



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก
ผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศที่ขายสินค้า
และบริการในประเทศไทย

จัดทำโดย นายสุภชัย ภูริเกษม
รหัส 13011

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 13 ปี 2564
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
ลิขสิทธิ์ของกระทรวงการต่างประเทศ



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล (Individual Study)

เรื่อง การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัล
ต่างประเทศที่ขายสินค้าและบริการในประเทศไทย

จัดทำโดย นายสุภชัย ภูริเกษม
รหัส 13011

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 13 ปี 2564
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา



เอกสารรายงานการศึกษาค้นคว้าส่วนบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ

ลงชื่อ.....

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีวินท์ สุพุทธิกุล)

อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(เอกอัครราชทูต จิตริยา ปิ่นทอง)

อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(รองศาสตราจารย์ ดร.อรรถัย กักผล)

อาจารย์ที่ปรึกษา

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

จากการเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เนื่องจากบริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises: MNEs) จำนวนมากได้พัฒนารูปแบบและโครงสร้างทางธุรกิจ (Business Restructuring) ให้สามารถติดต่อซื้อขาย และให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกได้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์และแพลตฟอร์ม (Platform) ต่าง ๆ โดยไม่จำเป็นต้องจัดตั้งสำนักงานสาขา หรือจัดส่งลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทนเข้าไปติดต่อลูกค้าในประเทศต่าง ๆ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นลักษณะของการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) ทำให้เกิดปัญหาในการหาจุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษี (Nexus) เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลายประเทศที่ยึดหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) โดยใช้ลักษณะทางกายภาพของสถานประกอบการธุรกิจ (Physical Business Location) เป็นจุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ได้ ในขณะที่ธุรกิจเหล่านี้ได้รับประโยชน์จากโครงสร้างพื้นฐานและทรัพยากรจากประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ เช่น อินเทอร์เน็ต เครือข่ายโทรคมนาคม เป็นต้น และยังสร้างปัญหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยส่งผลให้ผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลภายในประเทศเสียเปรียบกับผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ อาจส่งผลต่อแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจ เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้อย่างไม่เท่าเทียมกัน นอกจากนี้ บริษัทข้ามชาติยังคงสามารถอาศัยช่องว่างจากความแตกต่างของระบบภาษีของบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศต่าง ๆ เพื่อลดภาระภาษี หรือโอนย้ายกำไรไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า (Profit Shifting) โดยอาศัยความสะดวกรวดเร็วในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ทำให้การเลี่ยงภาษีทำได้ง่าย ส่งผลให้เกิดการแข่งขันทางภาษีระหว่างรัฐเพื่อดึงดูดการลงทุนจากบริษัทข้ามชาติอีกด้วย (Tax Competition) เป็นผลให้รายได้จากภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และเป็นการกัดกร่อนฐานภาษีของรัฐบาลทั่วโลกในระยะยาว

ทั้งนี้ รัฐบาลและหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลกประสบปัญหาเดียวกัน องค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) จึงได้ออกมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ในปี 2558 และได้มีการจัดตั้งคณะทำงาน (Programme of Work) เพื่อแสวงหาข้อตกลงร่วมของประเทศสมาชิกมาอย่างต่อเนื่อง โดยได้มีการจัดทำและเผยแพร่ร่างพิมพ์เขียว (Blueprints) ข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ ในปี 2563 โดยในปี 2564 กลุ่ม G7 ได้บรรลุข้อตกลงร่วมกันเมื่อเดือนมิถุนายน 2564 และกลุ่ม G20

ได้บรรลุข้อตกลงร่วมกันเมื่อเดือนกรกฎาคม 2564 และ OECD จะนำเสนอข้อเสนอเพื่อขอความเห็นชอบร่วมกันภายในเดือนตุลาคม 2564 ทั้งนี้ ประเทศไทยเป็นหนึ่งใน 130 ประเทศ ซึ่งได้เข้าร่วมโครงการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ BEPS Project ของ OECD ภายใต้มาตรฐานขั้นต่ำ Inclusive Framework ย่อมเป็นประเทศที่มีส่วนร่วมในการสนับสนุนแนวทางการดำเนินการเพื่อให้มีการบรรลุข้อตกลงร่วมกันของสมาชิก อันเป็นการแสดงเจตนารมณ์ที่จะให้ความร่วมมือกับ OECD ในการป้องกันการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีตามมาตรฐานสากลเช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ และเป็นประเทศที่จะได้รับผลกระทบจากข้อตกลงร่วมของประเทศสมาชิกกลุ่ม OECD ดังกล่าวด้วย

ด้วยเหตุนี้ ในขณะที่กลุ่มประเทศต่าง ๆ ในโลก ยังไม่บรรลุข้อตกลงร่วมกัน จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศของ OECD การวิเคราะห์ การประเมินผลกระทบ ประเมินข้อดี-ข้อเสีย และแนวทางการประยุกต์ใช้ข้อเสนอแนะของ OECD ที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย เพื่อการพัฒนาระบบโครงสร้างภาษีของประเทศไทยให้สามารถรองรับการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมดิจิทัลอันจะเป็นการช่วยขยายฐานภาษีของประเทศเพื่อส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ เพื่ออำนวยความสะดวกภาษีของรัฐ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า และเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงประมวลรัษฎากรของประเทศไทยต่อไป

