



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง ภาษีเพื่อความเสมอภาคทางการค้าระหว่างประเทศ
ศึกษากรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจ
พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

จัดทำโดย นางสาวจิตรา ณีชนะนันท์
รหัส 12006

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 ปี 2563
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
ลิขสิทธิ์ของกระทรวงการต่างประเทศ



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง ภาษีเพื่อความเสมอภาคทางการค้าระหว่างประเทศ
ศึกษากรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจ
พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

จัดทำโดย นางสาวจิตรา ณีคะนันท์
รหัส 12006

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 ปี 2563
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา



เอกสารรายงานการศึกษาส่วนบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ ระดับ **ดีเด่น**

ลงชื่อ.....

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ภัทเรศ ศรีโชติ)

อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(เอกอัครราชทูต วิมล คิตชอบ)

อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(รองศาสตราจารย์.ดร. กฤตินี ญัฎฐวุฒิสิริ)

อาจารย์ที่ปรึกษา

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้โลกเปลี่ยนจากยุคโลกาภิวัตน์เข้าสู่ยุคดิจิทัล ส่งผลให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศปรับเปลี่ยนรูปแบบการประกอบธุรกิจ ก่อนยุคดิจิทัล หากผู้ประกอบการต่างประเทศต้องการขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทยมักจะจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือจัดส่งลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทนเข้ามาติดต่อลูกค้าในประเทศไทย แต่ในยุคดิจิทัลผู้ประกอบการต่างประเทศดังกล่าวสามารถติดต่อซื้อขายและให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทยผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น แพลตฟอร์มหรือช่องทางออนไลน์ต่าง ๆ โดยไม่จำเป็นต้องมีสำนักงานสาขาหรือผู้กระทำการแทนในประเทศไทย

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศส่งผลให้กรมสรรพากรต้องเผชิญกับความท้าทายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจดิจิทัลหรือพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศของประเทศไทยยังคงอยู่ภายใต้หลักแหล่งเงินได้ ซึ่งยึดโยงอยู่กับการประกอบกิจการผ่านทางกายภาพ เช่น การมีสำนักงานสาขาหรือผู้กระทำการแทนในประเทศไทย เมื่อกฎหมายภาษีสถายไม่ทันต่อการเปลี่ยนแปลงทำให้นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ซึ่งทำให้ความสามารถในการแข่งขันทางการค้าของนิติบุคคลไทยที่ประกอบธุรกิจดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์นั้นเสียเปรียบกับนิติบุคคลต่างประเทศ เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้ที่ไม่เท่าเทียมกัน

อย่างไรก็ดี สรรพากรหลายประเทศทั่วโลกกำลังประสบปัญหากรณีประเทศไทยเช่นกัน องค์กรเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงได้ออกมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) โดยมีปฏิบัติการที่ 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy และปฏิบัติการที่ 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status เพื่อเป็นข้อเสนอแนะให้สรรพากรทั่วโลกนำไปปรับปรุงกฎหมายให้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์

รายงานฉบับนี้ศึกษาปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศทั้งในบริบทของกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่ใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศ และในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศหรือนิติสนธิสัญญาภาษีซ้อน และศึกษาแนวปฏิบัติหรือข้อเสนอแนะของ OECD รวมทั้งสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีทั้งภาครัฐและเอกชน เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จาก

นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจดิจิทัลหรือพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นธรรม ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการใช้ช่องว่างของกฎหมาย และยังเป็นกลไกหนึ่งในการลดข้อพิพาท ภาษีระหว่างประเทศได้อีกด้วย

ผลของการศึกษาในครั้งนี้ได้ข้อเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับ รูปแบบการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเพิ่มนิยามของคำว่า “กระทำกิจการในประเทศไทย” ให้ครอบคลุมรูปแบบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และปรับปรุงคำนิยามของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยให้ครอบคลุมจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจในด้านอื่น นอกจาก จุดเกาะเกี่ยวทางกายภาพ เพื่อให้นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจผ่านช่องทางเครือข่าย อิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กรณีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เสนอแนะให้ดำเนินการผ่านเครื่องมือการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) เพราะกรมสรรพากรสามารถดำเนินการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศคู่สัญญา ที่เข้าร่วมเป็นภาคี MLI และมีความประสงค์จะแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเด็นเดียวกันในคราวเดียว

กิตติกรรมประกาศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาในการให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งจากผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ภัทเรศ ศรีโชติ เอกอัครราชทูต ติมอร์-เลสเต และ รองศาสตราจารย์ ดร. กฤตินี ณัฏฐวุฒิสวัสดิ์ ที่ช่วยแนะนำและชี้แนะในการศึกษา ค้นคว้า และจัดทำ รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วง และบรรลุล่วงวัตถุประสงค์ของการศึกษา

ผู้เขียนขอขอบคุณ นายวินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ รองอธิบดีกรมสรรพากร ที่ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับการกำหนดกรอบความคิดในการจัดทำรายงานส่วนบุคคลฉบับนี้ และ ขอขอบคุณ นางสาวฐิตาพร ฐิตะสมบูรณ์ และ นางสาวพรพรรณ ฉ่ำสุภาพ ที่ได้สละเวลาในการให้ ความคิดเห็น และสนับสนุนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้

ขอขอบคุณผู้บริหารและทีมจากงานสถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวง การต่างประเทศที่ให้ความสะดวกและอนุเคราะห์ผู้เขียนเป็นอย่างดีตลอดระยะเวลาเข้าฝึกอบรม

ท้ายที่สุดนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากร ที่สนับสนุนให้ผู้เขียนเข้ารับการศึกษาอบรมในหลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12 ปี 2563 และให้ ความเห็นชอบในการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้

จิตรา ณีชนะนันท์

กันยายน 2563

สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญภาพ	ซ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	4
1.3 ขอบเขตการศึกษา วิธีการดำเนินการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา	4
1.4 คำถามการศึกษา	4
1.5 สมมติฐานการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา	5
1.7 นิยามศัพท์	5
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	7
2.1 แนวคิดทฤษฎี	7
2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	15
2.3 สรุปกรอบแนวคิด	19
บทที่ 3 ผลการศึกษา	21
3.1 รูปแบบการประกอบธุรกิจในประเทศไทย	21
3.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขกฎหมายจากผู้เชี่ยวชาญภาคเอกชน	24
3.3 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจ พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของนิติบุคคลต่างประเทศ	25
บทที่ 4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	32
4.1 สรุปผลการศึกษา	32
4.2 ข้อเสนอแนะ	34
บรรณานุกรม	36
ประวัติผู้เขียน	38

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1	รูปแบบการประกอบธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA) โดยสังเขป	18
ภาพที่ 2	รูปแบบการประกอบธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA) โดยละเอียด	22
ภาพที่ 3	รูปแบบการประกอบธุรกิจให้บริการรับชมภาพยนตร์ผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ (Online Streaming)	23

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ด้วยเทคโนโลยีที่พัฒนาอย่างรวดเร็วทำให้โลกเปลี่ยนจากยุคโลกาภิวัตน์ (Globalization) เข้าสู่ยุคดิจิทัล (Digitalization) ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดการปรับตัว และเปลี่ยนรูปแบบการดำเนินธุรกิจเพื่อเตรียมความพร้อมเข้าสู่เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) เช่น ก่อนยุคดิจิทัล ห้างสรรพสินค้าจะมีลักษณะการประกอบธุรกิจเป็นแบบดั้งเดิม คือ มีการจัดแสดงสินค้าไว้ในสถานประกอบการเพื่อให้ลูกค้าได้เดินเลือกชม การชำระราคาสินค้าอาจจะอยู่ในรูปของเงินสดหรือบัตรเครดิตโดยกระทำผ่านอุปกรณ์ที่ติดตั้งอยู่ในสถานประกอบการ เมื่อเครือข่ายอินเทอร์เน็ตและเทคโนโลยีการเงินพัฒนามากขึ้น การประกอบธุรกิจได้เปลี่ยนเป็นรูปแบบดิจิทัลหรือออนไลน์ กล่าวคือ มีการนำเสนอสินค้าผ่านเว็บไซต์หรือแพลตฟอร์ม (Platform) ซึ่งอาจมีบริการรับชำระเงินด้วย ทำให้การซื้อขายทำได้โดยสะดวกเนื่องจากผู้ซื้อสามารถทำการสั่งซื้อสินค้าได้จากทุกที่ทั่วโลกและสามารถดำเนินการได้ตลอด 24 ชั่วโมง

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) หรือ ETDA ได้ทำการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยปี 2561 โดยเปรียบเทียบมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นธุรกรรมระหว่างภาคธุรกิจกับภาคธุรกิจ (Business to Business: B2B) ในปี 2561 (1,712,484.33 ล้านบาท) กับปี 2560 (1,508,096.73 ล้านบาท) พบว่าอัตราการเติบโตร้อยละ 13.55 ซึ่ง ETDA ได้วิเคราะห์ว่าการเติบโตดังกล่าวบ่งชี้ว่าภาคธุรกิจปรับเปลี่ยนการดำเนินธุรกิจผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์มากขึ้น และเมื่อเปรียบเทียบมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในส่วนของภาคธุรกิจกับผู้บริโภค (Business to Customer: B2C) ในปี 2561 (865,456.99 ล้านบาท) กับปี 2560 (758,936.80 ล้านบาท) พบอัตราการเติบโตร้อยละ 14.04 แสดงว่าพ่อค้าแม่ค้าออนไลน์เพิ่มขึ้น และในปี 2563 สถานการณ์โรคระบาด COVID-19 เป็นปัจจัยสำคัญที่กระตุ้นให้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยเติบโตอย่างก้าวกระโดด

ก่อนยุคดิจิทัล นิติบุคคลต่างประเทศที่จะเข้ามาขายสินค้าให้แก่ลูกค้ารายย่อย (End Users) ในประเทศไทย มักจะมีรูปแบบการประกอบธุรกิจโดยการจัดตั้งสำนักงานสาขา (Branch) หรือบริษัทลูก (Subsidiary Company) ในประเทศไทย เพื่อใช้เป็นสำนักงานหรือสถานประกอบการ หรือหากไม่มีการจัดตั้งสาขาหรือบริษัทลูกก็จะส่งลูกจ้าง/ผู้กระทำการแทนเข้าไปในประเทศไทยเพื่อทำการติดต่อกับ

ลูกค้า การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าว สามารถดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทย

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (อนุสัญญาฯ) ซึ่งกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้ (ประเทศไทย) มีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ได้ต่อเมื่อบริษัทดังกล่าวเข้ามาประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) เท่านั้น หลักเกณฑ์การพิจารณาการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรนั้น คือการพิจารณาถึงจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจ (Economic Nexus) ซึ่งมักจะเป็นเงื่อนไขทางกายภาพ เช่น การมีสาขา มีสถานประกอบ มีลูกจ้าง หรือ มีผู้กระทำการแทนในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นต้น

ในยุคดิจิทัล นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์สามารถขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้ารายย่อยในประเทศไทยได้โดยไม่จำเป็นต้องมีสำนักงานสาขาหรือลูกจ้างแต่อย่างใด เช่น กรณี Booking.com เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA) สามารถให้บริการจองที่พักโรงแรมทุกแห่งทั่วโลกแก่ลูกค้าทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ เมื่อนักท่องเที่ยวจองที่พักผ่าน Booking.com และได้เข้าพัก Booking.com จะได้รับรายได้ค่านายหน้าซึ่งเรียกเก็บจากโรงแรมที่พักร่างต่าง ๆ ซึ่ง Booking.com สามารถเป็นตัวแทนให้บริการจองที่พักแก่โรงแรมในประเทศไทยที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ โดยไม่มีสำนักงานสาขา หรือสถานประกอบการ หรือลูกจ้าง หรือผู้กระทำการแทนในประเทศไทย จึงไม่มีจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจในรัฐแหล่งเงินได้ ทำให้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรัฐแหล่งเงินได้ รายได้ค่านายหน้าจากการเป็นตัวแทนรับจองที่พักที่ Booking.com ได้รับจากโรงแรมในประเทศไทยจึงไม่ถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย กรณี Booking.com ดังกล่าว เป็นกรณีตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าบทบัญญัติกฎหมายปัจจุบันที่ไม่สอดคล้องกับรูปแบบการประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

ตามผลการสำรวจของศูนย์วิจัยกสิกรไทยประเมินว่า มูลค่ารายได้ค่านายหน้าที่ธุรกิจ OTA ได้รับจากประเทศไทยในปี 2561 มีจำนวนประมาณ 34,000 ล้านบาท¹ โดยบริษัทที่ประกอบธุรกิจ OTA ในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ซึ่งหมายความว่า รายได้ค่านายหน้าจำนวน 34,000 ล้านบาทดังกล่าว มิได้ถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ข้อมูลจากงบการเงินของบริษัท Booking Holdings Inc.²

¹ ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, “ธุรกิจบริการท่องเที่ยวไทยพึ่งพาบริการ OTAs มากขึ้น คาดรายได้ค่าธรรมเนียมมีมูลค่าสูงถึง 2.9 - 3.4 หมื่นล้านบาท,” กระแสทรรศน์ 2934 (พฤศจิกายน 2561).

