
- “company” has the meaning given by section 1121(1) of CTA 2010;
- “digital services activity” has the meaning given by section 4;
- “digital services revenues” has the meaning given by section 2;
- “group” has the meaning given by section 18;
- “group's accounts” has the meaning given by section 22;

“HMRC” means Her Majesty’s Revenue and Customs;
“IAS” has the meaning given by section 25;
“member” has the meaning given by section 18;
“parent” has the meaning given by section 18;
“the responsible member” has the meaning given by section 13;
“subsidiary” has the meaning given by section 18;
“the threshold conditions” has the meaning given by section 7;
“UK digital services revenues” has the meaning given by section 3;
“UK GAAP” has the meaning given by section 25;
“UK user” has the meaning given by section 5;
“US GAAP” has the meaning given by section 25.

SCHEDULES

SCHEDULE 1

Section 17

RETURNS, ENQUIRIES, ASSESSMENTS AND APPEALS

PART 1

INTRODUCTION

- 1 (1) References in this Schedule—
 - (a) to the delivery of a DST return are to the delivery of a return by a responsible member for an accounting period where the return complies with the requirements of paragraph 2(2);
 - (b) to the filing date, in relation to a DST return, are to the last day of the period within which the return must be delivered.
- (2) In this Schedule—
 - “tax” means digital services tax;
 - “tribunal” means the First-tier Tribunal, or where determined by or under Tribunal Procedure Rules, the Upper Tribunal.

PART 2

DST RETURNS

DST returns

- 2 (1) A DST return for an accounting period must be delivered before the end of one year from the end of the accounting period.
- (2) A DST return must—
 - (a) be in the specified form,
 - (b) contain specified information,
 - (c) contain an assessment (“a self-assessment”) of the total amount payable by relevant persons by way of digital services tax for the accounting period to which the return relates, and
 - (d) include a declaration by the responsible member that the return is, to the best of the responsible member’s knowledge, correct and complete.
- (3) In this paragraph—
 - (a) “relevant person” has the same meaning as in section 8;
 - (b) “specified” means specified in a notice published by an officer of Revenue and Customs.

Amendment of return by responsible member

- 3 (1) This paragraph applies where a DST return has been delivered.
- (2) The responsible member may amend the DST return by notice to an officer of Revenue and Customs.
- (3) The notice must—
 - (a) be in a specified form, and
 - (b) contain specified information.
- (4) In this paragraph “specified” means specified in a notice published by an officer of Revenue and Customs.
- (5) No amendment may be made under this paragraph more than 12 months after the filing date.

Failure to deliver return: flat-rate penalty

- 4 (1) A person who is required to file a DST return and fails to do so by the filing date is liable to a penalty under this paragraph.
The person may also be liable to a penalty under paragraph 5 (tax-related penalties).
- (2) The penalty is—
 - (a) £100, if the return is delivered within 3 months after the filing date;
 - (b) £200, in any other case.
- (3) The amounts are increased to £500 and £1000 (respectively) for a third successive failure.
- (4) For this purpose, a “third successive failure” occurs where—
 - (a) the duty under section 17 (duty to file returns) applies in relation to a group for 3 successive accounting periods,
 - (b) a person was liable to a penalty under this paragraph in respect of each of the first 2 accounting periods, and
 - (c) a person is liable to a penalty under this paragraph in respect of the third accounting period.

Failure to deliver return: tax-related penalties

- 5 (1) A person who is required to file a DST return for an accounting period and fails to do so within 18 months from the end of that period is liable to a penalty under this paragraph.
This is in addition to any penalty under paragraph 4 (flat-rate penalty).
- (2) The penalty is—
 - (a) 10% of the unpaid tax, if the return is filed within 2 years from the end of the accounting period;
 - (b) 20% of the unpaid tax, in any other case.
- (3) The “unpaid tax” means the total amount of tax payable by members of the group for the accounting period which remains unpaid on the date when the liability to the penalty under this paragraph arises.

PART 3

DUTY TO KEEP AND PRESERVE RECORDS

Duty to keep and preserve records

- 6 (1) This paragraph applies in relation to a group for an accounting period if the responsible member is required by section 17 to deliver a DST return for that period.
- (2) The responsible member must –
- (a) keep such records as may be needed to enable it to deliver a correct and complete the DST return, and
 - (b) preserve those records in accordance with this paragraph.
- (3) The records must be preserved until the end of the relevant day.
- (4) In this paragraph “relevant day” means –
- (a) the sixth anniversary of the end of the accounting period, or
 - (b) such earlier day as may be specified (and different days may be specified for different cases).
- (5) The records required to be kept and preserved under this paragraph include records of all receipts and expenses relating to digital services activities.
- (6) In this paragraph “specified” means specified in a notice published by the Commissioners.

Preservation of information etc

- 7 The duty under paragraph 6 to preserve records may be satisfied –
- (a) by preserving them in any form and by any means, or
 - (b) by preserving the information contained in them in any form and by any means,
- subject to any conditions or exceptions specified in a notice published by the Commissioners.

Failure to keep and preserve records: penalty

- 8 (1) A person who fails to comply with paragraph 6 in relation to an accounting period is liable to a penalty not exceeding £3,000, subject to the following exception.
- (2) No penalty is incurred if an officer of Revenue and Customs is satisfied that any facts which the officer reasonably requires to be proved, and which would have been proved by the records, are proved by other documentary evidence provided to the officer.

PART 4

ENQUIRY INTO RETURN

Notice of enquiry

- 9 (1) An officer of Revenue and Customs may enquire into a DST return if the officer gives notice to the responsible member of the officer's intention to do so within the time allowed.
- (2) The time allowed is—
- (a) if the return was delivered on or before the filing date, up to the end of the period of 12 months after the filing date;
 - (b) if the return was delivered after the filing date, up to and including the quarter day next following the first anniversary of the day on which the return was delivered;
 - (c) if the return is amended under paragraph 3, up to and including the quarter day next following the first anniversary of the day on which the return was amended.
- The quarter days are the 31st January, 30th April, 31st July and 31st October.
- (3) A return that has been the subject of one notice of enquiry may not be the subject of another, except one given in consequence of an amendment (or another amendment) of the return under paragraph 3.
- (4) A notice under this paragraph is referred to as a "notice of enquiry".

Scope of enquiry

- 10 (1) An enquiry extends to anything contained in the return, or required to be contained in the return, including anything that relates—
- (a) to the question of whether tax is chargeable in respect of the accounting period, or
 - (b) to the amount of tax so chargeable.
- This is subject to the following exception.
- (2) If the notice of enquiry is given as a result of an amendment of the return under paragraph 3—
- (a) at a time when it is no longer possible to give notice of enquiry under paragraph 9(2)(a) or (b), or
 - (b) after an enquiry into a return has been completed,
- the enquiry into the return is limited to matters which the amendment relates or that are affected by the amendment.

Amendment of self-assessment during enquiry to prevent loss of tax

- 11 (1) If at a time when an enquiry is in progress into a DST return an officer of Revenue and Customs forms the opinion—
- (a) that the amount stated in the self-assessment contained in the return as the amount of tax payable is insufficient, and
 - (b) that unless the assessment is immediately amended there is likely to be a loss of tax to the Crown,
- the officer may by notice in writing to the responsible member amend the assessment to make good the deficiency.

- (2) In the case of an enquiry that under paragraph 10(2) is limited to matters arising from an amendment of the return, sub-paragraph (1) above applies only so far as the deficiency is attributable to the amendment.
- (3) For the purposes of this paragraph the period during which an enquiry is in progress is the whole of the period –
 - (a) beginning with the day on which notice of enquiry is given, and
 - (b) ending with the day on which the enquiry is completed.