ผลการศึกษาพบว่า ข้อเสนอของ OECD ประกอบด้วย 2 เสาหลัก ได้แก่ เสาหลักที่ 1 (Pillar One) การปันส่วนกำไร (Profit Allocation) ของบริษัทข้ามชาติที่ให้บริการดิจิทัลโดยไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศที่ลูกค้ามีการใช้บริการ ซึ่งกำหนดให้บริษัทข้ามชาติที่มีรายรับจากทั่วโลกมากกว่า 20,000 ล้านยูโรต่อปี มีอัตรากำไรมากกว่าร้อยละ 10 และมีรายรับจากประเทศที่ลูกค้ามีการใช้บริการเกิน 1 ล้านยูโรต่อปี มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 2 ส่วน โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนแรกกำหนดให้จัดสรรปันส่วนจากกำไรส่วนเกิน (Residual profit) ในอัตราร้อยละ 20-30 ซึ่งคำนวณจากรายรับรวมจากทั่วโลกหักออกด้วยต้นทุนและกำไรปกติ (Routine profit) เรียกภาษีเงินได้ส่วนนี้ว่า “Amount A” และภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่สองกำหนดให้จัดสรรปันส่วนจากกำไรปกติ ซึ่งยังไม่กำหนดอัตราปันส่วนที่ชัดเจน เรียกภาษีเงินได้ส่วนที่สองนี้ว่า “Amount B” และเสาหลักที่ 2 (Pillar Two) การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลกอยู่ที่ร้อยละ 15 สำหรับบริษัทข้ามชาติทุกประเภท เพื่อป้องกันการโอนย้ายกำไรไปยังประเทศที่อัตราภาษีต่ำหรือดินแดนไร้ภาษี (Tax heaven) เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในอัตราสูงในประเทศถิ่นที่อยู่ และการแข่งขันลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อดึงดูดการลงทุนทางตรง (Race to the Bottom) ซึ่งกีดกันฐานภาษีของรัฐบาลทั่วโลกในระยะยาว โดยกำหนดให้มีการคำนวณอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective

Tax Rate: ETR) ของบริษัทลูก บริษัทสาขา บริษัทในเครือของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และกำหนดให้บริษัทแม่มีหน้าที่เสียภาษีส่วนเพิ่ม หากบริษัทบริษัทลูก บริษัทสาขา บริษัทในเครือเสียภาษีในอัตรา ETR ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำของโลกที่ร้อยละ 15

รายงานฉบับนี้มีข้อเสนอแนะเชิงนโยบายให้ประเทศไทยปฏิบัติตามข้อเสนอของ OECD ซึ่งเป็นกติกาใหม่ของโลก ทั้งสอง Pillar โดยในการรับมือกับผลกระทบจากการเข้าร่วมปฏิบัติตามแนวทางของ OECD ใน Pillar Two รัฐบาลควรปรับยุทธศาสตร์เศรษฐกิจของประเทศโดยมุ่งเน้นการพัฒนาโครงสร้างเศรษฐกิจในมิติอื่น ๆ เพื่อใช้ดึงดูดการลงทุนทางตรงจากนักลงทุนต่างประเทศและบริษัทข้ามชาติแทนการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentives) เช่น การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานที่เพียงพอ การลดอุปสรรคทางกฎหมาย เป็นต้น และสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Board of Investment: BOI) ควรลดบทบาทการให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทต่างชาติ โดยควรเพิ่มบทบาทในด้านสิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ภาษี (Non-tax incentives) อื่น ๆ เช่น เงินช่วยเหลือ (Investment Grants) สำหรับความคิดริเริ่มเทคโนโลยีใหม่ เงินร่วมลงทุน (Co-funding) สำหรับการวิจัยและพัฒนานวัตกรรม เป็นต้น และมีข้อเสนอแนะเชิงดำเนินการให้กรมสรรพากรเข้าร่วมการใช้เครื่องมือการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) เพื่อปฏิบัติตามหลักการของ Pillar One และ Pillar Two ของ OECD ซึ่งจะช่วยลดขั้นตอนและระยะเวลาในการเจรจาปรับปรุงแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement: DTA) รายประเทศ คู่สัญญา และปรับปรุงประมวลรัษฎากร ตามหลักการของ OECD ได้ และได้เสนอแนะให้รัฐบาลทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการต่างประเทศอย่างใกล้ชิด เพื่อสร้างความรับรู้เกี่ยวกับแนวโน้มการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในประเทศให้สอดคล้องตามข้อเสนอแนะของ OECD ดังกล่าว และการเตรียมความพร้อมระบบการจัดทำบัญชีรายรับจากลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศ เพื่อให้มั่นใจว่าผู้ประกอบการต่างประเทศจะมีการดำเนินธุรกิจสอดคล้องกับกฎระเบียบ และข้อบังคับของหน่วยงานรัฐอย่างต่อเนื่อง

กิตติกรรมประกาศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงดีด้วยความกรุณาในการให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งจาก ผศ.ดร.ธีวินท์ สุพุทธิกุล เอกอัครราชทูตจิตตริยา ปิ่นทอง รศ.ดร.อรทัย ก๊กผล ที่ช่วยแนะนำและชี้แนะในการศึกษา ค้นคว้า และจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วง และบรรลุมติวัตถุประสงค์ของการศึกษา

ผู้เขียนขอขอบคุณ ดร. พิสิทธิ์ พัวพันธ์ ผู้อำนวยการสำนักนโยบายเศรษฐกิจมหภาค ที่ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับการกำหนดกรอบความแนวคิดในการจัดทำรายงานส่วนบุคคลฉบับนี้ และขอขอบคุณนายณัฐพล ศรีพจนารถ ผู้อำนวยการส่วนการวิเคราะห์เศรษฐกิจมหภาค ที่ได้ให้ความคิดเห็น และสนับสนุนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้

ท้ายที่สุดนี้ ขอขอบคุณผู้บริหารและทีมจากงานสถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศที่ให้ความสะดวกและอนุเคราะห์ผู้เขียนเป็นอย่างดีตลอดระยะเวลาเข้าฝึกอบรม

สุภชัย ภูริเกษม

กันยายน 2564

สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	๗
สารบัญ	๗
สารบัญตาราง	๘
สารบัญภาพ	๘
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	4
1.3 คำถามการศึกษา	4
1.4 สมมติฐานการศึกษา	5
1.5 ขอบเขตการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา	6
1.7 นิยามศัพท์	6
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	9
2.1 แนวคิดทฤษฎี	9
2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	30
2.3 สรุปกรอบแนวคิด	40
บทที่ 3 ผลการศึกษา	41
3.1 ทบทวนสถานการณ์การจัดเก็บภาษี e-Commerce ของไทย	41
3.2 ปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่างประเทศ	43
3.3 การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ ตามข้อเสนอแนะของ OECD	50
3.4 ความเป็นมาของประเทศไทยในการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของ OECD	62
3.5 การประเมินผลกระทบและวิเคราะห์ข้อดี-ข้อเสียตามข้อเสนอแนะของ OECD	63
บทที่ 4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	68
4.1 สรุปผลการศึกษา	68
4.2 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย	74

บรรณานุกรม

78

ประวัติผู้เขียน

81

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	ยอดขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) 10 อันดับแรกของโลก ปี 2562	1
ตารางที่ 2	มูลค่าธุรกรรมรวมในตลาด (Gross Merchandise Value: GMV) ของธุรกิจพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ชั้นนำประเภท B2C ปี 2561-2563	2
ตารางที่ 3	ปฏิบัติการเพื่อป้องกันปัญหา BEPS ของ OECD	25
ตารางที่ 4	ปฏิบัติการเพื่อป้องกันปัญหา BEPS ภายใต้ Inclusive Framework ของ OECD	28
ตารางที่ 5	ประเทศที่ได้เริ่มจัดเก็บ DST แล้ว	33
ตารางที่ 6	พัฒนาการของการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีดิจิทัลจากผู้ประกอบการต่างประเทศ ของประเทศไทย	48

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1	มูลค่า e-Commerce ปี 2557-2561 และคาดการณ์ปี 2562	42
ภาพที่ 2	ภาพรวมปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีดิจิทัล	47
ภาพที่ 3	เสาหลักที่ 1: การปันส่วนกำไร (Profit Allocation) การจัดเก็บ Amount A	55
ภาพที่ 4	เสาหลักที่ 1: การปันส่วนกำไร (Profit Allocation) การจัดเก็บ Amount B	58
ภาพที่ 5	โครงสร้างองค์ประกอบของหลักเกณฑ์การได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จากบริษัทข้ามชาติตามเสาหลักที่ 1 (Pillar One)	59
ภาพที่ 6	เสาหลักที่ 2 (Pillar Two): อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก (Global minimum tax)	61

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากข้อมูลการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (United Nations Conference on Trade and Development: UNCTAD) พบว่า ในปี 2562 ประเทศที่มีมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) สูงสุด 10 อันดับแรกของโลก มีมูลค่าธุรกิจ e-Commerce รวมกันสูงถึง 26.7 ล้านล้านดอลลาร์สหรัฐฯ โดยส่วนใหญ่เป็นการเจริญเติบโตในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วหรือกลุ่มประเทศตลาดเกิดใหม่ (Emerging economics) ประเทศจีนเป็นประเทศที่มีมูลค่าการซื้อขายของธุรกิจแบบ B2C หรือ Business-to-Customer มากที่สุด ในขณะที่สหรัฐอเมริกา (สหรัฐฯ) เป็นประเทศที่มีมูลค่าการซื้อขายของธุรกิจแบบ B2B หรือ Business-to-Business มากที่สุด ประเทศญี่ปุ่น เกาหลีใต้ สหราชอาณาจักร ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี ออสเตรเลีย และสเปน จัดอยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมูลค่าธุรกิจ e-Commerce สูงสุดใน 10 อันดับแรก (ตารางที่ 1) นอกจากนี้ ในปี 2563 บริษัทชั้นนำของโลกที่ประกอบธุรกิจ e-Commerce ประเภท B2C มีมูลค่ายอดขายสูงถึง 2.89 ล้านล้านดอลลาร์สหรัฐฯ โดยจะเห็นได้ว่า บริษัทชั้นนำ 13 อันดับแรก ส่วนใหญ่อยู่ในประเทศจีน และสหรัฐฯ บริษัทชั้นนำในประเทศจีน เช่น อาลีบาบา (Alibaba) JD.com และพินตัวตัว (Pinduoduo) เป็นต้น และบริษัทชั้นนำในประเทศสหรัฐฯ เช่น Amazon eBay Walmart Uber Experdia และ Airbnb เป็นต้น (ตารางที่ 2)