² Booking Holdings Inc. Form 10-K, 2019, 68.

ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนจัดตั้ง ณ ประเทศสหรัฐอเมริกา แสดงมูลค่ารายได้ค่านายหน้าจากธุรกิจ OTA ที่ได้รับจากทั่วโลกและรายจ่ายจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2561 โดยพบว่า Booking Holdings Inc. มีอัตรากำไรจากการดำเนินงาน (Operating Profit Margin) เท่ากับร้อยละ 51 ของรายได้ทั้งหมด หากนำอัตรากำไรดังกล่าวมาคำนวณเทียบเคียงเพื่อหากำไรที่เกิดขึ้นจากรายได้ของธุรกิจ OTA ในประเทศไทย จะมีมูลค่าเท่ากับ 17,340 ล้านบาท (รายได้ค่านายหน้าจำนวน 34,000 ล้านบาท คูณ อัตรากำไรร้อยละ 51) และเมื่อนำกำไรดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 จะเห็นว่า เม็ดเงินภาษีที่กรมสรรพากรต้องสูญเสีย นั้น เป็นจำนวนไม่น้อยกว่า 3,468 ล้านบาท

จากกรณีธุรกิจ OTA ข้างต้น แสดงให้เห็นถึงความท้าทายที่กรมสรรพากรต้องเผชิญในการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรือออนไลน์ ซึ่งเป็นการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านเว็บไซต์หรือแพลตฟอร์มที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถทำการซื้อขายหรือให้บริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ โดยไม่ต้องดำเนินการผ่านสำนักงานหรือลูกจ้างของผู้ขาย ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศสามารถประกอบธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทย ซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้ เพราะไม่มีจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจ (Economic Nexus) ที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) เมื่อนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทย และมีเงินได้ที่เกิดจากการขายสินค้าให้แก่ลูกค้ารายย่อยในประเทศไทยแต่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศ จึงทำให้นิติบุคคลต่างประเทศมีต้นทุนต่ำกว่าบริษัทไทยที่ประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกัน ส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันของนิติบุคคลไทยที่ประกอบธุรกิจลักษณะเดียวกัน กฎหมายภาษีปัจจุบันจึงก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำไม่เป็นธรรมและยังเป็นอุปสรรคในการแข่งขันทางการค้าของนิติบุคคลไทยอีกด้วย

ปัญหาข้างต้นมิได้เป็นปัญหาของประเทศไทยเท่านั้น นิติบุคคลต่างประเทศใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศอื่น ๆ เช่นเดียวกัน ปัญหานี้จึงอยู่ในความสนใจของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลก ดังนั้น องค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงได้ออกมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) โดยมีปฏิบัติการที่ 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy และปฏิบัติการที่ 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status เพื่อเป็นข้อเสนอแนะให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลกนำไปปรับปรุงกฎหมายภายในและเพิ่มเติมนิยามสถานประกอบการถาวรสำหรับนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์ เพื่อจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมและเป็นธรรม

สำหรับบริบทของประเทศไทยจึงจำเป็นต้องศึกษาสภาพปัญหาของข้อกฎหมายในปัจจุบัน รวมทั้งแนวทางปฏิบัติหรือข้อเสนอแนะของ OECD เพื่อปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้สามารถจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัล หรืออิเล็กทรอนิกส์ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี เพิ่มสิทธิในการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม และยังเป็นกลไกหนึ่งในการลดข้อพิพาทภาษีระหว่างประเทศ

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาแนวทางการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากรให้สอดคล้องกับรูปแบบการประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์

1.2.2 เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกรมสรรพากร

1.2.3 เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นธรรม สร้างความเท่าเทียมแก่ผู้ประกอบการไทย และผู้ประกอบการต่างประเทศ

1.2.4 เพื่อส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการไทยและต่างประเทศ

1.3 ขอบเขตการศึกษา วิธีการดำเนินการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา

ศึกษาสภาพปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายปัจจุบัน และแนวทางการแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามสถานประกอบการถาวรให้ครอบคลุมสถานประกอบการเสมือน (Virtual PE) สำหรับธุรกิจที่ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัล โดยอ้างอิงหลักการจากแนวทางปฏิบัติของ OECD

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ ได้แก่ การสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่กำกับดูแลกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และผู้เชี่ยวชาญภาษีจากบริษัทเอกชน ประกอบกับข้อมูลทุติยภูมิ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร และแนวปฏิบัติของ OECD

1.4 คำถามการศึกษา

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศเป็นไปอย่างเท่าเทียมและเป็นธรรม กรมสรรพากรควรพัฒนาปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้ครอบคลุมถึงนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัล หรืออิเล็กทรอนิกส์ ในประเทศไทยอย่างไร ให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติที่สากลยอมรับ

1.5 สมมติฐานการศึกษา

การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มคำนิยามเรื่องสถานประกอบการถาวรให้ครอบคลุมถึงการประกอบถาวรเสมือน (Virtual PE) เพื่อให้ประเทศไทยมีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าในประเทศไทยโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) โดยการแก้ไขดังกล่าวควรดำเนินการให้สอดคล้องกับแนวทางที่ OECD แนะนำสำหรับการปรับปรุงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม สร้างความเท่าเทียมแก่ผู้เสียภาษี และเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้าของบริษัทไทยที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์มากยิ่งขึ้น

1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

ทราบถึงแนวทางการพัฒนากฎหมายภาษีอากรเพื่อให้เหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรือออนไลน์ และเพื่อให้สามารถบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรือออนไลน์ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สร้างความเท่าเทียมในการเสียภาษีและส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ

1.7 นิยามศัพท์

เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) หมายถึง การขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศโดยการนำเอาไอทีหรือเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามาใช้เพื่อเพิ่มผลผลิต เพิ่มผลงาน โดยใช้เวลาน้อยลงและสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่สินค้าและบริการต่าง ๆ เพื่อให้สามารถแข่งขันกับชาติต่าง ๆ ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งยุคปัจจุบันที่การใช้สมาร์ตดีไวซ์ต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสมาร์ตโฟนและแท็บเล็ต ติดต่อสื่อสารกันผ่านเครือข่ายไร้สายความเร็วสูง (Wireless Broadband) เช่น 3G, 4G ซึ่งใช้งานได้ง่ายกว่า PC ทำให้เกิดการใช้งานในวงกว้าง แม้กระทั่งคนที่ไม่เคยใช้คอมพิวเตอร์หรืออินเทอร์เน็ตมาก่อน ทำให้เกิดโอกาสทางธุรกิจใหม่ ๆ มากมายในแทบทุกสาขาเศรษฐกิจ

ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) หมายถึง การทำธุรกรรมซื้อขาย หรือแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการบนอินเทอร์เน็ต โดยใช้เว็บไซต์หรือแอปพลิเคชันเป็นสื่อในการนำเสนอสินค้าและบริการต่าง ๆ รวมถึงการติดต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ทำให้ผู้เข้าใช้บริการจากทุกที่ทุกประเทศ หรือทุกมุมโลกสามารถเข้าถึงร้านค้าได้ง่ายและตลอด 24 ชั่วโมง

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (Double Tax Agreement: DTA) หมายถึง สัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้

หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศหรือ Double Tax Agreements (DTAs) เป็นสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Bilateral Treaties) มีคู่สัญญาสองฝ่าย โดยเป็นการลงนามระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ

สถานประกอบการถาวร หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงแต่บางส่วน

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดทฤษฎี

2.1.1 นิยามของสถานประกอบการถาวร

2.1.1.1 นิยามและหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร

คำว่า สถานประกอบการถาวร ไม่ได้มีการนิยามไว้อย่างชัดเจนในประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

1) มาตรา 66 กำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

มาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

บทบัญญัติตามมาตรา 66 วรรคสอง กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจการหรือธุรกิจที่ได้กระทำในประเทศไทย ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมีสำนักงานสาขาหรือสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย และดำเนินธุรกิจผ่านสำนักงานสาขาหรือสถานประกอบการดังกล่าว

2) มาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างประเทศที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย

มาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นผู้คนธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว...”

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 76 ทวิ ใช้ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้มีสำนักงานสาขาหรือสถานประกอบการในประเทศไทย แต่ได้ส่งลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเข้ามาทำกิจกรรมหรือดำเนินการในประเทศไทยและก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ซึ่งจะมีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทั้งนี้ เฉพาะในส่วนเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นจากการทำกิจการหรือกิจกรรมของลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น

อย่างไรก็ดี แม้ประมวลรัษฎากรจะกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทย การพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาว่าประเทศที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่ มีอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ) กับประเทศไทยหรือไม่

กรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯกับประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อาจจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศแหล่งเงินได้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าว ไม่มีสถานประกอบการถาวรตามนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนั้น ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จะถูกจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศในส่วนที่ได้กระทำการกิจการในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรตามนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับนั้นในประเทศไทย ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิในการ

จัดเก็บภาษีในส่วนที่เป็นเงินได้หรือกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเฉพาะเงินได้หรือกำไรสุทธิที่เกิดจากการกระทำกิจการในประเทศไทยเท่านั้น

กรณีที่ไม่มียุติบัญญัติภาษีซ้อนฯ

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มียุติบัญญัติภาษีซ้อนกับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ จะไม่ถูกจำกัดขอบเขตจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังนั้น จึงอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ทำการกิจการในประเทศไทยได้ โดยจึงไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ ระยะเวลา หรือลักษณะของกิจการตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

2.1.1.2 นิยามของสถานประกอบการถาวร ตามบทบัญญัติข้อ 5 ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามมาตรฐานของ OECD (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)

องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) ได้จัดทำร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับให้ประเทศต่าง ๆ ใช้อ้างอิงในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้ประเทศคู่สัญญามีความเข้าใจตรงกัน ซึ่ง OECD ได้ออกร่างต้นแบบอนุสัญญาครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1963 และได้ออกฉบับปรับปรุงเพิ่มเติมในปี ค.ศ. 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 และฉบับล่าสุดคือ ปี ค.ศ. 2017 ซึ่งเป็นฉบับที่ได้รับการปรับปรุงตามข้อเสนอแนะตามปฏิบัติการที่ 7 (BEPS Action 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status)

หลักเกณฑ์และแนวคิดของสถานประกอบการถาวรตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามมาตรฐานของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2014 ก่อนมีการปรับปรุงตามข้อเสนอแนะของปฏิบัติการที่ 7 มีดังนี้

1) หลักการพื้นฐานของสถานประกอบการถาวร (Basic Rule PE) บทบัญญัติข้อ 5 วรรค 1 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ Permanent Establishment หรือสถานประกอบการถาวร ให้คำนิยามว่า โดยทั่วไปหมายถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งใช้วิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งรวมถึงสถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ คำจำกัดความของสถานประกอบการถาวรมี 5 องค์ประกอบ คือ

(1) Place of business หรือสถานธุรกิจประจำ หมายถึง สถานที่ตั้งที่ทำการใด ๆ หรือพื้นที่ใด ๆ ที่วิสาหกิจมีอำนาจในการควบคุมการใช้ประโยชน์

(2) At the disposal of the enterprise หรืออยู่ในอำนาจการควบคุมของวิสาหกิจ เช่น มีกรรมสิทธิ์ในสถานธุรกิจประจำ เช่าสถานที่ ซึ่งบริษัทมีอำนาจในการเข้าถึงใช้ประโยชน์ และกำจัดได้ แม้ไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายก็ตาม

(3) Fixed (Geographically) หรือความถาวรในเชิงภูมิศาสตร์ OECD ให้ตัวอย่าง ได้แก่ ห้องพักของโรงแรมที่ใช้เป็นสำนักงาน ถนนคนเดิน ตลาดกลางแจ้ง งานแฟร์ หรือ เมืองแร่ขนาดใหญ่ อย่างไรก็ตาม หากเป็นการประกอบกิจกรรมที่มีความเชื่อมโยงกันในเชิงพาณิชย์และภูมิศาสตร์ (Coherent whole commercially and geographically) จะถือว่าเป็นสถานประกอบการแห่งเดียว

(4) Fixed (Performance) หรือความถาวรในเชิงการดำเนินกิจกรรมในแต่ละธุรกิจอาจมีลักษณะความถาวรของการดำเนินกิจกรรมที่แตกต่างกัน โดยทั่วไปแล้วอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะใช้หลักเกณฑ์ระยะเวลา 6 เดือน ในการพิจารณาระยะเวลาในการประกอบกิจกรรมนั้น อาจพิจารณาที่ระยะเวลาที่ใช้จริง หรือระยะเวลาที่คาดหวังไว้

(5) Though which the business is carried on หรือการประกอบกิจกรรมผ่านสถานที่นั้น

บทบัญญัติข้อ 5 วรรค 2 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ ให้ถือว่าสถานที่ดังต่อไปนี้ เป็นสถานประกอบการถาวร ได้แก่ สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง และเมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ เมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ

อย่างไรก็ตามแม้บริษัทจะมีสถานประกอบการ ตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรค 2 ในการพิจารณาว่ามีสถานประกอบการถาวรนั้นต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์พื้นฐานตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรค 1 ประกอบด้วย ตัวอย่างเช่น สำนักงานที่ถูกทิ้งร้าง ไม่ได้ใช้ในการประกอบกิจกรรมใด ๆ อาจไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

บทบัญญัติข้อ 5 วรรค 4 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ เป็นข้อยกเว้นของการมีสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรค 1 และ 2 กล่าวคือ แม้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะมีสำนักงานหรือสถานประกอบการและมีการใช้สถานธุรกิจดังกล่าวประกอบกิจกรรมบางประเภทเป็นปกติธุระ ให้ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ หากกิจกรรมดังกล่าว ได้แก่

(1) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดงหรือการส่งมอบสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ

(2) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดง หรือการส่งมอบ

(3) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นแปรรูป

(4) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของหรือสินค้า หรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจ

(5) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นใดซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบเพื่อวิสาหกิจ

(6) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการประกอบกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (1) ถึง (5) รวมกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ

2) สถานประกอบการถาวรที่เข้าลักษณะเป็นที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบ (Construction PE)

ตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรค 3 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ การตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง ซึ่งที่ตั้งโครงการนั้นดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือนก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร

อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขข้างต้นเป็นหลักเกณฑ์ตามแบบมาตรฐานของ OECD การพิจารณาเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรที่เข้าลักษณะเป็นที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบจะแตกต่างกันไปตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับแต่ละประเทศ

3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency PE)

บทบัญญัติข้อ 5 วรรค 5 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ ให้นิยามของการถือว่ามีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไว้ว่า บุคคลนอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 ที่กระทำการและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

องค์ประกอบของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน มีดังนี้

(1) บุคคล (ตามบทนิยามในบทบัญญัติข้อ 3 วรรค 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน) เช่น บุคคลธรรมดา กองมรดก ทรัสต์ ห้างหุ้นส่วน บริษัท และคณะบุคคลใด ๆ

(2) ไม่เป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ (ในบังคับของวรรค 6)

(3) กระทำการในนามของวิสาหกิจ

(4) มีอำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจ

(5) ใช้อำนาจนั้นในรัฐผู้ทำสัญญาเป็นปกติ

การตีความอำนาจในการทำสัญญาให้พิจารณาอำนาจจากสัญญาตั้งตัวแทนหรือหนังสือมอบอำนาจหรือตามข้อเท็จจริงของการกระทำการแทนในกรณีที่ไม่มีสัญญาหรือหนังสือมอบอำนาจอย่างเป็นทางการ ส่วนในการทำสัญญาพิจารณาจากการลงลายมือชื่อ หรือถ้าไม่มีการลงลายมือชื่อในนามของวิสาหกิจแต่ได้ทำหน้าที่ในการเจรจาข้อตกลงและรายละเอียดทั้งหมดของสัญญาที่ผูกพันวิสาหกิจหรือต้องปฏิบัติตามคำสั่งภายใต้การควบคุมของวิสาหกิจนั้น ย่อมถือว่าเป็นตัวแทนในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจและถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

4) ข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวร

นอกจากข้อยกเว้นที่เข้าลักษณะของการประกอบการตามบทบัญญัติข้อ 5 วรรค 4 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ แล้ว บทบัญญัติข้อ 5 วรรค 6 ของต้นแบบอนุสัญญาฯ กำหนดว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้เพียงเพราะว่าได้ประกอบธุรกิจในประเทศนั้นโดยผ่านทางนายหน้าตัวแทนค้าต่างทั่วไป หรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันปกติแห่งธุรกิจของตน บุคคล นายหน้า หรือตัวแทนนั้นจะไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจเมื่อเข้าตามลักษณะทั้ง 3 ข้อดังต่อไปนี้

(1) ไม่มีความผูกพันทางกฎหมาย (Legally independent) หมายถึง มีความอิสระในการดำเนินงานและไม่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือต้องปฏิบัติตามคำสั่งของของผู้อุปถัมภ์

(2) มีความอิสระในทางเศรษฐกิจ (Economically independent) หมายถึง การเป็นตัวแทนอิสระที่ทำหน้าที่แทนหลายตัวการหรือผู้อุปถัมภ์ กล่าวคือไม่ได้ทำหน้าที่แทนตัวการใดตัวการหนึ่งและความอยู่รอดของธุรกิจไม่ได้ขึ้นอยู่กับตัวการใดตัวการหนึ่งเท่านั้น

(3) กระทำตามทางอันปกติแห่งฐานะของตัวแทน (Acting in the ordinary course of his/her business) หมายถึง การดำเนินการตามกิจการปกติของตัวแทน อย่างไรก็ตามหากกระทำการแทนในทางการที่ไม่ใช่การอันเป็นปกติฐานะ เช่น กิจการปกติเป็นนายหน้าขายอสังหาริมทรัพย์ ถ้ากระทำการเป็นนายหน้าขายรถยนต์เพื่อวิสาหกิจหนึ่ง จะถือว่าการกระทำแทนวิสาหกิจนั้นไม่ใช่การกระทำตามทางอันปกติฐานะของตัวแทน

2.1.2 BEPS Action 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

OECD ได้เผยแพร่รายงาน BEPS Action 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy หรือปฏิบัติการที่ 1 เมื่อเดือนตุลาคม ค.ศ. 2015 มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการกับความท้าทายในการจัดเก็บภาษีเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) โดยกล่าวถึงความท้าทายและแนวทางในการจัดเก็บภาษีทางตรงหรือภาษีเงินได้ และภาษีทางอ้อมหรือภาษีการบริโภค

ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีในยุคของเศรษฐกิจดิจิทัล ทำให้รูปแบบการดำเนินธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จากเดิมที่การซื้อขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องมีการทำธุรกรรม

ผ่านสำนักงานหรือสถานประกอบการที่มีการปรากฏทางกายภาพ แต่ในปัจจุบันผู้ขายและผู้ซื้อสินค้า หรือผู้ให้บริการและผู้รับบริการ สามารถทำธุรกรรมกันได้โดยผ่านระบบดิจิทัลหรือทางอิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตาม การพัฒนาของกฎหมายภาษีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก รวมถึงหลักการภาษีระหว่างประเทศ ยังไม่ได้ปรับปรุงให้ทันสมัยเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงธุรกรรมของธุรกิจในยุคของเศรษฐกิจดิจิทัล ระบบภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก จึงได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของรูปแบบธุรกิจดังกล่าว

หลักการภาษีระหว่างประเทศนั้นพัฒนามาจากรูปแบบเศรษฐกิจที่ร้านค้าและธุรกิจมีสถานที่ตั้งและทำธุรกรรมแบบที่ปรากฏทางกายภาพ ทำให้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ของธุรกิจกับประเทศแหล่งเงินได้และสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ อาศัยการมีตัวตนทางกายภาพของธุรกิจเหล่านั้นในประเทศแหล่งเงินได้ เมื่อรูปแบบธุรกิจมีความก้าวหน้ามากขึ้น ทำให้ปัจจุบันธุรกิจสามารถประกอบกิจการมีเงินได้ แม้ไม่มีสำนักงาน หรือสถานประกอบการที่ตั้งที่ปรากฏทางกายภาพ ธุรกิจในระบบเศรษฐกิจดิจิทัลจึงสามารถอาศัยช่วงว่างของหลักเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกับระบบเศรษฐกิจในรูปแบบนี้ ในการวางแผนโครงสร้างของธุรกิจและธุรกรรมในหลบเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยการหลบเลี่ยงการมีตัวตนทางกายภาพในประเทศแหล่งเงินได้ และจัดตั้งบริษัทในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำเป็นบริษัทที่รับเงินได้จากธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์จากลูกค้าในประเทศต่างๆ ทั่วโลก ซึ่งทำให้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดังกล่าวได้ ด้วยเหตุเหล่านี้จึงทำให้มีการศึกษาทบทวนหลักเกณฑ์ของพิจารณาความสัมพันธ์หรือความใกล้ชิดของธุรกิจกับสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้

ภายหลังจากการเผยแพร่ปฏิบัติการที่ 1 OECD ได้ให้เผยแพร่รายงาน 3 ฉบับ ซึ่งเป็นแนวทางสำหรับมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีทางอ้อมหรือภาษีบริโภค เพื่อวางหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีบริโภคในบริบทของเศรษฐกิจดิจิทัลให้กับประเทศต่าง ๆ ได้นำไปประยุกต์ใช้เพื่อเป็นแนวทางในการออกกฎหมายหรือมาตรการจัดเก็บภาษีทางอ้อมของแต่ละประเทศ และเพื่อให้กฎหมายของแต่ละประเทศมีแนวทางที่สอดคล้องกันและเป็นสากล

รายงาน 3 ฉบับ ได้แก่ (1) International VAT/GST Guidelines เผยแพร่ เมื่อเดือนพฤศจิกายน ปี ค.ศ. 2015 (2) Mechanisms for the effective collection of VAT/GST when the supplier is not located in the jurisdiction of taxation เผยแพร่เมื่อปี ค.ศ. 2017 และ (3) The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales เผยแพร่เมื่อเดือนมีนาคม ปี ค.ศ. 2019

สำหรับมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีทางตรงหรือภาษีเงินได้นั้น OECD ได้จัดตั้งคณะทำงาน (Programme of Work) โดยแบ่งหัวข้อของประเด็นที่พิจารณาเป็น 2 กลุ่มหลัก ได้แก่ (1) Pillar One เกี่ยวข้องกับการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษี ซึ่งกล่าวถึงประเด็น

การประกอบกิจการของธุรกิจในระบบเศรษฐกิจดิจิทัลที่ไม่มีสถานธุรกิจที่ปรากฏทางกายภาพ และแนวทางในการพิจารณาว่าประเทศใดมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีและจัดเก็บภาษีจากฐานเงินได้โดยรวมถึงแนวทางในการพิจารณาว่าประเทศที่ตั้งตำแหน่งของลูกค้าจะสามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรในส่วนใดได้บ้าง และ (2) Pillar Two มาตรการในการป้องกันการกีดกันฐานภาษีจากทั่วโลก ซึ่งจะเป็นแนวทางในการป้องกันการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้หรือจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำ โดยอาศัยความก้าวหน้าของเทคโนโลยีในการประกอบกิจการ และพิจารณาถึงแนวทางในการกำหนดให้บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises) มีการเสียภาษีขั้นต่ำเพื่อสร้างความเป็นธรรมและความเท่าเทียมแก่การประกอบกิจการของธุรกิจแบบดั้งเดิมที่มีสถานธุรกิจที่ปรากฏทางกายภาพให้สามารถแข่งขันกับธุรกิจดิจิทัลได้อย่างทัดเทียม

2.1.3 BEPS Action 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status

OECD ได้เผยแพร่รายงาน BEPS Action 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status หรือ ปฏิบัติการที่ 7 เมื่อวันที่ 5 ตุลาคม 2015 โดยปฏิบัติการที่ 7 มีจุดประสงค์เพื่อป้องกันการจงใจหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลต่างประเทศ

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศในประเทศแหล่งเงินได้ เฉพาะในกรณีของบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ นิยามและหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จึงมีความสำคัญในการพิจารณาว่า ประเทศแหล่งเงินได้จะมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่

บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศต่าง ๆ ได้พยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยการใช้กลยุทธ์ในการวางแผนธุรกิจและลักษณะธุรกรรม เพื่อหลบเลี่ยงหลักเกณฑ์ที่จะทำให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

ปฏิบัติการที่ 7 จึงเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยได้เสนอแนะแนวทางป้องกันการจงใจหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรโดยการแก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษี เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (OECD Model Tax Convention) ซึ่งได้กำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวรไว้ในบทบัญญัติที่ 5 (Article 5) เรื่อง สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ทั้งนี้ OECD ได้แก้ไขและเพิ่มเติมการจำกัดความของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติที่ 5 ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และคำอธิบายเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้อง (Commentary) ฉบับปี 2017 ตามแนวทางของข้อเสนอแนะตามปฏิบัติการที่ 7 เพื่อเป็นมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้

สาระสำคัญของข้อเสนอแนะในการแก้ไขและเพิ่มเติมนิยามของสถานประกอบการถาวรในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ตามแนวทางของปฏิบัติการที่ 7 มีดังนี้

1) การจำกัดการใช้ชื่อยกเว้นของนิยามสถานประกอบการถาวร ซึ่งนิยามเดิมกำหนดว่า สถานธุรกิจประจำที่มีไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการประกอบกิจกรรมซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจ ได้รับการยกเว้นให้ไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร ตามนิยามของบทบัญญัติข้อ 5 ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งปฏิบัติการที่ 7 ได้เสนอให้การใช้ชื่อยกเว้นนี้จะถูกจำกัดให้เข้มงวดมากขึ้น โดยนิติบุคคลต่างประเทศจะอ้างชื่อยกเว้นดังกล่าวเพื่อใช้เป็นประโยชน์ในทางที่ไม่สุจริตไม่ได้ เช่นการตั้งนิติบุคคลขึ้นใหม่เพื่อแยกการดำเนินงานกิจการบางส่วน เพื่อไม่ให้เข้านิยามของการมีสถานประกอบการถาวร

2) การหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรผ่านนายหน้าหรือตัวแทน นิยามเดิมกำหนดการมีสถานประกอบการถาวรผ่านนายหน้าหรือตัวแทนไว้ว่า บุคคลที่มีและใช้อำนาจในการเจรจาทำสัญญาในนามของวิสาหกิจอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้น ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรแบบตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งปฏิบัติการที่ 7 ได้เสนอแนะให้แก้ไขนิยามและคำอธิบายที่เกี่ยวข้อง โดยให้พิจารณาถึงผลของการดำเนินการของนายหน้าหรือตัวแทนว่า หากผลของข้อสัญญาหรือการดำเนินการโดยนายหน้าหรือตัวแทนไม่แตกต่างจากการดำเนินการโดยนิติบุคคลต่างประเทศเองนั้น ให้ถือว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวร ยกเว้นว่านายหน้าหรือตัวแทนได้ดำเนินการนั้นเป็นปกติธุระและอย่างอิสระ

3) การปรับปรุงชื่อยกเว้นของนิยามสถานประกอบการถาวรประเภทสถานทีก่อสร้างซึ่งเดิมอาจหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรประเภทก่อสร้างได้โดยการแยกสัญญาก่อสร้างที่สร้างขึ้นระหว่างนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ดีการแก้ไขหลักการและเนื้อหาของอนุสัญญาภาษีซ้อนจะมีผลบังคับใช้ได้ ใน 2 กรณี กรณีแรก โดยการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศคู่สัญญา และกรณีที่ 2 คือ การเข้าร่วมการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคีโดยเครื่องมือระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument) ซึ่งเป็นการจัดทำอนุสัญญาระดับพหุภาคีเพื่อแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เข้าร่วมเป็นสมาชิก

2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.2.1 สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย โดย นายสรศักดิ์ ตันติจิตตานนท์³

สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย เป็นวิทยานิพนธ์ในระดับชั้นนิติศาสตร์ดุสิตบัณฑิตของนายสรศักดิ์ ตันติจิตตานนท์ โดยผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสถานประกอบการถาวรภายใต้กฎหมายไทย กรณีการจัดเก็บภาษีที่วิสาหกิจต่างประเทศทั้งกรณี

³สรศักดิ์ ตันติจิตตานนท์. “สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย” (ดุสิตบัณฑิตปริญญาดุสิตบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559), 365.

ที่เป็นคู่สัญญาและไม่ได้เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย และวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการของสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN กับหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้อง

ผู้เขียนได้สรุปจากการวิจัยศึกษาว่า หลักการของสถานประกอบการถาวรตามแนวของกฎหมายประมวลรัษฎากร มีความคลาดเคลื่อนจากหลักการตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN ซึ่งแนวความคิดในเรื่องสถานประกอบการถาวรของประเทศไทยที่ไม่เป็นไปตามต้นแบบของ OECD และ UN นั้น ส่งผลให้ฐานในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยลดน้อยลงกว่าสิทธิที่ควรจะได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ในกรณีของสถานประกอบการในลักษณะสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นแนวคิดที่อ้างอิงจากลักษณะการประกอบธุรกิจแบบดั้งเดิมที่ถือเอาสถานธุรกิจประจำหรือการปรากฏทางกายภาพเป็นจุดยึดโยงในการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ และด้วยความก้าวหน้าของนวัตกรรมที่ส่งผลให้การประกอบธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป จึงได้มีการแก้ไขคำอธิบายของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับสถานธุรกิจประจำเพื่อให้สามารถครอบคลุมถึงการประกอบธุรกิจทางอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกมีแนวทางการตีความความหมายของสถานธุรกิจประจำที่แตกต่างออกไป

กรณีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้าง ประเด็นหลักที่ทำให้เกิดความขัดแย้งคือ การพยายามหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะโครงการก่อสร้างเมื่อครบกำหนดเวลาตามที่กำหนดในบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยผู้ประกอบการนิยมที่จะทำสัญญาโครงการก่อสร้างแบบแยกสัญญาเพื่อหลีกเลี่ยงการครบกำหนดระยะเวลาที่เป็นเกณฑ์ที่จะทำให้โครงการก่อสร้างดังกล่าวถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

สำหรับกรณีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในมาตรา 76 ทวิ ได้กำหนดหลักการและหน้าที่ในการเสียภาษีของตัวแทนหรือผู้แทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณากรณีที่จะทำให้มีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงอาจทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีได้ รวมทั้ง ในปัจจุบันสำหรับกรณีของธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เริ่มมีแนวทางการตีความของนิยามของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนเพื่อใช้ในการพิจารณาให้เกิดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้

ประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยนั้น แม้จะมีแนวทางนโยบายของภาครัฐออกมาเป็นระยะ แต่การบังคับจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติยังคงเป็น

ปัญหาเนื่องจากขาดความไม่ชัดเจน ซึ่งสาเหตุหนึ่งอาจเป็นเพราะยังไม่มีการออกกฎหมายเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอย่างเป็นรูปธรรม

จากผลการวิเคราะห์ข้างต้น ผู้เขียนจึงได้ให้ข้อเสนอแนะว่า ประเด็นการบังคับใช้เรื่องสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเห็นควรต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมด้วยบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในมาตรา 76 ทวิ ให้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่เสียภาษี และเห็นควรให้การออกกฎหมายลำดับรองหรือแนวปฏิบัติเพื่อเป็นแนวทางในการประเมินถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษี และควรต้องมีการวางแนวปฏิบัติและการตีความของมาตรา 76 ทวิ ไว้ความชัดเจน

2.2.2 New Trends in the Definition of Permanent Establishment⁴

บทที่ 9 เรื่อง Permanent Establishment and the Digital Economy ของหนังสือ New Trends in the Definition of Permanent Establishment เขียนโดย Pasquale Pistone ผู้เขียนเป็น Academic Chairman ของ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) เนื้อหาในบทที่ 9 กล่าวถึงหลักการเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรและเศรษฐกิจดิจิทัล

ผู้เขียนกล่าวถึงปัญหาและความท้าทายของการใช้หลักการเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีนั่น เป็นการป้องกันหรือจำกัดสิทธิการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ เนื่องจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้กิจกรรมทางธุรกิจเปลี่ยนแปลงไป บริษัทต่างชาติสามารถดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจในประเทศที่ถูกค้าตั้งอยู่ได้จากทางไกล โดยไม่จำเป็นต้องมีสถานที่ตั้งหรือตัวตนในประเทศของลูกค้า ซึ่งหลักการของสถานประกอบการเดิมมีข้อจำกัดในเรื่องการกำหนดสิทธิการจัดเก็บภาษี ทำให้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมข้ามประเทศที่ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจจากภายนอกประเทศแหล่งเงินได้ ดังนั้น ทางออกที่อาจเป็นไปได้ของปัญหาดังกล่าวสามารถทำได้โดยการขยายขอบเขตหลักการของสถานประกอบการไม่ให้จำกัดเฉพาะการมีกิจกรรมที่มีการปรากฏทางกายภาพ ซึ่งจะทำให้ครอบคลุมบริษัทต่างชาติที่ไม่มีการปรากฏทางกายภาพแต่ที่มีสถานะทางเศรษฐกิจที่สำคัญ (Significant Economic Presence) ในประเทศแหล่งเงินได้ โดยการขยายหลักการดังกล่าวทำได้โดยไม่จำเป็นต้องแก้ไขกรอบแนวคิดของหลักการภาษีระหว่างประเทศที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

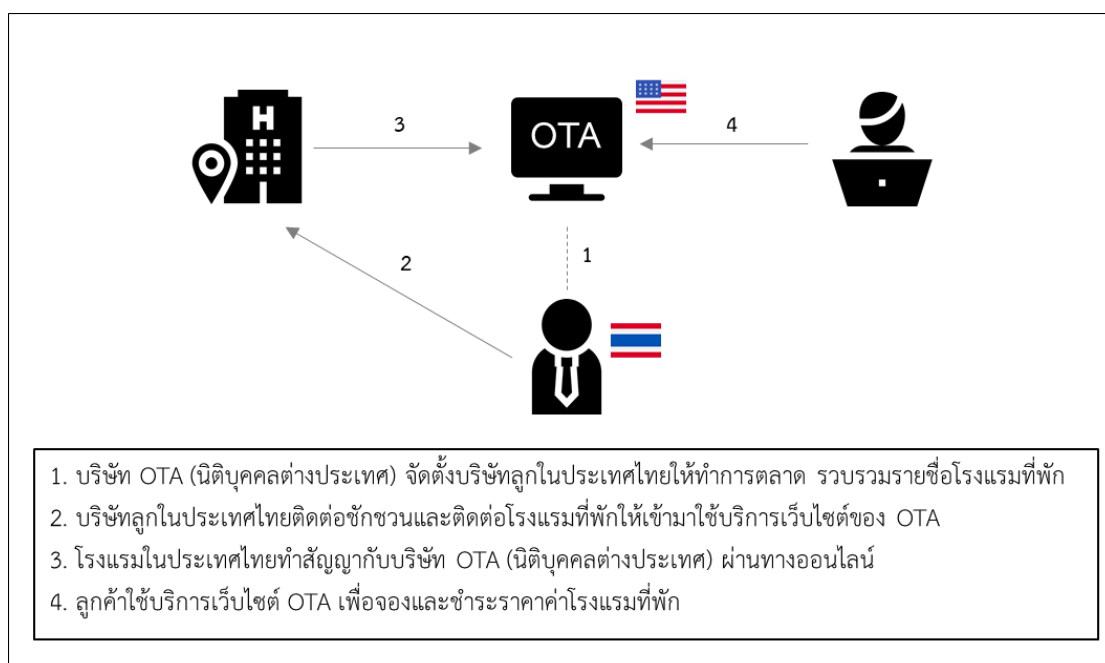
ผู้เขียนเสนอแนะให้มีการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรเสมือน (Virtual Permanent Establishment) และ แนวคิดเกี่ยวกับการมีสถานะทางเศรษฐกิจที่สำคัญ (Significant Economic Presence) ซึ่งจะเป็นการขยายขอบเขตของหลักการของสถานประกอบการถาวรให้ครอบคลุมธุรกรรมการทำกิจกรรมที่ไม่มีสถานธุรกิจที่ปรากฏทางกายภาพในประเทศแหล่งเงินได้

⁴ Pasquale Pistone, Permanent Establishment and the Digital Economy in New Trends in the Definition of Permanent Establishment (The Netherlands: IBFD, 2019), หน้า 206.

โดยให้แก้ไขเพิ่มเติมหลักการดังกล่าวใน BEPS MLI ซึ่งเป็นเครื่องมือการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี (Multilateral Instrument) อันจะเป็นทางเลือกให้กับประเทศที่เป็นภาคีของ BEPS MLI สามารถเลือกที่จะแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเพิ่มเติมหลักการดังกล่าวกับประเทศที่เป็นภาคีของ BEPS MLI ได้

2.2.3 สภาพปัญหาของกฎหมายปัจจุบันกับการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจดิจิทัล

กรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ให้บริการนายหน้าผ่านระบบดิจิทัล เช่น Agoda Booking.com Expedia Hotels.com และ Traveloka เป็นต้น เป็นธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA) ทำหน้าที่ตัวกลางระหว่างโรงแรมที่พักกับผู้ต้องการห้องพัก เช่นนักท่องเที่ยว โดยรวบรวมรายชื่อและข้อมูลของโรงแรมต่าง ๆ ในประเทศไทย เพื่อให้นักท่องเที่ยวสามารถเปรียบเทียบราคาและสิ่งอำนวยความสะดวกที่ต้องการ ให้บริการจองห้องพัก ตลอดจนให้บริการรับชำระค่าบริการห้องพักในลักษณะ One stop service ซึ่งปัจจัยความสำเร็จของธุรกิจ OTA คือ การมีข้อมูลโรงแรมหรือที่พักหลากหลายประเภทและมีข้อมูลโรงแรมที่พักเป็นจำนวนมาก เพื่อให้ตรงกับความต้องการของนักท่องเที่ยวที่มีหลากหลายรูปแบบ



ภาพที่ 1 รูปแบบการประกอบธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA)

บริษัท OTA ที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศมักจะจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย (Thai Subsidiary Company) เพื่อหาข้อมูลโรงแรมที่พักในประเทศไทย ชักชวนและติดต่อให้โรงแรมในประเทศไทยให้เข้ามาใช้บริการเว็บไซต์จองที่พัก โดยบริษัท OTA จะทำสัญญากับโรงแรมที่พักผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหากพิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับปัจจุบันการดำเนินการของลูกจ้างของบริษัทลูกในประเทศไทยที่ทำหน้าที่เพียงชักชวนติดต่อโรงแรมที่พักให้เข้ามาใช้บริการเว็บไซต์บริษัท OTA ต่างประเทศ ไม่ทำให้บริษัท OTA มีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent PE) เนื่องจากบริษัทลูกในประเทศไทยมิได้เป็นผู้ที่มีและใช้อำนาจในการทำสัญญาในนามของบริษัท OTA อย่างเป็นทางการ ดังนั้น รายได้ค่านายหน้าของบริษัท OTA ได้รับจากโรงแรมที่พักในประเทศนั้น จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