Amendment of return by responsible member during enquiry

- 12
- (1) This paragraph applies if a DST return is amended under paragraph 3 (amendment by responsible member) at a time when an enquiry is in progress into the return.
 - (2) The amendment does not restrict the scope of the enquiry but may be taken into account (together with any matters arising) in the enquiry.
 - (3) While the enquiry is in progress, so far as the amendment affects the amount stated in the self-assessment as the amount of tax payable, it does not take effect in relation to any matter to which the amendment relates or which is affected by the amendment.
 - (4) An amendment whose effect is deferred under sub-paragraph (3) takes effect as follows –
 - (a) if the conclusions in a closure notice state either –
 - (i) that the amendment was not taken into account in the enquiry, or
 - (ii) that no amendment of the return is required arising from the enquiry,
 the amendment takes effect when the closure notice is issued;
 - (b) in any other case, the amendment takes effect as part of the amendments made by the closure notice.
 - (5) For the purposes of this paragraph the period during which an enquiry is in progress is the whole of the period –
 - (a) beginning with the day on which notice of enquiry is given, and
 - (b) ending with the day on which the enquiry is completed.

Referral of questions to the tribunal during enquiry

- 13
- (1) At any time when an enquiry is in progress into a DST return any question arising in connection with the subject-matter of the enquiry may be referred to the tribunal for determination.
 - (2) Notice of referral must be given –
 - (a) jointly by the responsible member and an officer of Revenue and Customs,
 - (b) to the tribunal.
 - (3) More than one notice of referral may be given under this paragraph in relation to an enquiry.
 - (4) For the purposes of this paragraph the period during which an enquiry is in progress is the whole of the period –
 - (a) beginning with the day on which notice of enquiry is given, and

- (b) ending with the day on which the enquiry is completed.

Withdrawal of notice of referral

- 14 An officer of Revenue and Customs or the responsible member may withdraw a notice of referral under paragraph 13.

Effect of referral of enquiry

- 15 (1) While proceedings on a referral under paragraph 13 are in progress in relation to an enquiry –
- (a) no closure notice may be given in relation to the enquiry, and
 - (b) no application may be made for a direction to give such a notice.
- (2) For the purposes of this paragraph proceedings on a referral are in progress where –
- (a) notice of referral has been given,
 - (b) the notice has not been withdrawn, and
 - (c) the questions referred have not been finally determined.
- (3) For the purposes of sub-paragraph (2)(c) a question referred is finally determined when –
- (a) it has been determined by the tribunal, and
 - (b) there is no further possibility of the determination being varied or set aside (disregarding any power to grant permission to appeal out of time).

Effect of determination

- 16 (1) The determination of a question referred to the tribunal under paragraph 13 is binding on the parties to the referral in the same way, and to the same extent, as a decision on a preliminary issue in an appeal.
- (2) The determination must be taken into account by an officer of Revenue and Customs –
- (a) in reaching the officer’s conclusions on the enquiry, and
 - (b) in formulating any amendments of the return required to give effect to those conclusions.
- (3) The question determined may not be reopened on an appeal, except to the extent that it could be reopened if it had been determined as a preliminary issue in that appeal.

Completion of enquiry

- 17 (1) An enquiry under paragraph 9 is completed when an officer of Revenue and Customs by notice (a “closure notice”) informs the responsible member that the enquiry is complete and states the conclusions reached in the enquiry.
- (2) A closure notice must either –
- (a) state that in the opinion of an officer of Revenue and Customs no amendment of the return is required, or
 - (b) make the amendments of the return required to give effect to the conclusions stated in the notice.

- (3) A closure notice takes effect when it is issued.

Direction to complete enquiry

- 18 (1) The responsible member may apply to the tribunal for a direction that an officer of Revenue and Customs give a closure notice within a specified period.
- (2) The tribunal hearing the application must give a direction unless satisfied that HMRC have reasonable grounds for not giving a closure notice within a specified period.
- (3) Any application under sub-paragraph (1) is to be subject to the relevant provisions of Part 5 of the Taxes Management Act 1970 (see, in particular, section 48(2)(b) of that Act).

PART 5

HMRC DETERMINATIONS

Determination of tax chargeable if no return delivered

- 19 (1) This paragraph applies where—
- (a) a DST return must be filed for an accounting period, but
 - (b) no return is delivered by the end of the filing date.
- (2) An officer of Revenue and Customs may make a determination (an “HMRC determination”) to the best of the officer’s information and belief of the total amount payable by relevant persons by way of digital services tax for the accounting period.
- (3) Notice of the determination—
- (a) must state the date on which it is issued, and
 - (b) must be served on the responsible member.
- (4) No HMRC determination may be made more than 3 years after the filing date.
- (5) In this section “relevant person” has the same meaning as in section 8.

Determination to have effect as a self-assessment

- 20 (1) An HMRC determination has effect for enforcement purposes as if it were a self-assessment (within the meaning of paragraph 2(2)).
- (2) In sub-paragraph (1) “for enforcement purposes” means for the purposes of provisions of this Part providing for—
- (a) tax-related penalties,
 - (b) anti-avoidance,
 - (c) collection and recovery of DST, and
 - (d) interest on overdue DST.
- (3) Nothing in this paragraph affects any liability to a penalty for failure to deliver a return.

Determination superseded by actual self-assessment

- 21 (1) If, after an HMRC determination has been made a DST return is delivered for the accounting period, the self-assessment included in the return supersedes the determination.
- (2) Sub-paragraph (1) does not apply to a return delivered –
- (a) more than 3 years after the day on which the power to make the determination first became exercisable, or
 - (b) more than 12 months after the date of the determination, whichever is the later.
- (3) Where –
- (a) proceedings have been begun for the recovery of any tax charged by an HMRC determination, and
 - (b) before the proceedings are concluded the determination is superseded by a self-assessment,
- the proceedings may be continued as if they were proceedings for the recovery of so much of the tax charged by the self-assessment as is due and payable and has not been paid.
- (4) Where –
- (a) action is being taken under Part 1 of Schedule 8 to the Finance (No 2) Act 2015 (enforcement of deduction from accounts) for the recovery of an amount (“the original amount”) of tax charged by an HMRC determination, and
 - (b) before that action is concluded, the determination is superseded by a self-assessment,
- that action may be continued as if it were action for the purposes of the recovery of so much of the tax charged by the self-assessment as is due and payable, has not yet been paid and does not exceed the original amount.

PART 6

HMRC ASSESSMENTS

Assessments where loss of tax discovered

- 22 (1) If, in respect of an accounting period of a group, an officer of Revenue and Customs discovers that –
- (a) an amount of tax that ought to have been assessed has not been assessed, or
 - (b) an assessment to tax is or has become insufficient,
- the officer may make an assessment (a “discovery assessment”) in the amount or further amount which ought in the officer’s opinion to be charged in order to make good to the Crown the loss of tax.
- (2) This is subject to the restrictions in paragraph 23.

Restrictions on assessments

- 23 (1) If a DST return has been delivered in respect of the accounting period, the power to make a discovery assessment –

- (a) may only be made in the two cases specified in sub-paragraphs (2) and (3) below, and
 - (b) may not be made in the circumstances specified in sub-paragraph (5) below.
- (2) The first case is where the situation mentioned in sub-paragraph (1) of paragraph 22 was brought about carelessly or deliberately on the part of—
- (a) the responsible member,
 - (b) another member of the group, or
 - (c) a person acting on behalf any of those persons.
- (3) The second case is where an officer of Revenue and Customs, at the time the officer—
- (a) ceased to be entitled to give a notice of enquiry into the return, or
 - (b) completed an enquiry into the return,
- could not have been reasonably expected, on the basis of the information made available to the officer before that time, to be aware of the situation mentioned in sub-paragraph (1) of paragraph 22.
- (4) For this purpose information is regarded as made available to the officer of Revenue and Customs if—
- (a) it is contained in a DST return delivered by the responsible member,
 - (b) it is contained in any documents produced or information provided by the responsible member for the purposes of an enquiry into any such return, or
 - (c) it is information the existence of which, and the relevance of which as regards the situation mentioned sub-paragraph (1) of paragraph 22—
 - (i) could reasonably be expected to be inferred by the officer of Revenue and Customs from information falling within paragraphs (a) or (b) above, or
 - (ii) are notified in writing to an officer of Revenue and Customs by the responsible member or another person acting on that person's behalf.
- (5) No discovery assessment may be made if—
- (a) the situation mentioned sub-paragraph (1) of paragraph 22 is attributable to a mistake in the return as to the basis on which the tax liability ought to have been calculated, and
 - (b) the return was in fact made on the basis or in accordance with the practice generally prevailing at the time it was made.