ตารางที่ 1 ยอดขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) 10 อันดับแรกของโลก ปี 2562

Rank	Economy	Total e-commerce sales (\$ billions)	Share of total e-commerce sales in GDP (%)	B2B e-commerce sales (\$ billions)	Share of B2B e-commerce sales in total e-commerce (%)	B2C e-commerce sales (\$ billions)
1	United States	9,580	45	8,319	87	1,261
2	Japan	3,416	67	3,238	95	178
3	China	2,604	18	1,065	41	1,539
4	Korea (Rep.)	1,302	79	1,187	91	115
5	United Kingdom	885	31	633	72	251
6	France	785	29	669	85	116
7	Germany	524	14	413	79	111
8	Italy	431	22	396	92	35
9	Australia	347	25	325	94	21
10	Spain	344	25	280	81	64
	10 above	20,218	36	16,526	82	3,691
	World	26,673	30	21,803		4,870

ที่มา: UNTAD (2020)

ตารางที่ 2 มูลค่าธุรกรรมรวมในตลาด (Gross Merchandise Value: GMV) ของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ชั้นนำประเภท B2C ปี 2561-2563

Rank by GMV		Company	HQ	Industry	GMV (\$ billions)			GMV change (%)	
2020	2019				2018	2019	2020	2018-19	2019-20
1	1	Alibaba	China	E-commerce	866	954	1,145	10.2	20.1
2	2	Amazon	USA	E-commerce	344	417	575	21.0	38.0
3	3	JD.com	China	E-commerce	253	302	379	19.1	25.4
4	4	Pinduoduo	China	E-commerce	71	146	242	104.4	65.9
5	9	Shopify	Canada	Internet Media & Services	41	61	120	48.7	95.6
6	7	eBay	USA	E-commerce	90	86	100	-4.8	17.0
7	10	Meituan	China	E-commerce	43	57	71	33.0	24.6
8	12	Walmart	USA	Consumer goods retail	25	37	64	47.0	72.4
9	8	Uber	USA	Internet Media & Services	50	65	58	30.5	-10.9
10	13	Rakuten	Japan	E-commerce	30	34	42	13.6	24.2
11	5	Expedia	USA	Internet Media & Services	100	108	37	8.2	-65.9
12	6	Booking Holdings	USA	Internet Media & Services	93	96	35	4.0	-63.3
13	11	Airbnb	USA	Internet Media & Services	29	38	24	29.3	-37.1
Companies above					2,035	2,399	2,890	17.9	20.5

ที่มา: UNTAD (2020)

จากการเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ส่งผลให้การจับเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เนื่องจากบริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises: MNEs) จำนวนมากได้พัฒนารูปแบบและโครงสร้างทางธุรกิจ (Business Restructuring) ให้สามารถติดต่อซื้อขายและให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกได้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์และแพลตฟอร์ม (Platform) ต่าง ๆ โดยไม่จำเป็นต้องจัดตั้งสำนักงานสาขา หรือจัดส่งลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทนเข้าไปติดต่อลูกค้าในประเทศต่าง ๆ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นลักษณะของการดำเนินธุรกิจ e-Commerce ทำให้เกิดปัญหาในการหาจุดเชื่อมโยงในการจับเก็บภาษี (Nexus) เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลายประเทศที่ยึดหลักการจับเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ (Source Principle) โดยใช้ลักษณะทางกายภาพของสถานประกอบการธุรกิจ (Physical Business Location) เป็นจุดเชื่อมโยงในการจับเก็บภาษีเงินได้ ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ได้ ในขณะที่ธุรกิจเหล่านี้ได้รับประโยชน์จากการโครงสร้างพื้นฐานและทรัพยากรจากประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ เช่น อินเทอร์เน็ต เครือข่ายโทรคมนาคม เป็นต้น และยังสร้างปัญหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยส่งผลให้ผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลในประเทศเสียเปรียบ อาจส่งผลต่อแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจ เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้อย่างไม่เท่าเทียมกัน นอกจากนี้ บริษัทข้ามชาติยังคงสามารถอาศัยช่องว่างจากความแตกต่างของระบบภาษีของบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศต่าง ๆ เพื่อลดภาระภาษี หรือโอนย้ายกำไรไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า (Profit Shifting) โดยอาศัย