2.3 สรุปกรอบแนวคิด

ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการประกอบกิจกรรมของธุรกิจ ผู้ประกอบการต่างประเทศสามารถประกอบธุรกิจได้ทั่วโลกโดยไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการสำนักงานสาขา หรือตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้ กฎหมายตามประมวลรัษฎากรปัจจุบันมีข้อจำกัดในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ไม่มีตัวตนทางกายภาพในประเทศไทย อีกทั้งกรอบความคิดของหลักการสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ ยังคงมีข้อจำกัดของนิยามของสถานประกอบการถาวรที่จำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้เมื่อผู้ประกอบการต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรตามนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ปัญหาและความท้าทายดังกล่าวเป็นปัญหาในระดับสากลเนื่องจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกก็ประสบปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากการประกอบกิจการของธุรกิจต่างชาติที่ไม่มีสถานธุรกิจประจำสำนักงานสาขา หรือตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้ องค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) จึงได้ออกมาตรการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) โดยมีปฏิบัติการที่ 1 Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy และปฏิบัติการที่ 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status ซึ่งเป็นข้อเสนอแนะให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลกนำไปปรับปรุงกฎหมายภายในและเพิ่มเติมนิยามสถานประกอบการถาวรสำหรับนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล

อย่างไรก็ตาม ภายใต้ BEPS Action 7 (Prevention the Artificial Avoidance of PE Status) OECD เสนอแนะว่า ให้พิจารณาว่าการดำเนินการของนายหน้าหรือตัวแทนนั้นเป็นปัจจัยสำคัญที่นำไปสู่การทำสัญญาระหว่างตัวการกับลูกค้าหรือไม่ ดังนั้น หากตีความตามข้อเสนอแนะดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากปราศจากการดำเนินการของบริษัทลูกในประเทศไทยที่ติดต่อชักชวนให้

โรงแรมที่พักในประเทศเข้ามาใช้บริการเว็บไซต์ของบริษัท OTA แล้ว บริษัท OTA ย่อมไม่สามารถทำสัญญาให้บริการนายหน้าแก่โรงแรมที่พักในประเทศไทยได้เลย การดำเนินการของบริษัทลูกในประเทศไทยจึงเป็นการดำเนินการที่สำคัญที่ทำให้บริษัท OTA ต่างประเทศได้รับรายได้ค่านายหน้าในประเทศไทย ถึงแม้ว่าบริษัทลูกในประเทศไทยไม่ได้ลงนามในสัญญากับโรงแรมที่พัก แต่สัญญานั้นเกิดขึ้นโดยการกระทำของบริษัทลูกในประเทศไทย ดังนั้น บริษัท OTA ต่างประเทศจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเพราะมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent PE) ต้องนำรายได้ค่านายหน้าที่บริษัท OTA ต่างประเทศได้รับจากโรงแรมที่พักในประเทศไทยมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

จากกรณีสภาพปัญหาตามข้อ 2.2.3 ข้างต้น ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญในการพัฒนาปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งต้องอาศัยทั้งการพัฒนาปรับปรุงกฎหมายภายในและการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยอาศัยแนวทางตามที่ OECD ได้ออกมาตรการเพื่อให้นานาชาติได้นำไปประยุกต์ใช้ในการพัฒนากฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เพื่อให้เกิดความสอดคล้องในแนวทางการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ และยกระดับความเท่าเทียมของการบริหารจัดการเก็บภาษีธุรกิจในรูปแบบดั้งเดิมที่มีสถานธุรกิจและกิจกรรมที่ปรากฏทางกายภาพ และธุรกิจในระบบเศรษฐกิจดิจิทัล อีกทั้งยังเป็นการรักษาฐานภาษีของประเทศให้มั่นคงและยั่งยืน

บทที่ 3 ผลการศึกษา

3.1 รูปแบบการประกอบธุรกิจในประเทศไทย

เพื่อประโยชน์ในการศึกษากรณี “กรมสรรพากรควรพัฒนาปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้ เพื่อให้ครอบคลุมถึงนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัล หรืออิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยอย่างไร ให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติที่สากลยอมรับ” นั้น ผู้ศึกษา จึงได้สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สรรพากร ระดับผู้เชี่ยวชาญ สังกัดกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ โดยสอบถามถึงรูปแบบการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าว เพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงลักษณะการประกอบกิจการ (Business Model) และนำมาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางการจัดช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากรให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงดังกล่าวต่อไป

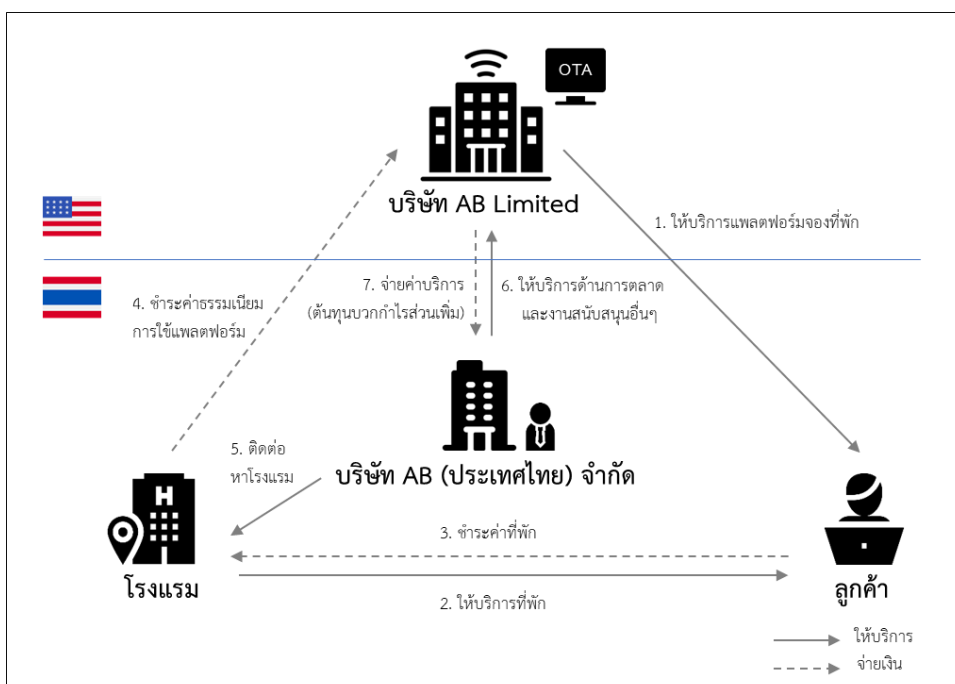
จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สรรพากรสังกัดกองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สามารถจำแนกรูปแบบการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยออกเป็น 3 รูปแบบ ดังต่อไปนี้

3.1.1 นิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือบริษัทย่อยในประเทศไทย เพื่อประกอบกิจการหลัก (Core Business)

กรณีนิติบุคคลต่างประเทศได้จัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทยหรือบริษัทย่อยที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย โดยสำนักงานสาขาหรือบริษัทย่อยนั้นทำหน้าที่ขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย ซึ่งเป็นกิจการหลักของธุรกิจ เช่น Lazada Shopee เป็นต้น ลักษณะการประกอบในรูปแบบนี้ยังคงเหมือนการประกอบธุรกิจแบบดั้งเดิม นิติบุคคลต่างประเทศยังคงมีสถานประกอบการถาวรภายใต้มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อบทสถานประกอบการถาวรของอนุสัญญาภาษีซ้อน นิติบุคคลดังกล่าวจึงมีหน้าที่นำรายได้ที่เกิดจากการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่เกิดขึ้นในประเทศไทยมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.1.2 นิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือบริษัทย่อยในประเทศไทย เพื่อให้บริการสนับสนุน (Supportive Function) โดยมีได้ประกอบกิจการหลัก

นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจซื้อขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบดิจิทัล หรืออิเล็กทรอนิกส์สามารถขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้ารายย่อยในประเทศไทย โดยจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือบริษัทย่อยในประเทศไทย เพื่อให้บริการสนับสนุนแก่ธุรกิจหลัก เช่น ธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA)



ภาพที่ 2 รูปแบบการประกอบธุรกิจตัวแทนรับจองที่พัก (Online Travel Agency: OTA)

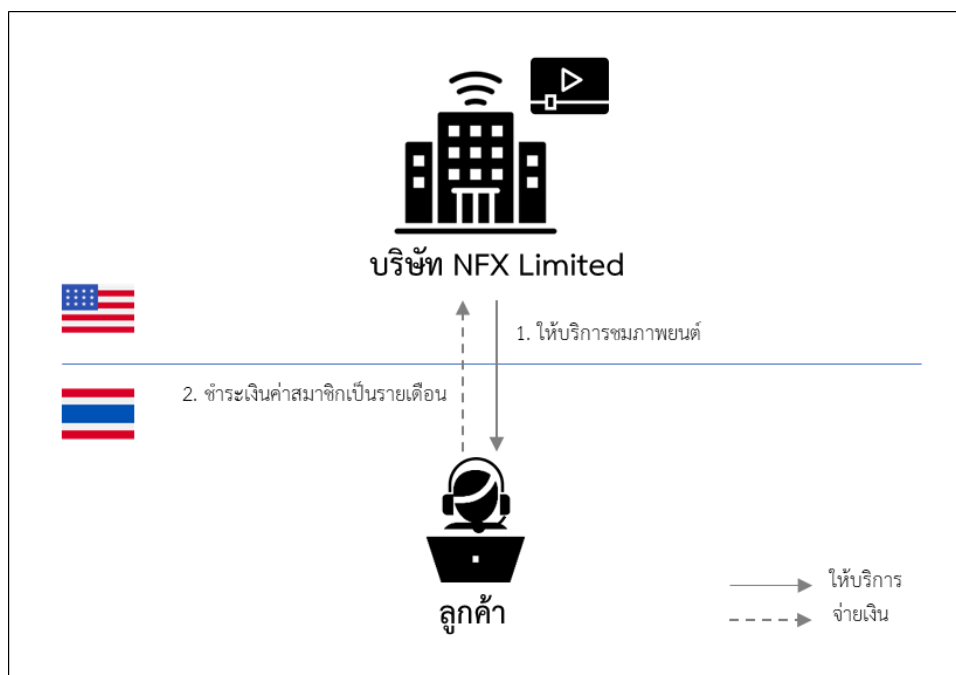
บริษัท AB Limited เป็นนิติบุคคลต่างประเทศ เป็นผู้พัฒนาแพลตฟอร์มออนไลน์ รวมทั้งเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์และเทคโนโลยี ซึ่งประกอบกิจการให้บริการจองที่พักผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ดังกล่าว ที่ทำหน้าที่เป็นตัวกลางหรือนายหน้าในการรับจองที่พักให้แก่โรงแรม และผู้ที่ต้องการเข้าพัก

บริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด เป็นบริษัทย่อยของ บริษัท AB Limited ทำหน้าที่การตลาด ประชาสัมพันธ์ รวมถึงให้ข้อมูลเกี่ยวกับแพลตฟอร์ม เพื่อชักชวนให้โรงแรมที่พักในประเทศไทย มาใช้บริการแพลตฟอร์ม พร้อมทั้งชักชวนและแนะนำให้บุคคลทั่วไปในประเทศไทยรู้จักแพลตฟอร์มของบริษัท AB Limited และเมื่อโรงแรมที่พักใช้บริการแพลตฟอร์มแล้ว บริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด จะทำหน้าที่ลูกค้าสัมพันธ์ เช่น กรณีโรงแรมที่พักที่ประสบปัญหาทางเทคนิคที่เกิดขึ้นจากการใช้งานระบบแพลตฟอร์ม บริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด จะให้คำปรึกษาหรือช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าว

หากโรงแรมที่พักในประเทศไทยตัดสินใจใช้บริการแพลตฟอร์มก็จะเข้าทำสัญญาอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Contract) กับบริษัท AB Limited โดยตรง และเมื่อมีลูกค้าจองโรงแรมที่พักผ่านแพลตฟอร์ม โรงแรมต้องจ่ายค่านายหน้าให้แก่ บริษัท AB Limited ซึ่งรายได้ค่านายหน้านี้เป็นของบริษัท AB Limited ทั้งจำนวน ซึ่งไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจาก บริษัท AB Limited ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กล่าวคือ หากพิจารณาหลักเกณฑ์และแนวคิดของสถานประกอบการถาวรตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามมาตรฐานของ OECD รายได้ค่าบริการนายหน้าที่บริษัท AB Limited ได้รับนั้น ไม่ได้เป็นการดำเนินการผ่านสำนักงานประจำแต่อย่างใด เป็นการให้บริการผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัลซึ่งไม่เข้าลักษณะสถานธุรกิจประจำ (Fixed place of business) และหากจะพิจารณากรณีการดำเนินการบริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด ก็จะทำให้เห็นว่า บริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัดมิได้อำนาจในการทำสัญญากับโรงแรมที่พักแต่อย่างใด จึงไม่เข้าลักษณะการมีสถานประกอบการประเภทตัวแทน (Agency PE)