Time limits for assessments

- 24 (1) The general rule is that no assessment may be made more than 4 years after the end of the accounting period to which it relates.
- (2) An assessment in a case involving a loss of tax brought about carelessly by a member of the group (or a person acting on their behalf) may be made at any time not more than 6 years after the end of the accounting period to which it relates.
- (3) An assessment in a case involving a loss of tax —
- (a) brought about deliberately by a member of the group (or a person acting on their behalf), or

- (b) attributable to a failure by the responsible member to comply with an obligation under section 15,
may be made at any time not more than 20 years after the end of the accounting period to which it relates.

Assessment procedure

- 25 (1) Notice of an assessment must be served on the responsible member.
- (2) The notice must state—
 - (a) the tax due,
 - (b) the date on which the notice is issued, and
 - (c) the time within which any appeal against the assessment must be made.
- (3) After notice of the assessment has been served, the assessment may not be altered except in accordance with the express provisions of this Part 7 of this Schedule.

PART 7

APPEALS AGAINST HMRC DECISIONS ON TAX

Right of appeal

- 26 (1) An appeal may be brought against—
 - (a) an amendment of a DST return under paragraph 11 (amendment during enquiry to prevent loss of tax);
 - (b) a conclusion stated or amendment made by a closure notice (see paragraph 17);
 - (c) an HMRC determination under paragraph 19 (determination of tax chargeable if no return delivered);
 - (d) a discovery assessment (see paragraph 22).
- (2) Any such appeal is to be brought by the responsible member (“the appellant”).
- (3) If an appeal under sub-paragraph (1)(a) against an amendment of a self-assessment is made while an enquiry is in progress none of the steps mentioned in paragraph 29(2)(a) to (c) may be taken in relation to the appeal until the enquiry is completed.

Notice of appeal

- 27 (1) Notice of appeal under paragraph 26 must be given—
 - (a) in writing,
 - (b) within 30 days after the specified date,
 - (c) to HMRC.
- (2) In sub-paragraph (1) “specified date” means—
 - (a) in relation to an appeal under paragraph 26(1)(a), the date on which the notice of amendment was issued;
 - (b) in relation to an appeal under paragraph 26(1)(b), the date on which the closure notice was issued;

- (c) in relation to an appeal under paragraph 26(1)(c), the date on which the HMRC determination was issued;
 - (d) in relation to an appeal under paragraph 26(1)(d), the date on which the notice of assessment was issued.
- (3) The notice of appeal must specify the grounds of appeal.

Late notice of appeal

- 28 (1) This paragraph applies in a case where—
- (a) notice of appeal may be given to HMRC under this Schedule, but
 - (b) no notice is given before the relevant time limit.
- (2) Notice may be given after the relevant time limit if—
- (a) HMRC agree, or
 - (b) where HMRC do not agree, the tribunal gives permission.
- (3) HMRC must agree to notice being given after the relevant time limit if the appellant has requested in writing that HMRC do so and HMRC are satisfied—
- (a) that there was reasonable excuse for not giving the notice before the relevant time limit, and
 - (b) that the request has been made without unreasonable delay.
- (4) If a request of the kind mentioned in sub-paragraph (3) is made, HMRC must notify the appellant whether or not HMRC agree to the request.
- (5) In this paragraph “relevant time limit”, in relation to notice of appeal, means the time before which the notice must be given (disregarding this paragraph).

Steps that may be taken following notice of appeal

- 29 (1) This paragraph applies if notice of appeal has been given to HMRC.
- (2) In such a case—
- (a) the appellant may notify HMRC that the appellant requires HMRC to review the matter in question (see paragraph 30),
 - (b) HMRC may notify the appellant of an offer to review the matter in question (see paragraph 31), or
 - (c) the appellant may notify the appeal to the tribunal.
- (3) This paragraph does not prevent the matter in question from being dealt with in accordance with paragraph 37(1) and (2) (settling of appeals by agreement).

Right of appellant to require review

- 30 (1) If the appellant notifies HMRC that it requires them to review the matter in question, HMRC must—
- (a) notify the appellant of HMRC’s view of the matter in question within the relevant period, and
 - (b) review the matter in question in accordance with paragraph 32.
- (2) Sub-paragraph (1) does not apply if—

- (a) the appellant has already given a notification under this paragraph in relation to the matter in question,
 - (b) HMRC have given a notification under paragraph 33 in relation to the matter in question, or
 - (c) the appellant has notified the appeal to the tribunal.
- (3) In this paragraph “the relevant period” means –
- (a) the period of 30 days beginning with the day on which HMRC receive the notification from the appellant, or
 - (b) such longer period as is reasonable.

Offer of review by HMRC

- 31 (1) Sub-paragraphs (2) to (5) apply if HMRC notify the appellant of an offer to review the matter in question.
- (2) The notification must include a statement of HMRC’s view of the matter in question.
- (3) If the appellant notifies HMRC within the acceptance period that it accepts the offer, HMRC must review the matter in question in accordance with paragraph 32 (nature of review).
- (4) If the appellant does not accept the offer in accordance with sub-paragraph (3) –
- (a) HMRC’s view of the matter in question is treated as if it were contained in a settlement agreement (see paragraph 37(1)); but
 - (b) paragraph 37(3) (right to withdraw from agreement) does not apply in relation to that notional agreement.
- (5) Sub-paragraph (4) does not apply to the matter in question if, or to the extent that, the appellant notifies the appeal to the tribunal.
- (See paragraph 35 for the circumstances in which the appellant may do so after accepting HMRC’s offer of a review).
- (6) HMRC may not take the action mentioned in sub-paragraph (1) at any time if before that time –
- (a) HMRC have given a notification under this paragraph in relation to the matter in question,
 - (b) the appellant has given a notification under paragraph 30 in relation to the matter in question, or
 - (c) the appellant has notified the appeal to the tribunal.
- (7) In this paragraph “acceptance period” means the period of 30 days beginning with the date of the document by which HMRC notify the appellant of the offer to review the matter in question.

Nature of review

- 32 (1) This paragraph applies if HMRC are required by paragraph 30 or 31 to review the matter in question.
- (2) The nature and extent of the review are to be such as appear appropriate to HMRC in the circumstances.

- (3) For the purpose of sub-paragraph (2), HMRC must, in particular, have regard to steps taken before the beginning of the review –
 - (a) by HMRC in deciding the matter in question, and
 - (b) by any person in seeking to resolve disagreement about the matter in question.
- (4) The review must take account of any representations made by the appellant at a stage which gives HMRC a reasonable opportunity to consider them.
- (5) The review may conclude that HMRC’s view of the matter in question is to be –
 - (a) upheld,
 - (b) varied, or
 - (c) cancelled.
- (6) HMRC must notify the appellant of the conclusions of the review and their reasoning within –
 - (a) the period of 45 days beginning with the relevant day, or
 - (b) such other period as may be agreed.
- (7) In sub-paragraph (6) “relevant day” means –
 - (a) in a case where the appellant required the review, the day when HMRC notified the appellant of HMRC’s view of the matter in question,
 - (b) in a case where HMRC offered the review, the day when HMRC received notification of the appellant’s acceptance of the offer.
- (8) If HMRC do not give notice of the conclusions of the review within the period specified in sub-paragraph (6), the review is treated as having concluded that HMRC’s view of the matter in question is upheld.
- (9) If sub-paragraph (8) applies, HMRC must notify the appellant of the conclusions which the review is treated as having reached.