ความสะดวกรวดเร็วในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ทำให้การเลี่ยงภาษีทำได้ง่าย ส่งผลให้เกิดการแข่งขันทางภาษีระหว่างรัฐเพื่อดึงดูดการลงทุนจากบริษัทข้ามชาติอีกด้วย (Tax Competition) เป็นผลให้รายได้จากภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศต่ำกว่าที่ควรจะเป็น และเป็นการกัดกร่อนฐานภาษีของรัฐบาลทั่วโลกในระยะยาว

ทั้งนี้ ในปี 2558 องค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านการเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้ออกมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) จำนวน 15 ปฏิบัติการ (Action) โดยมีปฏิบัติการที่ 1 เรื่อง แนวทางการรับมือกับความท้าทายในการจัดเก็บภาษีจากการเข้าสู่ยุคดิจิทัล (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมจากผู้ประกอบธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลกนำไปพิจารณาปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ นอกจากนี้ ในเวทีการเจรจากลุ่มประเทศอุตสาหกรรมชั้นนำ 7 ประเทศ (Group of Seven : G7) ประกอบด้วย สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมนี อิตาลี และญี่ปุ่น และกลุ่มรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและผู้บริหารธนาคารกลางจากประเทศที่มีระบบเศรษฐกิจขนาดใหญ่ 20 ประเทศ (Group of Twenty: G20)¹ ได้มีการประชุม เพื่อแสวงหาข้อตกลงร่วมกันระหว่างประเทศสมาชิกเกี่ยวกับรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ โดยเฉพาะธุรกิจให้บริการด้านดิจิทัลเช่น Amazon Apple Google และ Facebook เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศด้วย โดยหาก G7 และ G20 บรรลุข้อตกลงร่วมกัน ข้อตกลงดังกล่าวจะขยายผลมายังประเทศสมาชิกในกลุ่ม OECD ด้วย

นับตั้งแต่ ปี 2558 เป็นต้นมา OECD ได้มีการปรึกษาหารือประเทศสมาชิก และในปี 2563 ได้มีการจัดตั้งคณะทำงาน (Programme of Work) เพื่อแสวงหาข้อตกลงร่วมของประเทศสมาชิกมาอย่างต่อเนื่อง โดยได้มีการจัดทำและเผยแพร่ร่างพิมพ์เขียว (Blueprints) ข้อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ โดยในปี 2564 กลุ่ม G7 ได้บรรลุข้อตกลงร่วมกันเมื่อเดือนมิถุนายน และจะมีการจัดประชุมกลุ่ม G20 และ OECD ในเดือนกรกฎาคม 2564 และตุลาคม 2564 เพื่อแสวงหาข้อตกลงร่วมกันต่อไป ทั้งนี้ ประเทศไทย ซึ่งได้เข้าร่วมโครงการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS Project) ของ OECD ในฐานะประเทศสมาชิกสมทบ (Associate Country) ภายใต้กรอบความร่วมมือ Inclusive Framework ของ OECD ย่อมเป็นประเทศที่มีส่วนร่วมในการดำเนินการเพื่อให้มีการบรรลุข้อตกลงร่วมกันของสมาชิก และเป็นประเทศที่ได้รับผลกระทบจาก

¹ G20 ประกอบด้วย อังกฤษ แคนาดา ฝรั่งเศส อิตาลี ญี่ปุ่น เยอรมนี รัสเซีย และสหรัฐ อาร์เจนตินา ออสเตรเลีย บราซิล จีน อินเดีย อินโดนีเซีย เม็กซิโก ซาอุดีอาระเบีย แอฟริกาใต้ เกาหลีใต้ ตุรกี และสหภาพยุโรป (EU)

ข้อตกลงร่วมของประเทศสมาชิกกลุ่ม OECD ดังกล่าวด้วย ซึ่งอาจมีทั้งข้อดี เช่น ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ได้เพิ่มขึ้น และข้อเสีย เช่น บริษัทต่างประเทศที่เข้ามาลงทุนในไทยและได้รับสิทธิประโยชน์ส่งเสริมการลงทุนอาจต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่เพิ่มขึ้น เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้ โครงสร้างการดำเนินธุรกิจที่เจริญเติบโตอย่างรวดเร็วภายใต้ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล จึงท้าทายพัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่ปรับปรุงแบบค่อยเป็นค่อยไป และไม่ทันสมัย ในขณะที่กลุ่มประเทศต่าง ๆ ในโลก ยังไม่บรรลุข้อตกลงร่วมกัน จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ วิเคราะห์ประเมินผลกระทบ ประเมินข้อดี-ข้อเสีย และแนวทางการประยุกต์ใช้ข้อเสนอแนะของ OECD ที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย เพื่อการพัฒนาระบบโครงสร้างภาษี เพื่อให้รองรับการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมดิจิทัลอันจะเป็นการช่วยขยายฐานภาษีของประเทศ เพื่อส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ เพื่ออำนวยความสะดวกภาษีอันพึงได้ให้กับรัฐ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า และเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยให้มีความทันสมัย และสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีตามมาตรฐานสากล

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 ศึกษาและวิเคราะห์ข้อเสนอแนะของ OECD ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ

1.2.2 วิเคราะห์ ประเมินผลกระทบ ประเมินข้อดี-ข้อเสีย และแนวทางการประยุกต์ใช้ข้อเสนอแนะของ OECD ที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

1.2.3 จัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับแนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรและอนุสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องให้สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของ OECD และเสนอแนะท่าทีของประเทศไทยต่อข้อเสนอแนะของ OECD ดังกล่าว

1.3 คำถามการศึกษา

ประเทศไทยมีปัญหาลดอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศที่ขายสินค้าและบริการในประเทศไทยอย่างไร และประเทศไทยควรปรับปรุงแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศที่ขายสินค้าหรือให้บริการกับผู้ซื้อในประเทศไทยอย่างไรให้เหมาะสม และเป็นไปตามมาตรฐานสากล หรือสอดคล้องกับข้อตกลงร่วมกันของกลุ่มประเทศชั้นนำ

1.4 สมมติฐานการศึกษา

รัฐบาลได้ทราบถึงปัญหาอุปสรรคจากข้อจำกัดของกฎหมายภาษีอากรและข้อตกลงสัญญา ระหว่างประเทศในปัจจุบันที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัล ต่างประเทศที่ขายสินค้าและบริการในประเทศไทยได้ ได้ทราบถึงข้อเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวของ OECD จากปฏิบัติการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ ซึ่งกำหนดแนวทางเอาไว้ 2 เสาหลัก ประกอบด้วย เสาหลักที่ 1 (Pillar One) แนวทางการปันส่วนกำไร (Profit Allocation) ของบริษัทข้ามชาติ เพื่อจัดสรรให้ประเทศที่ลูกค้ามีการใช้บริการ และเสาหลักที่ 2 (Pillar Two) แนวทางการกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก รวมถึงเพื่อรัฐบาลได้นำแนวทางเหล่านี้มาพิจารณาประกอบการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล ซึ่งจะช่วยให้ประเทศไทยมีระบบโครงสร้างภาษีที่สามารถรองรับการเจริญเติบโตของธุรกิจดิจิทัลอันจะเป็นการช่วยขยายฐานภาษีของประเทศ สามารถส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ สามารถอำนวยความสะดวกให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้อีกได้จากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า และสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีตามมาตรฐานสากล

1.5 ขอบเขตการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา

1.5.1 ขอบเขตการศึกษา

- 1) ทบทวนสถานการณ์การจัดเก็บภาษี e-Commerce ของไทย และความคืบหน้าของข้อตกลงในการจัดเก็บภาษีดิจิทัลในเวทีโลกในกรอบ G7 G20 และ OECD
- 2) ศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศของ OECD
- 3) วิเคราะห์ ประเมินข้อดี-ข้อเสีย และเสนอแนะข้อเสนอเชิงนโยบายในการประยุกต์ใช้แนวทางที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

1.5.2 ระเบียบวิธีการศึกษา

- 1) รวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ของต่างประเทศ เช่น G7 G20 และ OECD เป็นต้น เกี่ยวกับข้อตกลงแนวทางการจัดเก็บภาษีดิจิทัลของโลก ได้แก่ ประมวลรัษฎากรอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย ถ้อยแถลงและรายงานของ OECD ประกอบด้วย 1) Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the

Digitalisation of the Economy 2) Report on Pillar One Blueprint และ 3) Report on Pillar Two Blueprint

2) วิธีการพรรณนาเชิงวิเคราะห์ (Descriptive Analysis) แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศ ประกอบด้วย ขอบเขตการจัดเก็บ วิธีการจัดเก็บ ผลกระทบต่อประเทศ ข้อดี-ข้อเสีย และข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

1.6.1 ผลกระทบด้านเศรษฐกิจและสังคม

1) ส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ ที่ขายสินค้า หรือให้บริการ ประเภทเดียวกัน ในประเทศไทย

2) ทำให้การจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งภาษีที่จัดเก็บได้นั้น ได้นำไปใช้ในการลงทุนและพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

1.6.2 ผลกระทบต่อรัฐ

1) ช่วยอำนวยความสะดวกให้กับรัฐเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ และสร้างความมั่นคงให้แก่ฐานรายได้ของประเทศ

2) มีแนวทางการจัดเก็บภาษีดิจิทัลที่ชัดเจน ทำให้รัฐบาลมีข้อมูลและเครื่องมือสำหรับการกำกับดูแลธุรกรรมเศรษฐกิจดิจิทัล และ Digital GDP

3) สามารถนำแนวทางการจัดเก็บภาษีดิจิทัลที่ได้จากการศึกษา ไปปรับปรุงกฎหมายภาษีของไทยให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีตามมาตรฐานสากล

1.7 นิยามศัพท์

เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ตามนิยามของ Thomas Mesenbourg (2001)² ประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ส่วน ดังนี้

1) โครงสร้างพื้นฐานของธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์ (e-business infrastructure) ซึ่งเป็นสถาปัตยกรรมร่วมกันของฮาร์ดแวร์ (Hardware) ซอฟต์แวร์ (Software) เซิร์ฟเวอร์ (Server) เครือข่ายโทรคมนาคม ทุนมนุษย์ กฎหมาย ซึ่งช่วยให้สามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ต และนำเข้าข้อมูลและเอกสารเพื่อทำให้เกิดการส่งมอบบริการธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ได้

² Mesenbourg, T.L., Measuring the Digital Economy, [Online], U.S. Bureau of the Census, 2001, Available from: <https://www.census.gov/content/dam/Census/library/working-papers/2001/econ/umdigital.pdf>.

2) ธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ซึ่งเป็นการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจในทุกขั้นตอนผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น อินเทอร์เน็ต โทรศัพท์มือถือ โซเชียลมีเดีย เป็นต้น เพื่อให้กระบวนการทางธุรกิจมีประสิทธิภาพ และตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) e-Commerce ซึ่งเป็นการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต เช่น เว็บไซต์ อีเมล แอปพลิเคชัน โปรแกรมอื่น ๆ ที่ทำงานผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น โดยไม่คำนึงถึงวิธีการที่เข้าถึงอินเทอร์เน็ตเหล่านั้น เช่น การเข้าถึง ผ่านโทรศัพท์เคลื่อนที่ แท็บเล็ต หรืออุปกรณ์อื่น ๆ เป็นต้น

บริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises: MNEs) หมายถึง บริษัทธุรกิจเอกชนในประเทศใดประเทศหนึ่ง ซึ่งมีอำนาจการบริหารและการกำหนดนโยบายสูงสุดในประเทศแม่ ละมีการดำเนินกิจการบริษัทลูกหรือสาขารอบคอบในหลาย ๆ ประเทศ

ธุรกิจดิจิทัล (Digital Business) หมายถึง ธุรกิจที่ดำเนินงานบนระบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีทรัพยากรทางกายภาพน้อย โดยนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาประยุกต์ใช้ในการสร้างคุณค่าและประสิทธิภาพ เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้า ทำให้ลูกค้าเกิดประสบการณ์ใหม่ที่แตกต่างจากการใช้งานหรือการรับบริการแบบเดิม เช่น มีความสะดวกรวดเร็วมากขึ้น และมีความง่ายมากขึ้น เป็นต้น

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (Double Tax Agreement: DTA) หมายถึง สัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะจัดทำกับรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งเป็นสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี โดยเป็นการลงนามระหว่างประเทศไทยและประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ

สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงแต่บางส่วน เช่น สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่างเหมืองแร่ บ่อน้ำมัน หรือบ่อก๊าซ ฯลฯ

การกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเลี่ยงภาษีในอัตราต่ำ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) หมายถึง กลยุทธ์การวางแผนทางภาษีของบริษัทข้ามชาติที่อาศัยช่องว่างและความแตกต่างกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ เพื่อหลบเลี่ยงภาษี (Avoidance) อย่างถูกกฎหมาย โดยการโอนกำไรไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่เสียอัตราภาษีต่ำกว่าหรือไม่เสียภาษีเลย โดยเฉพาะดินแดนไร้ภาษีเงินได้ที่เป็นหมู่เกาะ อาทิ เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน เป็นต้น

จุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษี (Nexus) หมายถึง ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร อันถือเป็นจุดเกาะเกี่ยวที่กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษี โดยทั่วไป จะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาอยู่ 2 หลักด้วยกัน ดังนี้

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หมายถึง ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตประเทศนั้น

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence rule) หมายถึง ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่ง ในประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาในบทที่ 2 แบ่งออกเป็น 3 หัวข้อ ประกอบด้วย (1) แนวคิดทฤษฎี ซึ่งเป็นการศึกษาถึงหลักการ แนวคิด และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศในปัจจุบัน (2) วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นการรวบรวมและวิพากษ์ความเป็นไปได้ของข้อเสนอจากผลการศึกษาวิจัยของหน่วยงานของรัฐและรายงานทางวิชาการ และ (3) สรุปกรอบแนวคิดในการศึกษาครั้งนี้