3.1.3 นิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยไม่มีสำนักงานสาขาหรือบริษัทย่อยในประเทศไทย

ด้วยเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารขั้นสูงในปัจจุบัน ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศสามารถเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยได้ไม่จำเป็นต้องมีสำนักงานสาขา หรือจัดตั้งบริษัทย่อยในประเทศไทยแต่อย่างใด เช่น ธุรกิจให้บริการรับชมภาพยนตร์ผ่านช่องทางออนไลน์ (Online Streaming)



ภาพที่ 3 รูปแบบการประกอบธุรกิจให้บริการรับชมภาพยนตร์ผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์

บริษัท NFX Limited เป็นนิติบุคคลต่างประเทศ ประกอบธุรกิจให้บริการรับชมภาพยนตร์ผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ (Online Streaming) แก่ผู้ชม (ลูกค้า) ผ่านแพลตฟอร์ม โดยลูกค้าจะต้องชำระค่าธรรมเนียมสมาชิก (Subscription fee) แบบรายเดือนหรือรายปี

บริษัท NFX Limited ไม่มีสำนักงานสาขา หรือบริษัทย่อยหรือตัวแทนในประเทศไทย เพื่อให้บริการด้านการตลาด ติดต่อลูกค้า หรือดูแลลูกค้าในประเทศไทย เนื่องจากลูกค้าสามารถสมัครสมาชิกเพื่อใช้แพลตฟอร์มได้ด้วยตนเอง และสามารถชำระเงินค่าธรรมเนียมสมาชิกผ่านบัตรเครดิต ซึ่งเป็นการชำระโดยตรงไปยังบริษัท NFX Limited ที่ต่างประเทศ และหากลูกค้ามีปัญหาด้านการรับชม หรือปัญหาอื่น ๆ ลูกค้าสามารถแจ้งปัญหาระบบออนไลน์ของแพลตฟอร์มได้ทันที โดยพนักงานของบริษัท NFX Limited ที่ต่างประเทศจะแก้ไขปัญหาให้ลูกค้า

สำหรับการซื้อลิขสิทธิ์ภาพยนตร์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ พนักงานของบริษัท NFX Limited จะติดต่อลูกค้าและตกลงการซื้อขายผ่านช่องทางออนไลน์ต่าง ๆ เช่น Email Online Meeting และทำสัญญาอิเล็กทรอนิกส์โดยไม่จำเป็นต้องเดินทางไปพบลูกค้า ณ ที่ตั้งสำนักงานในประเทศนั้น ๆ

รายได้หลักของบริษัท NFX Limited คือ รายได้ค่าธรรมเนียมสมาชิก (Subscription fee) ซึ่งเกิดจากการประกอบธุรกิจผ่านแพลตฟอร์ม โดยไม่มีสำนักงานประจำและไม่จำเป็นต้องมีตัวแทนในการติดต่อเข้าทำสัญญากับลูกค้าในประเทศไทย บริษัท NFX Limited จึงไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย รายได้ค่าธรรมเนียมสมาชิกที่ได้รับจากลูกค้าในประเทศไทยจึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด

3.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขกฎหมายจากผู้เชี่ยวชาญภาษีภาคเอกชน

เพื่อการวิเคราะห์ปัญหาและความจำเป็นที่ต้องดำเนินการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยสอดคล้องกับสภาพธุรกิจที่เปลี่ยนแปลง ผู้เขียนจึงได้สัมภาษณ์คุณนิพนธ์ ศรีสุขุมบรรชัย ผู้เชี่ยวชาญภาษีจาก PwC ประเทศไทย เพื่อนำมุมมองและความเห็นภาคเอกชนที่มีความเข้าใจในธุรกิจรูปแบบใหม่และมีความรู้ความเชี่ยวชาญภาษีอากรมาประกอบการศึกษาฉบับนี้

คุณนิพนธ์ฯ ให้ความเห็นว่า การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณี นิติบุคคลต่างประเทศประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยตามหลักกฎหมายปัจจุบันเป็นการดำเนินการภายใต้มาตรา 66 มาตรา 70 และ มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ค่านายหน้าทีนิติบุคคลต่างประเทศได้รับดังเช่นกรณี 3.1.2 และ 3.1.3 เพราะรูปแบบการประกอบธุรกิจทั้งสองกรณีเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายของนิยามคำว่า

สถานประกอบการถาวร ประเทศไทยมีความจำเป็นต้องแก้ไขนิยาม “สถานประกอบการถาวร” ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

อย่างไรก็ดี กระบวนการในการแก้ไขกฎหมายอาจจะใช้เวลานาน อีกทั้งการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นขึ้นอยู่กับความประสงค์ในการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของประเทศคู่สัญญาด้วย หากประเทศคู่สัญญามีความเห็นแตกต่างไปจากประเทศไทย ก็อาจทำให้ไม่สามารถแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ดังนั้น กรมสรรพากรอาจจำเป็นต้องศึกษาแนวทางอื่น ๆ ในการบริหารจัดการเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศไทย เช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในรูปแบบของกฎหมาย e-service tax ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีตามขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคภายในประเทศของประเทศไทยอยู่แล้ว

3.3 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของนิติบุคคลต่างประเทศ

นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยเป็นที่รู้จักและมีการให้ประกอบธุรกิจในหลายหลายประเภท เช่น ธุรกิจการขนส่งผู้โดยสาร สิ่งของหรืออาหาร (Grab Get Lineman Foodpanda Lalamove) ธุรกิจจองที่พักโรงแรม (Agoda Booking.com Traveloka Airbnb) ธุรกิจซื้อขายสินค้า (Amazon ebay Alibaba) ธุรกิจโฆษณา (Facebook youtube) ธุรกิจสื่อบันเทิงดูหนัง ฟังเพลง (Netflix Spotify) เป็นต้น ประกอบกับธุรกิจเหล่านี้เข้ามามีบทบาทต่อห่วงโซ่อุปทานในเศรษฐกิจไทยเป็นอย่างมาก จึงควรทำการศึกษากฎหมายภาษีปัจจุบันนั้นยังคงนำมาใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ อย่างไร

3.3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรปัจจุบัน

การประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศไทยในกรณี (1) นิติบุคคลต่างประเทศมีสำนักงานสาขา หรือจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อให้บริการด้านการตลาดสนับสนุนการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลต่างประเทศในการทำธุรกิจกับลูกค้าในประเทศไทย และกรณีที่ (2) นิติบุคคลต่างประเทศทำธุรกรรมกับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงผ่านระบบดิจิทัลหรืออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งอาจจะดำเนินการผ่านทางเว็บไซต์หรือแอปพลิเคชัน โดยไม่มีสำนักงานสาขา หรือบริษัทลูกในประเทศไทย

3.3.1.1 กรณีนิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือบริษัทลูกในประเทศไทย เพื่อให้บริการสนับสนุน (Supportive Function) โดยมีได้ประกอบกิจการหลัก

รูปแบบการประกอบธุรกิจตามข้อ 3.1.2 บริษัท AB Limited เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการนายหน้าตัวแทนรับรองโรงแรมที่พักผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยมีบริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทลูกทำการตลาดให้แก่บริษัท AB Limited ซึ่งเป็นบริการ

สนับสนุนที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกิจในประเทศไทย ปัญหาที่ต้องพิจารณาคือ บริษัท AB Limited มีหน้าที่ต้องนำรายได้ค่านายหน้าที่ได้รับจากโรงแรมที่พักในประเทศไทยนั้นมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่

บริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด ให้บริการสนับสนุนแก่บริษัท AB Limited เพื่ออำนวยความสะดวกและเพิ่มประสิทธิภาพในการทำธุรกิจของบริษัท AB Limited ในประเทศไทย เท่านั้น โดยธุรกรรมระหว่างโรงแรมที่พักและ บริษัท AB Limited เป็นกรณีที่โรงแรมที่พักสามารถดำเนินการได้โดยตรงกับบริษัท AB Limited มิได้กระทำผ่านบริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด

มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า หากนิติบุคคลต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งการทำการแทน หรือ ทำการติดต่อ หมายถึง การเข้าไปเจรจาหรือติดต่อกับลูกค้าหรือคู่สัญญา เพื่อให้เกิดสัญญาหรือธุรกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น การมีตัวตนของผู้แทนในการทำการติดต่อเจรจากับลูกค้าในประเทศไทยเพียงพอแล้วที่จะทำให้บริษัท AB Limited มีหน้าที่นำรายได้ค่านายหน้ามารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

แต่หากพิจารณาหลักเกณฑ์และแนวคิดของสถานประกอบการถาวรตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนตามมาตรฐานของ OECD รายได้ค่านายหน้าที่บริษัท AB Limited ได้รับนั้น ไม่ได้เป็นการดำเนินการผ่านสำนักงานประจำแต่อย่างใด เป็นการให้บริการผ่านแพลตฟอร์มซึ่งไม่มีลักษณะสถานธุรกิจทางกายภาพ (Place of business) และหากจะพิจารณากรณีการดำเนินการบริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัด ก็จะได้เห็นว่า บริษัท AB (ประเทศไทย) จำกัดมิได้อำนาจในการทำสัญญากับโรงแรมที่พักแต่อย่างใด จึงไม่เข้าลักษณะการมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency PE) ดังนั้น บริษัท AB Limited จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

3.3.1.2 นิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยไม่มีสำนักงานสาขา หรือบริษัทย่อยในประเทศไทย

รูปแบบการประกอบธุรกิจตามข้อ 3.1.3 บริษัท NFX Limited เป็นนิติบุคคลต่างประเทศ ไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย และไม่มีบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อความช่วยเหลือหรือสนับสนุนการประกอบกิจการของบริษัท NFX Limited ปัญหาที่ต้องพิจารณาคือ รายได้ค่าธรรมเนียมสมาชิกของบริษัท NFX Limited ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยนั้นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ โดยมีประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ บริษัท NFX Limited มีการกระทำการกิจการในประเทศไทยหรือไม่ หากมีกระทำการกิจการในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ในส่วนของกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัท NFX Limited สามารถให้บริการรับชมภาพยนตร์ได้โดยให้ลูกค้าในประเทศไทยสมัครสมาชิกผ่านทางเว็บไซต์หรือแอปพลิเคชัน และรับชำระค่าธรรมเนียมสมาชิกจากลูกค้าในประเทศไทยได้โดยไม่มีสำนักงานสาขาหรือผู้กระทำการแทนในประเทศไทย ยังถือว่ากระทำการกิจการในประเทศไทยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรไม่มีนิยามของคำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” ไว้ แต่กรมสรรพากรได้วางแนวพิจารณาว่า การที่นิติบุคคลต่างประเทศเข้ามามีสำนักงานสาขาในประเทศไทยเพื่อดำเนินการติดต่อและทำธุรกรรมกับลูกค้าในประเทศไทย ถือว่าเป็นการกระทำการกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นบริบทของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจแบบดั้งเดิมที่ธุรกิจจะต้องมีสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยเพื่อทำการติดต่อกับลูกค้า

ดังนั้น เมื่อบริษัท NFX Limited ไม่มีการจัดตั้งสำนักงานสาขาเพื่อติดต่อกับลูกค้าในประเทศไทย จึงทำให้บริษัท NFX Limited ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการให้บริการที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหาจากขอบเขตการตีความคำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” ซึ่งหมายถึง การเข้ามามีตัวตนและกระทำการกิจการในประเทศไทย เป็นการตีความจากตัวอักษรและจากบริบทของธุรกิจในรูปแบบดั้งเดิมที่ต้องมีตัวตนหรือสถานธุรกิจทางกายภาพ เมื่อนำบทบัญญัตินี้มาใช้กับรูปแบบการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่นิติบุคคลต่างประเทศสามารถทำธุรกรรมกับลูกค้าในประเทศไทยโดยผ่านสถานประกอบการเสมือน (Virtual place of business) มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรจึงยังไม่ครอบคลุมลักษณะการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านสถานประกอบการเสมือน

จากการศึกษาทั้งสองกรณีตัวอย่างข้างต้น พบว่า ไม่มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยเฉพาะจึงต้องนำบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศที่มีอยู่มาบังคับใช้

ในกรณีของการบังคับใช้ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร พบว่าเงื่อนไขสำคัญที่จะทำให้นิติบุคคลต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยคือ การกระทำการกิจการในประเทศไทย และการกระทำการกิจการในประเทศไทย หมายถึง การเข้ามามีสำนักงานสาขาเพื่อทำธุรกรรมกับลูกค้าในประเทศไทย ซึ่งเป็นการจำกัดขอบเขตไว้เฉพาะการกระทำการที่มีสภาพทางกายภาพในประเทศไทย ทำให้บทบัญญัติดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงรูปแบบการประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศที่สามารถติดต่อทำธุรกรรมกับลูกค้าในประเทศไทยได้โดยผ่านแพลตฟอร์มหรือเว็บไซต์

ปัญหาจากมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร คือ การตีความของการกระทำการกิจการในประเทศไทยยึดโยงกับการมีสำนักงานสาขาทางกายภาพในประเทศไทย ซึ่งไม่สอดคล้องกับ

ความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีที่เอื้อให้นิติบุคคลต่างประเทศสามารถทำธุรกรรมกับลูกค้าหรือผู้บริโภคในประเทศไทยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตอย่างไร้ขีดจำกัด

ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาของระบบจัดเก็บภาษีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก OECD จึงได้ออกรายงาน Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy เมื่อเดือนมกราคม ปี พ.ศ. 2563 ซึ่งเป็นรายงานที่สรุปข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ของบริษัทต่างประเทศ โดยขยายสิทธิในการจัดเก็บภาษีให้กับประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้บริโภค

สิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้จะไม่ถูกจำกัดอยู่กับการสำนักงานสาขาหรือการมีตัวตนทางกายภาพของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศแหล่งเงินได้ โดยเฉพาะธุรกิจประเภทที่สามารถทำธุรกรรมกับลูกค้าได้อัตโนมัติโดยไม่มีพนักงานหรือบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมกับลูกค้า อย่างไรก็ตาม OECD จะเผยแพร่รายงานเกี่ยวกับรายละเอียดข้อกำหนดที่จะก่อให้เกิดความเชื่อมโยง (nexus) กับประเทศแหล่งเงินได้อันเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของลูกค้า (market jurisdiction) ในเดือนพฤศจิกายน ปี พ.ศ. 2563⁵

หนึ่งในแนวทางการกำหนดเงื่อนไขที่ก่อให้เกิดความเชื่อมโยงกับประเทศแหล่งเงินได้ คือ ถิ่นที่อยู่ของลูกค้า ซึ่ง OECD เสนอเป็นแนวทางไว้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้บริโภคภายในประเทศในรายงาน International GST/VAT Guideline ที่เผยแพร่เมื่อเดือนพฤศจิกายน ปี พ.ศ. 2558 เช่น ที่อยู่ ข้อมูลบัญชีธนาคาร ข้อมูลบัตรเครดิต และรวมถึงข้อมูลที่นิติบุคคลต่างประเทศที่ใช้สำหรับการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เช่น IP address ของเครื่องคอมพิวเตอร์ที่ใช้ทำธุรกรรม⁶ ทั้งนี้ อาจมีการกำหนดองค์ประกอบอื่น ๆ เช่น ภาษาที่ใช้ในเว็บไซต์ที่เป็นภาษาท้องถิ่น เพื่อใช้ในการให้บริการเฉพาะสำหรับลูกค้าในประเทศดังกล่าว การกำหนดราคาเป็นสกุลท้องถิ่น เป็นต้น

จากการศึกษาข้างต้น พบว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรปัจจุบันยังมีช่องว่างทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มิแหล่งเงินได้ในประเทศไทยจากนิติบุคคลประเทศประกอบกิจการผ่านสำนักงานเสมือน กรมสรรพากรอาจพิจารณาปรับปรุงแก้ไขโดยกำหนดนิยามหรือขยายการตีความคำว่า “การกระทำกิจการในประเทศไทย” ไม่จำกัดอยู่เฉพาะการกระทำทางกายภาพและการประกอบธุรกิจแบบมีตัวตนในประเทศไทย เพื่อให้ครอบคลุมถึงการกระทำกิจการหรือประ

⁵ OECD, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Paris: OECD Publishing, 2020), หน้า 24.

⁶ OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2015), หน้า 49.

กอบกิจการผ่านทางธุรกรรมออนไลน์กับคู่สัญญาในประเทศไทย หรืออาจพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายสำหรับบริหารจัดการภาษีเงินได้จากธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการเฉพาะ

3.3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

การบังคับใช้ตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจะต้องอยู่ภายใต้ข้อบท สถานประกอบการถาวร ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ด้วย หากนิติบุคคลต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรตามนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ก็จะถูกจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือกำไรสุทธิของนิติบุคคลต่างประเทศในส่วนที่ได้กระทำกิจการในประเทศไทย

3.3.2.1 ข้อจำกัดของหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวร

เงื่อนไขของสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับอาจมีความแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างประเทศไทยและประเทศนั้น อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขสำคัญของสถานประกอบการถาวรของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบันที่เป็นข้อจำกัดในการกำหนดสิทธิการจัดเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้ มีดังนี้

1) การมีตัวตนของสถานธุรกิจ (Physical presence) บทบัญญัติข้อ 5 วรรคแรก ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดว่า คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เงื่อนไขสำคัญที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร คือ การมีสถานธุรกิจประจำ คำว่า สถานธุรกิจประจำ หรือ Fixed place of business หมายถึง การมีตัวตนของสถานธุรกิจที่จับต้องได้และมีคุณลักษณะประจำ

เงื่อนไขดังกล่าวอาจใช้ได้กับลักษณะการประกอบธุรกิจแบบดั้งเดิมที่การประกอบธุรกิจจะต้องมีสถานธุรกิจเป็นหลักแหล่งในการติดต่อทำการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้า ซึ่งธุรกิจในระบบเศรษฐกิจดิจิทัลที่มีรูปแบบลักษณะการประกอบธุรกิจที่แตกต่างจากธุรกิจแบบดั้งเดิมอย่างสิ้นเชิง เมื่อนำข้อกำหนดที่ถูกบัญญัติขึ้นในยุคที่ยังไม่มีระบบเศรษฐกิจดิจิทัลมาใช้กับรูปแบบธุรกิจในระบบเศรษฐกิจที่มีความก้าวหน้าแล้ว จึงทำให้เกิดข้อจำกัดในการตีความที่ทำให้เกิดช่องว่างและเป็นความท้าทายในการจัดเก็บภาษี

2) หน้าที่ในการเข้าทำสัญญาของตัวแทน

บทบัญญัติข้อ 5 วรรค 5 ของร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนไว้ว่า บุคคลนอกเหนือไปจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 ที่กระทำการและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจนั้นเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร องค์ประกอบของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน มีดังนี้

(1) บุคคล (ตามนิยามในบทบัญญัติข้อ 3 วรรค 1)

- (2) ไม่เป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ (ในบังคับของวรรค 6)
- (3) กระทำการในนามของวิสาหกิจ
- (4) มีอำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของวิสาหกิจ
- (5) ใช้อำนาจนั้นในรัฐผู้ทำสัญญาเป็นปกติ

เงื่อนไขสำคัญของการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน คือ การใช้อำนาจของนิติบุคคลต่างประเทศในการทำสัญญากับลูกค้าเป็นปกติธุระ ซึ่งธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่จำเป็นต้องมีตัวแทนในการเข้าทำสัญญากับลูกค้า เพราะด้วยเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าทำให้นิติบุคคลต่างประเทศและลูกค้าสามารถทำสัญญาซื้อขายหรือให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ได้หรือแม้กระทั่งสามารถทำสัญญาได้โดยระบบอัตโนมัติ

หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นข้อจำกัดที่ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศใช้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการในประเทศแหล่งเงินได้โดยการให้บริษัทลูกที่จัดตั้งในประเทศแหล่งเงินได้ทำหน้าที่ให้บริการสนับสนุนเท่านั้น และเมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้าหรือบริการก็เข้าทำสัญญาอิเล็กทรอนิกส์กับนิติบุคคลต่างประเทศได้โดยตรง

3.3.3 แนวทางในการปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ของการมีสถานประกอบการถาวร

3.3.3.1 แนวคิดของ Virtual Permanent Establishment

OECD ได้เผยแพร่รายงาน Are The Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? ในปี พ.ศ. 2548 เสนอแนวทางที่อาจนำไปพิจารณาในการแก้ไขเพิ่มเติมความเชื่อมโยงของการมีสถานประกอบการถาวร OECD ซึ่งมี 3 ประเด็น ดังนี้

1) Virtual Fixed Place of Business หมายถึง การขยายขอบเขตนิยามของสถานประกอบการถาวรให้ครอบคลุมถึงเว็บไซต์ที่อยู่ในเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศ เว็บไซต์จะถือว่าเป็นสถานธุรกิจเสมือน หากเว็บไซต์อยู่ในเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งในประเทศนั้นก็ถือว่าเป็นเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานธุรกิจประจำ⁷

2) Virtual Agency PE หมายถึง การขยายขอบเขตหลักเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรลักษณะตัวแทนที่ให้ครอบคลุมถึงตัวแทนที่ไม่อิสระในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือการเข้าทำสัญญาด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์แทนการใช้บุคคลในการเข้าทำสัญญา ตัวอย่างเช่น การที่เว็บไซต์ที่เป็นช่องทางในการทำให้เกิดสัญญาเป็นประจำอาจถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศที่เซิร์ฟเวอร์ของเว็บไซต์นั้นตั้งอยู่⁸

⁷ OECD, Are The Current Treaty Rules For Taxing Business Profits Appropriate For E-Commerce? (Paris: OECD Publishing, 2014), หน้า 66.

⁸ Ibid.

3) On-site Business Presence PE เป็นการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ใหม่ของสถานประกอบการถาวรโดยไม่คำนึงถึงการมีตัวตนของสถานธุรกิจประจำ แต่พิจารณาจากการมีตัวตนทางเศรษฐกิจ (economic presence) ของวิสาหกิจในประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของลูกค้า แต่จะต้องมีการกำหนดเกณฑ์ในการที่จะทำให้เข้าเงื่อนไข เช่น จำนวนของลูกค้าผู้ใช้งาน จำนวนรายได้ เป็นต้น⁹

หากกรมสรรพากรนำหลักการ Virtual PE นี้มาใช้จะทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยไม่มีสำนักงานสาขา หรือบริษัทย่อยในประเทศไทย เป็นการสร้างความเสมอภาคในการแข่งขันระหว่างนิติบุคคลไทยกับนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพราะต่างก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเหมือนกัน

3.3.3.2 ปรับปรุงเพิ่มเติมแนวทางการตีความของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ปัจจุบันนิยามสถานประกอบการประเภทตัวแทนกำหนดไว้ว่า บุคคลที่มีและใช้อำนาจในการเจรจาทำสัญญาในนามของวิสาหกิจอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศ รายงาน BEPS Action 7 Prevention the Artificial Avoidance of PE Status ของ OECD ได้เสนอแนวทางปรับปรุงบทบัญญัติของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนดังกล่าวโดยให้พิจารณาถึงผลของการดำเนินการของนายหน้าหรือตัวแทนว่า หากผลของการดำเนินการโดยนายหน้าหรือตัวแทน ทำให้ลูกค้าเข้าทำสัญญากับนิติบุคคลต่างประเทศ ให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน แม้ว่าตัวแทนนั้นไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของนิติบุคคลต่างประเทศก็ตาม เว้นแต่กรณีนายหน้าหรือตัวแทนได้ดำเนินการนั้นโดยอิสระและเป็นปกติธุระ

หากกรมสรรพากรนำหลักการนี้มาใช้เพื่อการบริหารจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งสำนักงานสาขาหรือบริษัทลูกในประเทศไทย เพื่อให้บริการสนับสนุน (Supportive Function) โดยมีได้ประกอบกิจการหลัก จะทำให้นิติบุคคลต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน เพราะการทำการตลาด ประชาสัมพันธ์ ชักชวนให้ลูกค้าในประเทศไทยมาใช้แพลตฟอร์มของนิติบุคคลต่างประเทศนั้น เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ลูกค้าในประเทศไทยเข้าทำสัญญากับนิติบุคคลต่างประเทศ แม้ว่าจะไม่อำนาจในการทำสัญญาในนามของนิติบุคคลต่างประเทศก็ตาม ซึ่งทำให้นิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ความเท่าเทียมกัน เป็นการสร้างความเสมอภาคในการแข่งขันทางการค้า

⁹ Ibid.