Effect of conclusions of review

- 33 (1) If HMRC give notice of the conclusions of a review (see paragraph 32) –
 - (a) the conclusions are to be treated as if they were contained in a settlement agreement (see paragraph 37(1)), but
 - (b) paragraph 37(3) (withdrawal from agreement) does not apply in relation to that notional agreement.
- (2) Sub-paragraph (1) does not apply to the matter in question if, or to the extent that, the appellant notifies the appeal to the tribunal (see paragraphs 34 and 35).

Notifying appeal to tribunal after appellant has required review

- 34 (1) Where HMRC have notified an appellant under paragraph 30(1)(a) of their view of a matter to which an appeal under paragraph 26 relates, the appellant –
 - (a) may not notify the appeal to the tribunal before the beginning of the post-review period;
 - (b) may notify the appeal to the tribunal after the end of that period only if the tribunal gives permission.

- (2) Except where sub-paragraph (3) applies, the post-review period is the period of 30 days beginning with the date of the document in which HMRC give notice of the conclusions of the review in accordance with paragraph 32(6).
- (3) If the period specified in paragraph 32(6) ends without HMRC having given notice of the conclusions of the review, the post-review period is the period that—
 - (a) begins with the day following the last day of the period specified in paragraph 32(6), and
 - (b) ends 30 days after the date of the document in which HMRC give notice of the conclusions of the review in accordance with paragraph 32(9).

Notifying appeal to tribunal after HMRC have offered review

- 35 (1) Where HMRC have offered to review the matter to which a notice of an appeal under paragraph 26 relates, the right of the appellant at any time to notify the appeal to the tribunal depends on whether or not the appellant has accepted the offer at that time.
- (2) If the appellant has accepted the offer, the appellant—
- (a) may not notify the appeal to the tribunal before the beginning of the post-review period;
 - (b) may notify the appeal to the tribunal after the end of that period only if the tribunal gives permission.
- (3) In this paragraph “post-review period” has the same meaning as in paragraph 34.

Interpretation of paragraphs 29 to 35

- 36 (1) In paragraphs 29 to 35—
- (a) “matter in question” means the matter to which an appeal relates;
 - (b) a reference to a notification is to a notification in writing.
- (2) In paragraphs 29 to 35, a reference to the appellant includes a person acting on behalf of the appellant except in relation to—
- (a) notification of HMRC’s view under paragraph 30(1)(a),
 - (b) notification by HMRC of an offer of review (and of their view of the matter) under paragraph 31,
 - (c) notification of the conclusions of a review under paragraph 32(6) or (9).
- (3) But if a notification falling within any of the paragraphs of sub-paragraph (2) is given to the appellant, a copy of the notification may also be given to a person acting on behalf of the appellant.

Settling of appeals by agreement

- 37 (1) In relation to an appeal of which notice has been given under paragraph 26, “settlement agreement” means an agreement in writing between the appellant and an officer of Revenue and Customs that is—
- (a) entered into before the appeal is determined, and

- (b) to the effect that the decision appealed against should be upheld without variation, varied in a particular manner or discharged or cancelled.
- (2) Where a settlement agreement is entered into in relation to an appeal, the consequences are to be the same (for all purposes) as if, at the time the agreement was entered into, the tribunal had decided the appeal and had upheld the decision without variation, varied it in that manner or discharged or cancelled it, as the case may be.
- (3) Sub-paragraph (2) does not apply if, within 30 days beginning with the date on which the settlement agreement was entered into, the appellant gives notice in writing to HMRC that it wishes to withdraw from the agreement.
- (4) Sub-paragraphs (1) to (3) have effect as if, at the date of the appellant's notification, the appellant and an officer of Revenue and Customs had agreed that the decision under appeal should be upheld without variation.

Assessments and self-assessments

- 38 (1) This paragraph applies where an appeal under paragraph 26 has been notified to the tribunal.
- (2) If the tribunal decides that the appellant is overcharged by a self-assessment or any other assessment, the assessment must be reduced accordingly, but otherwise the assessment is to stand good.
- (3) If it appears to the tribunal that the appellant is undercharged to tax by a self-assessment or any other assessment, the assessment must be increased accordingly.

Tribunal determinations

- 39 The determination of the tribunal in relation to any proceedings under this Part of this Schedule is to be final and conclusive except as otherwise provided in—
- (a) sections 9 to 14 of the Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007, or
 - (b) this Part of this Act.

Payment of tax where appeal has been determined

- 40 (1) Where a party to an appeal to the tribunal under paragraph 26 makes a further appeal, tax is to be payable or repayable in accordance with the determination of the tribunal or court (as the case may be), even though the further appeal is pending.
- (2) But if the amount charged by the assessment is altered by the order or judgment of the Upper Tribunal or court, then—
- (a) if too much tax has been paid, the amount overpaid must be refunded, with any interest allowed by the order or judgment, and
 - (b) if too little tax has been charged, the amount undercharged is due and payable at the end of the 30 days beginning with the date on which HMRC issue to the other party a notice of the total amount payable in accordance with the order or judgment.

SCHEDULE 2

Section 27

DST PAYMENT NOTICES

Introduction

- 1 (1) This Schedule applies where a payment notice has been given to a person ("the recipient").
- (2) In this Schedule—
 - "DST liability", "payment notice" and "relevant person" have the same meaning as in section 27;
 - "relevant liability" means any DST liability in relation to the group for the accounting period.

Payment notice: effect

- 2 (1) For the purposes of the recovery from the recipient of any unpaid digital services tax, penalty or interest (including interest accruing after the date of the payment notice) the recipient is treated as if—
 - (a) any relevant liability of a person other than the recipient were a liability of the recipient ("the deemed liability"),
 - (b) the deemed liability became due and payable when the relevant liability became due and payable, and
 - (c) any payments made in respect of the relevant liability were made in respect of the deemed liability.
- (2) Nothing in this paragraph gives the recipient a right to appeal against any assessment, determination or other decision giving rise to a relevant liability (or against the deemed liability).

Payment notice: appeals

- 3 (1) The recipient may appeal against the notice, within the period of 30 days beginning with the date on which it is given, on the ground that the person is not a relevant person.
- (2) Where an appeal is made, anything required by the notice to be paid is due and payable as if there had been no appeal.

Payment notices: effect of making payment etc

- 4 (1) If the recipient pays any amount in pursuance of the notice the recipient may recover that amount from the taxpayer.
- (2) In calculating the recipient's income, profits or losses for any tax purposes—
 - (a) a payment in pursuance of the notice is not allowed as a deduction, and
 - (b) the reimbursement of any such payment is not regarded as a receipt.
- (3) Any amount paid by the recipient in pursuance of the notice is to be taken into account in calculating—
 - (a) the amount unpaid, and
 - (b) the amount due by virtue of any other payment notice relating to the amount unpaid.

- (4) Similarly, any payment by the taxpayer of any of the amount unpaid is to be taken into account in calculating the amount due by virtue of the payment notice (or by virtue of any other payment notice relating to the amount unpaid).

SCHEDULE 3

Section 30

DIGITAL SERVICES TAX: MINOR AND CONSEQUENTIAL AMENDMENTS

FA 1989

- 1 (1) Section 178(2) of FA 1989 (setting of interest rates) is amended as follows.
- (2) Omit the “and” at the end of paragraph (u).
- (3) After paragraph (v) insert—
 “(w) sections 28 and 29 of the Finance Act 2020.”

FA 2007

- 2 (1) Schedule 24 to FA 2007 (penalties for errors) is amended as follows.
- (2) In paragraph 1, in the table after the entry relating to accounts in connection with ascertaining liability to corporation tax insert—

“Digital services tax	DST return under paragraph 2 of Schedule 1 to FA 2020.”
-----------------------	---

FA 2008

- 3 FA 2008 is amended as follows.
- 4 (1) Schedule 36 (information and inspection powers) is amended as follows.
- (2) In paragraph 63(1) after paragraph (cb) insert—
 “(cc) digital services tax.”
- 5 (1) Schedule 41 (penalties for failure to notify etc) is amended as follows.
- (2) In paragraph 1, in the table after the entry relating to diverted profits tax insert—

“Digital services tax	Obligation under section 15 of FA 2020 (obligation to notify HMRC when threshold conditions for digital services tax are met).”
-----------------------	---

- (3) In paragraph 7 after sub-paragraph (4A) insert—
 “(4B) In the case of a relevant obligation relating to digital services tax and an accounting period, the potential lost revenue is so much of any digital services tax to which P is liable in respect of the

accounting period as by reason of the failure is unpaid 12 months after the end of the accounting period.”

ภาคผนวก จ

Digital Services Tax Draft Guidance

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXX: Digital Services Tax Guidance

The following draft guidance is provided to assist understanding of the application of the draft Digital Services Tax (DST) legislation. As with the draft legislation the draft guidance is subject to consultation until 5 September. It is intended to cover the substantive elements of the draft legislation published on 11 July 2019, but is not exhaustive.

HMRC will publish updated guidance later in 2019 reflecting comments received and the legislation at the time of publishing in the Finance Bill.

The DST charge will come into effect on 1 April 2020.

You should not assume that the guidance is comprehensive or that it will provide a definitive answer in every case. HMRC will use their own reasoning, based on their training and experience, when applying the guidance to the facts of particular cases.

Subject to these qualifications you can assume the guidance will normally apply, but where HMRC considers that there is, or may have been, avoidance of tax the guidance will not necessarily apply.

If you wish to submit comments on this draft guidance please contact the Digital Services Tax team by emailing them at dst.mailbox@hmrc.gov.uk.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXX: Definition of a Social Media Platform

The activity condition will be met when the group's activities include the provision of a social media platform.

A social media platform is defined as an online platform where:

- the main purpose, or one of the main purposes, of the platform is to promote interaction between users (including interaction between users and content on the platform provided by other users)
- the platform enables content to be shared with other groups of users (or other users)
- This activity will include any associated online advertising business operated by the group, where the advertising business derives significant benefit from its connection with the underlying social media platform.

First condition – user interaction

The first condition is a test of the importance of user interactions to the business activity. Social media platforms will frequently encourage users to join and create user networks, communicate and share content with one another.

The condition will be met when the main purpose, or one of the main purposes, of the platform is to encourage users to interact with one another. It is possible that the business has more than one main purpose in providing the platform, whether a purpose is a main one will depend on the particular facts and circumstances of the business but the wording does have a connotation of importance. The following list provides some useful indicators to consider:

- Is the growth and engagement of the user base a key performance indicator and is it monitored by external investors?
- Does the platform rely significantly on user generated content rather than producing or acquiring rights to the majority of content on the platform?
- Is the ability to interact with other users an important driver in attracting new or existing users to the platform?
- Does the business expend resources understanding how users interact with the platform and how to increase engagement with the platform?
- Would users be likely to use the platform in the absence of other users?

Second condition – content sharing

The second condition tests whether the platform enables users to share content with one another. Content is not defined in the legislation but is intended to be a broad concept and would include text displayed publicly on a platform as well as media content like images, music or videos. The condition reflects the importance of user generated content to social media platforms.

The legislation refers to sharing content with other groups of users (or other users). This means the condition will only be met if the platform provides the capability to share content with multiple users. This reflects that content shared on social media platforms, in principle, can be shared openly for public display and populates the platform. This is distinguished from private messaging software such as an email provider where communication is typically private and does not help to drive network effects.

Digital Services Tax Draft Guidance

Intended scope

Together it is expected that the following types of platform will normally be covered by the definition:

- Social networking sites
- Micro-blogging platforms
- Video or image sharing platforms
- Online dating websites
- Platforms that primarily exist to share user reviews

This is a non-exhaustive list.

There are other types of platform that may be covered by the definition. This will depend on the particular facts and circumstances of the business but a key consideration should be the importance of user interactions and the user base to the business.

The definition is not intended to cover telecommunications networks or private communications platforms like email or messaging apps.

Example A

An online games publisher publishes Game A which is sold in a physical format or available for download and is typically played in single player mode. The game does have a multiplayer option but most users play against the computer and there is limited interaction between users beyond the extent they are playing the game against one another.

In this example, Game A will not meet the activity condition.

Example B

Business B provides a telecommunications network. The network facilitates the communication between individuals and provides the enabling infrastructure for the internet. The underlying technology behind these services utilises the transmission of digital information. Using the network all users are able to exchange voice and video messages with each other, sometimes on a one-to-many basis.

Business B's telecommunications network will not meet the social media definition. While the business enables the communication between individuals, it is not within any ordinary understanding of a social media platform. The business does not actively encourage users to interact with one another or seek to drive their engagement with the platform, it simply allows communication to happen. There is also some doubt whether a telecommunications network satisfies the second condition. The communication is primarily private and peer to peer.

Example C

Business C provides a social media platform and private messaging applications which allow users to contact each other privately or make voice and video calls.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXX: Meaning of a UK User

The legislation defines a UK user as a user who it is reasonable to assume is either an individual normally located in the UK or, for businesses, established in the UK.

Meaning of established or normally located in the UK

A user will be considered normally located in the UK if it can be reasonably assumed they are normally located or established in the UK (i.e. based on available evidence). For example, if a user using a marketplace provides a physical address in the UK, or UK payment details, it is likely to be reasonable to assume they are normally located in the UK and therefore a UK user.

The inclusion of 'established' within the legislation is intended to reflect that this term may more appropriately apply where the user is a legal or non-natural person. It should be interpreted as considering where the legal person's place of business is located, and could be evidenced by information such as address or contractual details. As noted in DSTXXX, where a legal person is considered a user it is not normally required to look through to the location of any underlying individual customer.

HMRC recognises that in some cases businesses may have limited information available to determine user location. Businesses are only expected to use the evidence available to them to determine if it is reasonable to assume a user is a UK user.

The test asks whether it is reasonable to assume something. The evidence available will determine whether that assumption is reasonable or not.

Examples A

User A lives in the UK and visits Sodor on holiday. She sees an advertisement for a dating app in Elsbridge and decides to take out a subscription. User A supplies a UK location to meet people, UK contact details and credit card details. User A is a UK user as it is reasonable to assume they are normally located in the UK. The revenues the dating app receives from the transaction will be UK relevant revenues.

User A also regularly uses a separate app to arrange local journeys, where the app introduces the user to an available transport provider. User A uses this app whilst on holiday in Sodor. The app has a history of previous journeys showing regular and frequent journeys in the UK. The app holds no further details such as payment history. As it reasonable to assume User A is normally located in the UK the revenue the platform receives from arranging the local journeys in Sodor will be UK relevant revenues.

User B lives in Sodor and visits the UK on holiday. While in Bristol he sees an advertisement for a dating app and decides to take out a subscription. The details provided by User B mean it is reasonable to assume he is a not a UK user as he is normally located in Sodor. The revenues the dating app receives from the transaction will not be UK relevant revenues.

User C is a company which operates a business in Sunderland. Employees of the company buy some fabric from an online marketplace. All the information the marketplace has about the business indicate it is normally established in the UK. The online marketplace submits its DST return and claims that the revenue from the

Digital Services Tax Draft Guidance

transaction are not UK relevant revenues because user C is based in New Zealand. User C is a UK user, notwithstanding the online marketplace's DST return. Based on the information available, the only reasonable conclusion to make is that user C is a UK user.

Evidencing whether a user is a UK user

Businesses should determine whether a user is normally located or established in the UK based on the information available to them. The information a business collects from users will vary depending on its business model. The legislation consequently does not specify acceptable sources of evidence, use presumptions or impose a prescriptive hierarchy of evidence. Instead, businesses should consider the information they hold and use the most appropriate evidence, or mix of evidence, to identify user location.

Some sources of evidence which are commonly collected by providers of DST activities include:

- Delivery address
- Payment details
- IP address
- Intended destination of advertising based on contractual evidence
- The address of property or location of goods which are rented out

Some businesses will collect more than one source of user information. There may be cases where the different data sources provide conflicting evidence regarding user location.