บทที่ 4

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

4.1 สรุปผลการศึกษา

4.1.1 ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สรรพากร ผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ ทำให้ทราบถึงข้อเท็จจริงรูปแบบการประกอบธุรกิจ (Business Model) ของนิติบุคคลต่างประเทศ และปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ อันเนื่องมาจากช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากร ทั้งประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไม่สอดคล้องกับลักษณะการประกอบกิจการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศไทยที่มีการออกแบบเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร ซึ่งสามารถจำแนกได้เป็น 2 รูปแบบ ดังนี้

4.1.1.1 นิติบุคคลต่างประเทศจัดตั้งสาขาหรือบริษัทย่อยในประเทศไทย เพื่อให้บริการสนับสนุน (Supportive Function) โดยมีได้ประกอบกิจการหลัก

สาขาหรือบริษัทย่อยในประเทศไทยทำหน้าที่ให้บริการด้านการตลาด ติดต่อและดูแลลูกค้า ค้นหาข้อมูลที่เป็นประโยชน์ให้แก่บริษัทแม่ที่เป็นนิติบุคคลต่างประเทศ โดยไม่มีอำนาจในการทำสัญญากับลูกค้าแต่อย่างใด ซึ่งหากตีความตามข้อกฎหมายปัจจุบัน หน้าที่งานของสาขาหรือบริษัทย่อยที่กระทำในประเทศไทยดังกล่าว จะไม่เข้าลักษณะการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency PE) นิติบุคคลต่างประเทศจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย รายได้ค่านายหน้าทีนิติบุคคลต่างประเทศได้รับจากลูกค้าในประเทศไทย ซึ่งเป็นรายได้หลักจากการประกอบกิจการ จึงไม่ถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

4.1.1.2 นิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยไม่มีสำนักงานสาขา หรือบริษัทย่อยในประเทศไทย

นิติบุคคลต่างประเทศสามารถทำธุรกรรมกับลูกค้าในประเทศไทยโดยตรงผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต การติดต่อหรือการให้บริการรวมถึงการทำสัญญาสามารถกระทำผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือเว็บไซต์หรือแอปพลิเคชัน ซึ่งการตีความว่า การกระทำกิจการในประเทศไทยของกฎหมายปัจจุบัน คือ การมีตัวตนหรือสถานธุรกิจทางกายภาพในประเทศไทย และกระทำกิจการผ่านสถานธุรกิจนั้น ทำให้การประกอบกิจการของนิติบุคคลต่างประเทศตามลักษณะนี้ ไม่ถือว่าเป็นการ

กระทำกิจการในประเทศไทย นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้าในประเทศไทย

4.1.2 แนวทางการแก้ไขปัญหา และความคิดเห็นเกี่ยวกับกระบวนการแก้ไขกฎหมาย

จากการศึกษาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ของการมีสถานประกอบการถาวร ตามข้อเสนอแนะของ OECD สามารถแบ่งเป็น 2 แนวคิด ดังนี้

4.1.2.1 แนวคิดของ Virtual Permanent Establishment

OECD ได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมความเชื่อมโยงของการมีสถานประกอบการถาวร สำหรับการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ใน 3 ประเด็น ดังนี้

1) Virtual Fixed Place of Business เป็นการขยายนิยามสถานประกอบการถาวรให้ครอบคลุมถึงเว็บไซต์ที่ดำเนินการอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น ๆ และประกอบกิจการผ่านเว็บไซต์ดังกล่าว โดยให้ถือว่า เว็บไซต์เป็นสถานธุรกิจเสมือน ซึ่งเป็นการขยายขอบเขตแนวคิดตามข้อกฎหมายเดิมที่มียึดโยงการมีสถานประกอบการถาวรตามจุดเกาะเกี่ยวที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical) เพียงอย่างเดียวให้ครอบคลุมถึงลักษณะทางอิเล็กทรอนิกส์

2) Virtual Agency PE เป็นการขยายนิยามสถานประกอบการถาวร ลักษณะตัวแทนให้ครอบคลุมถึงตัวแทนที่มิอิสระในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เว็บไซต์ จากเดิมที่คำนิยามถูกจำกัดเฉพาะในรูปแบบของบุคคลหรือสำนักงานสาขา หากมีการทำสัญญาผ่านทางเว็บไซต์เป็นปกติวิสัย ให้ถือว่าเว็บไซต์เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

3) On-site Business Presence PE เป็นการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ใหม่ โดยไม่คำนึงถึงการมีตัวตนของสถานธุรกิจประจำ แต่พิจารณาจากการมีตัวตนทางเศรษฐกิจ (Economic Presence) ของวิสาหกิจในรัฐแหล่งเงินได้ โดยจะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์ขั้นต่ำของกิจกรรมที่สำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ เช่น จำนวนลูกค้าผู้ใช้งาน จำนวนรายได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นต้น หากมีจำนวนลูกค้าหรือจำนวนรายได้ถึงขั้นต่ำตามที่กำหนด จะถือว่า มีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้นั้น

4.1.2.2 ปรับปรุงเพิ่มเติมแนวทางการตีความของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ปัจจุบันนิยามสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนหมายถึง บุคคลที่มีและใช้อำนาจในการเจรจาทำสัญญาในนามของวิสาหกิจอย่างเป็นปกติวิสัย อย่างไรก็ตาม OECD ได้เสนอให้พิจารณาถึงผลการดำเนินการของนายหน้าหรือตัวแทนเป็นหนึ่งในปัจจัยที่สำคัญ หากผลการดำเนินการของนายหน้าหรือตัวแทนทำให้ลูกค้าทำสัญญากับนิติบุคคลต่างประเทศ ถึงแม้ว่าไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามนิติบุคคลต่างประเทศก็ตาม ให้ถือว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการประเภทตัวแทน

แนวทางการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายทั้งสองแนวทางข้างต้น สามารถอุดช่องว่างทางกฎหมายที่เกิดขึ้นและเป็นการป้องกันการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ อย่างเช่นประเทศไทย ซึ่งเป็นการเพิ่มสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้กับกรมสรรพากร การนำข้อเสนอแนะข้างต้นมาปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนจะทำให้นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับจากการประกอบกิจการในประเทศไทย เหมือนดังเช่นนิติบุคคลไทยทุกประการ ซึ่งจะเป็นการสนับสนุนให้เกิดความเท่าเทียมและเป็นธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศ

สำหรับกระบวนการในการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว ได้สอบถามความคิดเห็นจากผู้เชี่ยวชาญภาษีจากภาคเอกชน ซึ่งมีความเห็นว่า นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นต้องแก้ไขนิยามสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ เนื่องจากกระบวนการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนยังมีข้อจำกัดในด้านระยะเวลาและขึ้นอยู่กับความประสงค์ของประเทศคู่สัญญา กรมสรรพากรอาจต้องพิจารณาแนวทางอื่น ๆ ในการบริหารจัดการเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างประเทศ เช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (E-Service)

4.2 ข้อเสนอแนะ

ภาษีอากรซึ่งถือเป็นต้นทุนหนึ่งที่เกิดขึ้นควบคู่ไปกับการดำเนินธุรกิจ เมื่อนิติบุคคลต่างประเทศสามารถใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร และไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากรายรับที่เกิดขึ้นในประเทศไทย จึงส่งผลให้นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวมีต้นทุนการประกอบกิจการที่ต่ำกว่านิติบุคคลไทย นำไปสู่ความได้เปรียบทางการค้าเหนือนิติบุคคลไทยที่เสียภาษีเงินได้อย่างถูกต้อง ดังนั้น เพื่อเป็นการสร้างความเสมอภาคทางการแข่งขันระหว่างนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศ กรมสรรพากรควรดำเนินการ ดังนี้

4.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

กรมสรรพากรควรศึกษาแนวทางแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับรูปแบบการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยอาจเพิ่มบทบัญญัติเฉพาะสำหรับรูปแบบธุรกิจดังกล่าวหรืออาจแก้ไขขยายความเพิ่มเติมนิยามและบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ครอบคลุมธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อลดช่องว่างที่เกิดขึ้นจากความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยีที่ส่งผลกระทบต่อลักษณะการประกอบกิจการของธุรกิจทั่วโลกที่ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศมีช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายยังจะสามารถสร้างเสริมความเป็นกลางของระบบจัดเก็บภาษีซึ่งจะเป็นการสร้าง

ความเป็นธรรมแก่นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยให้มีความสามารถในการแข่งขันกับนิติบุคคลต่างประเทศอีกด้วย

สำหรับประเด็นภาษีระหว่างประเทศ กรมสรรพากรควรปรับปรุงคำนิยามสถานประกอบการถาวรในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ครอบคลุมการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยอาจใช้การเจรจากับประเทศคู่สัญญา หรืออาจใช้เครื่องมือการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี (Multilateral Instrument) ที่ประเทศไทยได้ลงนามเข้าร่วมแล้ว จากการประยุกต์ใช้แนวคิดของ Virtual Permanent Establishment และปรับปรุงเพิ่มเติมแนวทางการตีความของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติทางสากลยอมรับ โดยปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

4.2.2 ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

เพื่อให้การดำเนินการแก้ไขกฎหมายตลอดจนบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพสูงสุดกรมสรรพากรอาจต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีด้วย เช่น กรณีกำหนดให้สถานประกอบการถาวรให้ครอบคลุมถึงเว็บไซต์ที่ดำเนินการอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศ ด้วยเทคโนโลยีอาจพัฒนาไปสู่การไม่มีเซิร์ฟเวอร์ทางกายภาพ ดังนั้น การแก้ไขนิยามสถานประกอบการถาวรจึงควรกำหนดให้ครอบคลุมถึงสิ่งอื่นใดที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพแต่มีคุณลักษณะเช่นเดียวกับเซิร์ฟเวอร์ ในการแก้ไขกฎหมายในส่วนนี้กรมสรรพากรควรหารือกับผู้เชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยีด้วย

กรมสรรพากรควรพัฒนากระบวนการค้นหาและวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) รวมถึงพัฒนาทักษะความสามารถเจ้าหน้าที่ให้เท่าทันต่อการเปลี่ยนแปลงของธุรกิจในยุคดิจิทัล เนื่องจากลักษณะการดำเนินธุรกิจมีความซับซ้อน และถูกขับเคลื่อนด้วยเทคโนโลยีและนวัตกรรมต่าง ๆ ที่มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้รูปแบบการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ดังนั้น ผู้ที่เกี่ยวข้องในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายดังกล่าวต้องติดตามข้อมูลข่าวสารอย่างใกล้ชิด และต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะการดำเนินธุรกิจ มีความสามารถในการวิเคราะห์เชื่อมโยงข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทั้งภายในและภายนอก ซึ่งเป็นทักษะสำคัญที่ช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายสามารถออกแบบกฎหมายในยุคดิจิทัลให้สามารถอุดช่องโหว่ของกฎหมายที่ตราขึ้นโดยยึดโยงแนวคิดในการประกอบธุรกิจแบบดั้งเดิมได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสียภาษี รวมทั้งสามารถสร้างความเสมอภาคทางการแข่งขันระหว่างนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศ

บรรณานุกรม

หนังสือ

- OECD. Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Paris: OECD Publishing, 2018. Available from: <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>.
- OECD. Are The Current Treaty Rules For Taxing Business Profits Appropriate For E-Commerce?. Paris: OECD Publishing, 2014. Available from: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf>.
- OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2015. Available from: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>.
- OECD. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Paris: OECD Publishing, 2020. Available from: www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.
- Pasquale Pistone. Permanent Establishment and the Digital Economy in New Trends in the Definition of Permanent Establishment. The Netherlands, IBFD, 2019.

วิทยานิพนธ์

- สรรรค์ ดันดีจัตตานนท์. สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท
บัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.

สัมภาษณ์

- นิพนธ์ ศรีสุขุมบรรชย์. หุ้นส่วนสายงานภาษีและกฎหมาย บริษัท PwC ประเทศไทย. สัมภาษณ์.
19 สิงหาคม 2563
- อรนัญ यरรองเมธ. นักตรวจสอบภาษีเชี่ยวชาญ กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร. สัมภาษณ์. 18 สิงหาคม 2563

อื่น ๆ

ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, “ธุรกิจบริการท่องเที่ยวไทยพึ่งพาบริการ OTAs มากขึ้น คาดรายได้ค่าธรรมเนียมมีมูลค่าสูงถึง 2.9-3.4 หมื่นล้านบาท,” กระแสรายวัน 2934 [Online]. พฤศจิกายน 2561. แหล่งที่มา: <https://kasikornresearch.com/TH/analysis/k-econ/business/Pages/y2934.aspx>

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน), “รายงานผลการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ปี 2561.” [Online]. มีนาคม 2562. แหล่งที่มา: <https://www.etda.or.th/publishing-detail/value-of-e-commerce-survey-in-thailand-2018.html>

Booking Holdings Inc. Form 10-K. [Online]. 2019. Available from: <https://ir.bookingholdings.com/static-files/92c3d5b6-8f42-4686-afc1-f6bd61b94e06>

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นางสาวจิตรา ณีชนะนันท์
ประวัติการศึกษา	<ul style="list-style-type: none"> - บัณฑิตบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ - Master of Management Studies in Accounting (เกียรตินิยมอันดับ 2) มหาวิทยาลัย Waikato ประเทศนิวซีแลนด์ (ทุนรัฐบาลนิวซีแลนด์) - นิติศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ - Master of International Taxation มหาวิทยาลัย Sydney ประเทศออสเตรเลีย (ทุนกองทุนเพื่อการพัฒนาปิโตรเลียมในประเทศไทย)
ประวัติการทำงาน	
พ.ศ. 2561	นักตรวจสอบภาษีเชี่ยวชาญ รักษาการผู้อำนวยการกองสำรวจและติดตามธุรกิจนอกระบบ กรมสรรพากร
ตำแหน่งปัจจุบัน	ผู้อำนวยการกองสำรวจและติดตามธุรกิจนอกระบบ กรมสรรพากร