In these cases, the business should consider which evidence is most appropriate, remembering that the test is where the user is normally located, not where they are located at the time of the transaction. In making this determination, the business should consider whether a reasonably informed and objective observer would be likely to conclude that it is probable the user is a UK user.

Example B

Business K provides an online marketplace which allows users to order a food delivery from local delis, farm shops and urban farmers. Users choose the produce they would like to order on Business K's app and then enter their delivery address and billing information. Business K also collects the user's IP address when an order is placed. Business K can use the delivery address, billing information and IP address to determine the user location.

User B orders a bottle of wine on Business K's platform. The user's billing address and delivery address show an address in Runcorn, UK. However, the IP address is recorded in Lesotho. Business K should evaluate the evidence. In this case, the billing and delivery address is more likely to show the user's normal or permanent location than the IP address at the time of the transaction, so user B should be considered a UK user.

Business L provides an online marketplace that allows users to book a massage or spa therapies at third-party establishments. User booking details are passed directly to the spa and Business L does not retain any of the payment information. The spa pays a commission fee back to Business L when the service has been provided. Business L only collects the IP address of the user.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXXX: Cross-border marketplace transactions

Where one of the parties to a transaction on an online marketplace is a UK user, all the revenues the online marketplace receives from that transaction will be UK relevant revenues (DSTXXXX).

However, where a claim has been made only 50% of the revenues from qualifying cross border transactions will be UK relevant revenues. The provision is designed to reduce the tax charged where the other user in respect of a transaction is based in a country which operates a similar tax to the Digital Services Tax.

A transaction will be a qualifying cross border transaction where the other user(s) in respect of a transaction is normally located or established in a qualifying state. The test of whether the user is located or established in the qualifying state is whether it is reasonable to assume they are.

A 'qualifying state' is defined based on whether a country has a DST that is substantially comparable to the UK DST. HMRC takes this to mean one that will also apply to that same marketplace transaction.

'Identifiable transactions' means that only the revenues that arise out of this specific transaction are taxed at 50%, rather than all revenues for that particular business.

Where a claim is made for the alternative basis of charge calculation, and a claim is also made in relation to this provision, 50% of the relevant operating expense which is recognised as a result of the cross-border transaction is also disregarded for the purpose of calculating relevant operating expenses under the alternative charge provision to ensure symmetry.

Example A

A UK user leases a table via an online marketplace from a user based in Avalon at an agreed rate of £24 per month. The UK user also pays the online marketplace provider, Business O, a £20 delivery fee and an annual £100 subscription fee. As a result of the transaction the Avalonian user pays a £30 commission in addition to the £200 annual membership fee that was already due to Business O.

The revenues from this transaction for Business O are £50, made up of the £30 commission and the £20 delivery fee. As the lessee of the table is a UK user all of these revenues will be UK relevant revenues.

The subscription fee and the membership fee will be subject to the general rule (DSTXXXX). The subscription fee arises from the use of the platform by a UK user so will be UK relevant revenues. The membership fee arises from the use of the platform by an Avalonian user so will not be taxable.

In a subsequent period Avalon introduces a Digital Services Tax that is substantially similar to the UK DST. From this date onwards the platform's DST revenue from this transaction will be £25, being 50% of the £50 of the qualifying cross border transaction revenue.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXX: Responsible Member

The DST will be calculated at the group level. However, a single entity in the group will be responsible for dealing with all aspects of administration relating to the DST. This entity is referred to in the legislation as the 'responsible member'.

By default, the group's ultimate parent will be the responsible member, but it is able to nominate another company within the group to be the responsible member. An entity must meet the following conditions before it can be a responsible member. It must:

- be a company (UK or overseas)
- be a member of the group
- be able to provide the information required by HMRC

The nomination will only be valid if the ultimate parent company:

- nominates the chosen entity;
- provides the chosen entity enough resources to fulfil its obligations; and
- provides it enough information to comply with requests for information about the group

If the group does not nominate a company, or the nominated company does not fulfil the conditions, then the ultimate parent of the group will be the responsibly member by default.

The responsible member will be responsible for the following DST obligations:

- Registration
- Calculating the DST liability
- Submitting returns
- Correspondence with HMRC in relation to the group's DST liability

Groups will not need to submit the nomination statement alongside their registration, but the responsible member will need to declare that the conditions have been satisfied. Groups will need to produce the statement upon request by HMRC.

The responsible member will continue to be the responsible member until:

- The ultimate parent nominates a different company (under the same process above)
- The responsible member is no longer a company or a member of the group.
- an officer of Revenue and Customs or the parent revokes the nomination.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXX: Obligation to register

There is an obligation on the responsible member to register with HMRC once the group is liable to DST. This obligation is triggered when the group has relevant revenues from relevant activities exceeding the worldwide and UK revenue thresholds.

The responsible member will be required to register within 90 days from the end of its first DST accounting period. The registration notification will need to include:

- The name and registered number of the responsible member
- The registered office of the responsible member
- The name and address of the ultimate parent company (if different from the responsible member)
- The start and end dates of the first DST accounting period
- Confirmation that the ultimate parent has given its consent for the responsible member to act on behalf of the group and has agreed to provide the information and resources necessary for it to comply with its obligations.

Changes to registered details

The group is obliged to notify HMRC of any changes to the registered details within 90 days of the change.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXX: Commencement

The DST will apply to revenues from 1 April 2020. Although a group's period of account may begin before 1 April, the first DST accounting period will not start before 1 April 2020.

Where the DST accounting period does not fully align with the consolidated period of account the consolidated accounts figures should be time apportioned to determine the figures for the accounting period.

Digital Services Tax Draft Guidance

DSTXXXX: Returns

The DST is a self-assessment regime. The responsible member will submit the group return which will be the group's self-assessment of its total liability.

The individual companies receiving the revenues will be chargeable to DST but will not submit returns.

Groups can amend their return up to 12 months from the filing date for the return (i.e. until 2 years after the DST accounting period).

Ending of duty to submit returns

Once a group has met the revenue conditions the responsible member will have a continuing duty to submit returns to HMRC until HMRC issues a direction that responsible member no longer has a duty to submit. The responsible member is able to apply to HMRC for a direction to be issued. A direction may only be given if the officer of HMRC believes that the threshold conditions will not be met in any future period.

Therefore, although a group may have no DST liability because the revenue is too low for a period it will have to continue to submit DST returns to HMRC until directed otherwise.

If a direction has been given but the group incurs a DST liability in a later period it will have to re-register with HMRC and submit returns for the relevant period.

Groups that have no DST liability due to the alternate basis of charge applying will have to continue to submit returns.

ภาคผนวก ข

Netflix, Inc. Common Stock (NFLX) Financials

INCOME STATEMENT BALANCE SHEET CASH FLOW FINANCIAL RATIOS

IN USD THOUSANDS

PERIOD ENDING: 12/31/2019

Total Revenue	\$20,156,447
Cost of Revenue	\$12,440,213
Gross Profit	\$7,716,234
OPERATING EXPENSES	
Research and Development	\$1,545,149
Sales, General and Admin.	\$3,566,831
Non-Recurring Items	\$0
Other Operating Items	\$0
Operating Income	\$2,604,254
Add'l income/expense items	\$84,000
Earnings Before Interest and Tax	\$2,688,254
Interest Expense	\$626,023
Earnings Before Tax	\$2,062,231
Income Tax	\$195,315

PERIOD ENDING: 12/31/2019

Minority Interest \$0

Equity Earnings/Loss Unconsolidated Subsidiary \$0

Net Income-Cont. Operations \$1,866,916

Net Income \$1,866,916

Net Income Applicable to Common Shareholders\$1,866,916

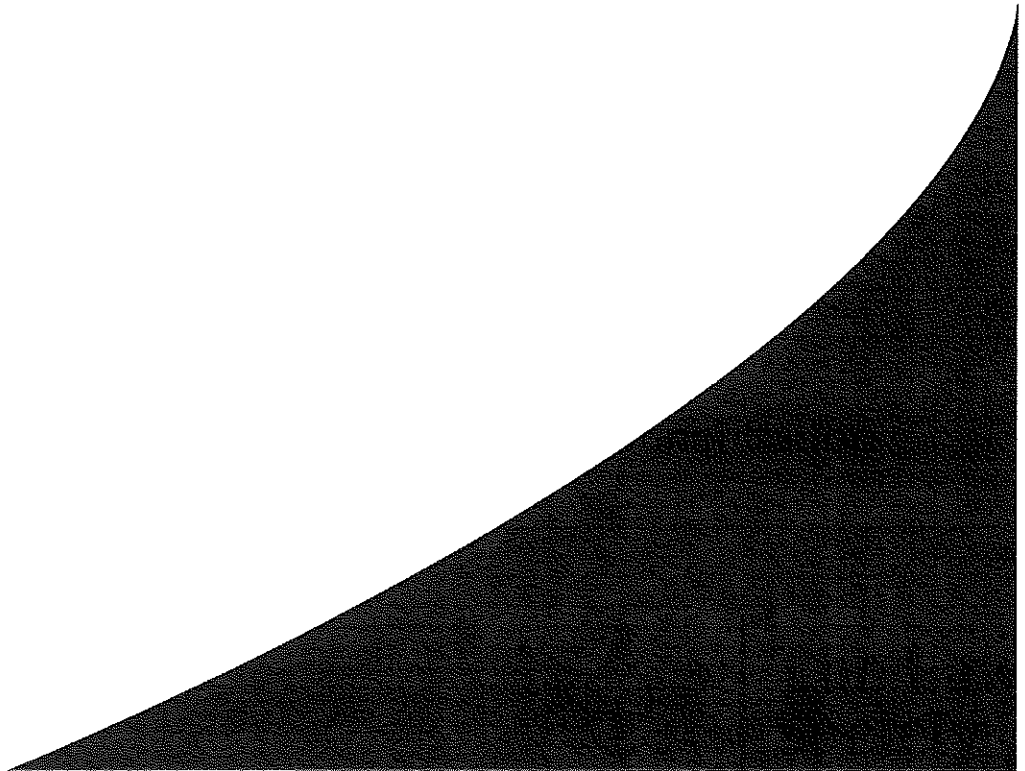
ภาคผนวก ๗

Response to Digital Services Tax – Consultation March 2019



Response to Digital Services Tax - Consultation

March 2019



Preface

The Law Society of England and Wales ("The Society") is the professional body for the solicitors' profession in England and Wales, representing over 170,000 registered legal practitioners. The Society represents the profession to parliament, government and regulatory bodies and is concerned with law reform in the public interest.

These representations have been prepared by the Society's Tax Law Committee ("The Committee"). The Committee welcomes the opportunity to respond to the consultation dated 7 November 2018.

Summary of selected key points

We have some general concerns about the proposed digital services tax:

- We urge caution in acting unilaterally rather than multilaterally in light of the domestic and international legal and business context in which digital businesses are operating, including the progress being made by the OECD which is helpfully reviewing a wider range of options.
- We believe there is a need for digital economy taxation to achieve long term consistency within the EU.
- Importantly, we would also suggest that careful consideration is given to the State Aid implications of DST.
- We would recommend careful consideration of the compatibility of the proposals with the tax treaty position.

Key points relating to the specific questions raised (not exhaustive):

- We are concerned that the proposed approach of defining scope by reference to business models does not fit well with the fast-changing nature of highly digitalized businesses. It would likely give rise to difficult boundary issues and mean that the law would need regular updating, all of which leads to uncertainty.
- A key challenge will be how to calculate user-created value and agree how to attribute revenue to user participation. Although mechanical rules would help provide consistency and certainty for taxpayers, we think it would be very challenging to write a set of rules broad enough to deal with the various business models and other issues involved. Apportionment on a "just and reasonable" basis would provide less certainty, but may be more practicable, though would also involve a significant administrative burden.
- Draft legislation should include a clear definition of user location which considers each of the issues raised in the consultation.
- Regarding the safe harbor, the consultation's statement that 80% would be the minimum level of in-scope profits being taxed does not appear to meet the government's aim to "not place disproportionate burdens on those with low margins".
- We believe a review clause is essential, particularly in light of the evolving international tax framework focused on this specific issue.

General comments

The Committee is primarily focused on commenting on the process by which tax policy is implemented, and ensuring tax law is enacted in a clear, consistent manner and in a way which offers certainty to both tax authorities and tax payers. We would therefore not normally comment on macro-policy matters, and the rights and wrongs of introducing a particular form of tax.

However, we consider that four very important preliminary issues arise in the context of the proposed digital services tax (DST):

- A. Unilateral vs. multilateral action
- B. Lawfulness under the TFEU
- C. State aid
- D. Compatibility with the UK's tax treaty network

We comment on these below, before answering the specific consultation questions.

A. Unilateral vs. multilateral action

We note that the government's ultimate objective is to address the challenges outlined in the consultation paper through reform of the international corporate tax framework. It is widely acknowledged that coordinated international solutions are needed to rectify any defects in tax legislation applying to digital businesses. That's because the businesses who will be impacted by DST are typically both multinational by design but also able to align their financial models in a way which is more flexible than businesses which rely more heavily on tangible assets. At the very least, we would therefore recommend incorporating the recent OECD proposals on taxation of the digital economy into the UK consultation process, including the proposals there which aim to recognise the value created by a business's activity or participation in user/market jurisdictions.

In light of this context, we think that careful consideration should be given as to whether the UK should take unilateral action in this area, even as an interim solution. We note that this proposal also comes at a time of extensive wider reform affecting the taxation of digital businesses including: the diverted profits tax, changes to the royalty withholding tax regime and the subsequent offshore receipts proposal, OECD model treaty changes, and updated transfer pricing guidance. In addition, DST could be interpreted as intending to act as a temporary market access levy for certain types of digital businesses that sell products and services to UK consumers but require limited UK physical infrastructure, which may have significant ramifications for the UK. We are concerned that, in this context, unilateral action might affect competitiveness, raise comparatively little tax revenue, and cause distortions and compliance issues for businesses.

B. Lawfulness under TFEU

We note that the EU Council legal service has reportedly issued an opinion that the Commission's proposed digital services tax would be unlawful, as it is not an indirect tax within Article 113 TFEU. Under Article 113, there are three categories of taxes that can be harmonised among EU member states: turnover taxes, excise duties, and other forms of indirect taxation. The EU proposal did not fit specifically into any of these categories and,

according to the Council legal service, the only other possibility would be to introduce such a tax pursuant to Article 115 TFEU, which provides the legal basis for direct tax measures necessary for the functioning of the internal market. This technical uncertainty continues and is in addition to the various political differences that exist between EU member states on this subject, and Brexit notwithstanding, there is a clear need for digital economy taxation to achieve long term consistency within the EU (as the UK will no doubt continue to have important trading synergies with the EU).

C. State aid

We are concerned that the DST as currently contemplated could give rise to EU State Aid concerns, and the working assumption must be that the UK will be required to maintain a similar State Aid regime as part of any Brexit arrangements. For a national measure to be classified as State Aid within the meaning of Article 107(1) TFEU, the measure must (i) confer an economic advantage on companies which is not received under normal market conditions; (ii) the advantage must be selective; (iii) granted by the State or through State resources; and (iv) be liable to distort competition and affect trade between Member States. The main question that typically arises in tax cases is the existence of selectivity.

In order to determine whether the measure is selective, it is necessary first to identify the "reference framework", that is, the group of entities which the measure aim at targeting. Second, it must be determined whether there is derogation from that reference frame. Third, if there is a derogation, it must be verified whether that derogation may be justified by the nature and logic of the national tax system. Based on the Commission's decision-making practice so far, this is typically only the case if the amount of the tax is somehow paid to the authorities in a different context.

First, in the case of DST, the reference framework is likely to be the group of companies active in the provision of a social media platform, search engines and online marketplaces. Second, the derogation in the case of DST would be those companies engaged in such activities, but not meeting the thresholds (of £500 million in global annual revenues and more than £25 million in the UK). Third, the assumption is that this derogation cannot be justified given that it is unlikely that the beneficiaries are paying an amount corresponding to the tax in a different context. The result of this classic analysis is that DST involves State aid.

However, HMRC will be aware that the Court of Justice has recent decisions in the World Duty Free Case C-20/15 of 21 December 2016 and Anged Case C-233/16 of 26 April 2018, where the Court did not rely on the reference framework system to determine selectivity, but rather based its analysis on an "effects-based approach". While the starting point of this analysis is also the scope of the law and whether the law treats companies in the same situation differently, in practice, the result is mostly the same. This would also be the case for DST. Further, in both Court cases, the Court analysed the justification by the nature and logic of the national tax system in light of the objective of the national law itself. This represents a change from the Commission's historical practice. Essentially, the Court considered whether the tax thresholds (such as those applicable in DST) may be justified in light of the objective of the law.

Applied to DST, the thresholds would have to be assessed in light of the objective of DST, which is described as taxing user participation value. Accordingly, if it can be proven that it is only above those thresholds that there is user participation value, the thresholds (i.e., the derogation) may be justifiable. In this regard, it could also be considered whether it may be argued that the objective of DST is to eliminate abuse or tax avoidance which is more likely when the revenues hit higher levels. This does not appear, however, to be explicit in the policy

justification outlined in the consultation. We would suggest that careful consideration is given to the State Aid implications of DST.

D. Compatibility with the UK's tax treaty network

Based on the statements made in the consultation, it appears (and we therefore assume) that DST is not intended to be an online sales tax or a broad tax on digital businesses, and that the DST is a tax on revenue rather than profits. The consultation maintains that such tax is not discriminatory, and is also not a tax on income, for double tax treaty purposes. The Committee would maintain that it is not clear that this is the case, and we would further note that it could be argued that DST cannot be distinguished from, for example, taxes on royalties and technical services fees. In the interests of certainty, we would recommend careful consideration of the tax treaty position and any related aspects.

Responses to specific questions

We have set out below the specific questions asked in the consultation, together with our response.

Question 1

Do you agree the proposed approach of defining scope by reference to business activities is preferable to alternative approaches?

Response

- 1.1 One limitation with focusing solely on three identified business models (social media platforms, search engines and online market places) is that it is stagnant and therefore time limited. Given that the business models identified in the consultation evolve at a fast pace (and have evolved numerous times over the past 10 years alone and are likely to evolve again in the next ten years), it may be advisable to consider "delinking" the DST from any particular business model and to focus on business activities (e.g. user participation) – or more accurately, business activities that generate value creation. Otherwise, the DST may need to be updated if (and almost inevitably when) further digital businesses are identified as being appropriately taxed under the DST. This would inevitably lead to uncertainty.
- 1.2 As also noted in our general comments, by defining the scope of DST by reference to only social media platforms, search engines and online market place companies, there is also a concern that HMRC is providing an advantage to certain companies and on a selective basis. The question then is whether this could potentially distort competition and trade causing a state aid issue.
- 1.3 There are a number of business activities that could be used as a reference point for defining the scope of a digital services tax. The UK Government has chosen to focus on user participation (explored further below). However, for completeness, alternative value creation characteristics are set out below:
 - **Cross-jurisdictional scale without mass.** The digitalisation of businesses has allowed sectors to locate various stages of their production processes across different jurisdictions, whilst accessing a greater number of customers across the world. Digitalisation has also facilitated the growth of highly digitalised enterprises that are heavily involved in the economic life of a jurisdiction without any significant

physical presence. This is referred to as "scale without mass". This aspect of digital businesses is not mirrored by traditional businesses.

- **Significant reliance on intangible assets.** Digitalised businesses are typically characterised by significant investment in intangibles, especially intellectual property ("IP") assets (either owned directly or leased). The intense use of IP assets, such as software and algorithms supporting crucial functions (such as platforms and websites) is central to the business needs of these digitalised businesses. Notably, whilst this aspect can be highly relevant to the value creation of digitalised businesses, this factor is not exclusive or unique to digitalised businesses. There is already a separate intangible tax regime in the UK and perhaps this could be amended or added to by considering and targeting the IP structures that are typically adopted by highly digitalised businesses. Many such structures have already been targeted, and it may be that time should be given for these changes to take effect.
 - **The importance of data.** Data and its collection, storage and analysis are regular facets of many highly digitalised businesses. Data can be collected generally or in a way that is linked with specific users or customers. The later approach can increase the value of the data analysis.
 - **User participation.** This characteristic is illuminated through the case of social networks, where, without user-generated content, user social networks and/or data provided by users, the enterprise would have little to no value. User participation can be divided into active and passive user participation. Digitalised businesses can involve either or both. However, the degree to which user participation is active or passive does not correlate in any way with the digitalisation of an enterprise. For example, cloud computing can be considered a highly digitalised business that involves limited user participation. One drawback to user participation is that value is not always created by the end users of online services for digitalised businesses. User participation can create value where there is a prolonged period of active participation by users (often in exchange for free services), the existence of excess returns and a large number of users.
- 1.4 It is clear that the UK Government perceives that digital businesses derive the most value creation from user participation and it is generally agreed and understood that social media platforms, search engines and online market place companies rely heavily on data provided from users. In that respect, if HMRC continues with the proposal to tax revenues of specific digital business models (namely social media platforms, search engines and online market places), we agree that user participation can provide a basis for taxation – provided that user participation is correctly defined.
- 1.5 A key challenge of the proposed approach will be how to actually calculate the user-created value and agree how to attribute profits to user participation. The attribution of revenues to user participation could be small once divided between all jurisdictions where users participate.
- 1.6 If a "business activities" based approach is adopted, there is a question of whether all revenues derived from that business activity should be in scope. Some revenues (such as delivery fees in the context of an online marketplace) are not closely connected to user value participation and arguably should be out of scope. It may also be that if a business generates a majority of its income from non-digital activities, it should be outside of the scope of the DST regardless of the thresholds contemplated. This could

be done by combining a "business activities" approach with the "defined revenue streams" approach outlined at paragraph 3.4 of the consultation.

- 1.7 Finally, we think the wider potential ramifications of adopting a user participation approach should be considered before taking action. A key question is whether there is any reason to believe that users only meaningfully or actively contribute to value creation in the context of certain digital platforms (social media platforms, search engines and online market places as identified by HMRC). If the user participation concept were adopted into international tax norms, it is unlikely to be limited only to digital businesses or to the business models highlighted in the proposed DST.
- 1.8 For example, consider data collected from medical clinical trials, which is collected from patients and used to perfect the relevant drug (which is then manufactured and sold). The data collected in those medical trials is absolutely essential to a pharmaceutical company. Medical data is vital to the performance of pharmaceutical businesses and arguably critical to the success or failure of the business. The data is private and biometric in nature, providing health information (rather than, say, consumer information) and the value often created from the collection of such data is continuously monetised.

Question 2

Do you have any observations on the proposed features used to describe the business activities in scope of the DST?

Response

- 2.1 In order to properly describe particular business models, it is important to understand what companies do and what they can do. This information is not always in the public domain and so it is difficult to fully comment on the descriptions in the proposal. We do however make some general comments below.
- 2.2 It is not clear whether all features used to describe business activities must be present or whether these identified elements can coexist in a business alongside other core elements which do not fall neatly within the identified aspects or proposed features of the targeted businesses. It is also not clear whether the descriptions are intended to "include but not be limited to" the descriptions or whether the list is definitive.
- 2.3 Whilst the proposed features may reflect the identified current structure of the three targeted business models, the reality as to the pace of change and the evolving nature of many highly digitalised businesses means that the proposed features, whilst currently relevant, may not continue to be relevant aspects of these businesses. They may become less prominent or even redundant features in the future.

Question 3

Do you think the approach to scope negates the need for a list of exemptions from the DST?

Response

- 3.1 If there are certain characteristics that should clearly be exempt then these should be incorporated into the legislation. We consider that if the measure is to be targeted