2.1 แนวคิดทฤษฎี

ความก้าวหน้าของเทคโนโลยี โดยเฉพาะเทคโนโลยีของระบบอินเทอร์เน็ต ส่งผลให้ผู้ประกอบการสามารถพัฒนารูปแบบการประกอบธุรกิจ (Business Model) ให้สามารถติดต่อซื้อขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกได้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์และแพลตฟอร์มต่าง ๆ โดยไม่จำเป็นต้องจัดตั้งสำนักงานสาขา หรือจัดส่งลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทนเข้าไปติดต่อลูกค้าในประเทศต่าง ๆ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นการประกอบธุรกิจในลักษณะของ e-Commerce และบริการอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) เมื่อธุรกิจเหล่านี้มีกำไรและเจริญเติบโต ธุรกิจย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ เพื่อนำไปพัฒนาประโยชน์ต่อสาธารณะในวงกว้างต่อไป ตามหลักประโยชน์ใช้สอย (Benefit Principle) ที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานว่า การจัดเก็บภาษีควรจัดเก็บจากการใช้ทรัพยากรของรัฐหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐบาลเพื่อเอื้ออำนวยให้ธุรกิจสามารถขายสินค้าและให้บริการได้อย่างสะดวกราบรื่น โดยการใช้ประโยชน์ในกรณีของธุรกิจเหล่านี้ หมายถึง กรณีที่ธุรกิจได้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ เช่น ระบบอินเทอร์เน็ต ระบบเครือข่ายสัญญาณ ระบบสื่อสารโทรคมนาคมต่าง ๆ เป็นต้น โดยการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจเหล่านี้ รัฐบาลจำเป็นต้องมีอำนาจในการจัดเก็บ ซึ่งอำนาจดังกล่าวกำหนดขึ้นโดยการบัญญัติกฎหมายแม่บทภาษีในประเทศ กรณีของประเทศไทย คือ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 และกรณีที่ธุรกิจที่ขายสินค้าและบริการในประเทศนั้นเป็นธุรกิจต่างชาติที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายภายในประเทศไทย จำเป็นต้องอาศัยอำนาจการจัดเก็บที่กว้างขึ้น ซึ่งกำหนดขึ้นจากความยินยอมของประเทศต้นทาง ที่มีการรับจดทะเบียนจัดตั้งให้กับธุรกิจต่างชาตินั้น โดยปัจจุบันข้อตกลงระหว่างประเทศที่กำหนดอำนาจ

หน้าที่ในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศคือ อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement: DTA) ซึ่งมีลักษณะที่เป็นข้อตกลงแบบทวิภาคี และมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการจัดเก็บภาษีจากกำไรของธุรกิจซ้ำซ้อนกันระหว่างประเทศที่มีการจัดตั้งธุรกิจและประเทศที่ธุรกิจนั้นมีรายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ การบัญญัติกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจอรัฐในการจัดเก็บภาษี และการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน มีหลักการอันเป็นหัวใจสำคัญและเป็นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี ซึ่งระบุถึงเป้าหมายของการจัดเก็บภาษี หรือสิ่งที่ต้องการจะบรรลุจากการจัดเก็บภาษี โดยในทางเศรษฐศาสตร์แล้ว นักเศรษฐศาสตร์ที่มีชื่อเสียงของโลก Adam Smith ได้กำหนดหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อเป็นหลักการสำคัญของการบัญญัติกฎหมายแม่บทภาษีอากรของโลก ในปี ค.ศ. 1776 ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equality) หลักความแน่นอน (Certainty) ความสะดวกในการจัดเก็บภาษี (Convenience of Payment) และหลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy of Payment) โดยตลอดระยะเวลาหลายร้อยปีระยะเวลาที่ผ่านมา มีนักเศรษฐศาสตร์ต่างประเทศ และในประเทศไทยเอง นำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก กรณีต่างประเทศ เช่น David Ricardo เป็นต้น กรณีในประเทศ เช่น อรรถ ธรรมโน (2521) และ สมชัย ฤชุพันธุ์ (2525) เป็นต้น ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้เสนอว่า การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ควรจะต้องมีลักษณะเพิ่มเติมต่อยอดจากแนวคิดของ Adam Smith โดยนำเสนอแนวคิดที่เหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา เช่น หลักการเป็นที่ยอมรับของสังคม (Acceptability) หลักบังคับใช้ได้ทางปฏิบัติ (Enforceability) หลักการด้านอำนาจรายได้ (Productivity) หลักการใช้เป็นนโยบายทางเศรษฐกิจได้ เป็นต้น แม้ว่าหลักการของ Adam Smith ส่วนใหญ่ยังคงเป็นที่ยอมรับอยู่จนถึงปัจจุบัน โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรม (Equity) หรือความเสมอภาคในการเสียภาษีอากร เมื่อนำมาประยุกต์กับกรณีการศึกษาของโครงการวิจัยนี้ พบว่า ความเป็นธรรม (Equity) ในการศึกษาจะสะท้อนถึงกรณีที่ธุรกิจ e-Commerce หรือธุรกิจบริการดิจิทัล ทั้งที่จดทะเบียนในไทย และที่จดทะเบียนในต่างประเทศ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เหมือนกัน ควรจะเสียภาษีอากรเท่าเทียมกัน การจัดเก็บภาษีจึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในกลุ่มผู้เสียภาษีอากร

นอกจากนี้ หลักการจัดเก็บภาษีของอรรถ ธรรมโน (2521) และสมชัย ฤชุพันธุ์ (2525) ซึ่งเพิ่มเติมจากหลักการของ Adam Smith ล้วนสามารถประยุกต์ใช้กับเหตุผลในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจ e-Commerce หรือธุรกิจบริการดิจิทัลต่างประเทศได้ด้วย เช่น หลักการเป็นที่ยอมรับ (Acceptability) ของอรรถ ธรรมโน (2521) ในกรณีของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจต่างประเทศ หลักการเป็นที่ยอมรับ แสดงถึง การจัดเก็บภาษีเงินได้จะต้องได้รับการยอมรับจากธุรกิจต่างประเทศ โดยรัฐบาลสามารถแสดงให้ธุรกิจต่างประเทศเข้าใจว่า เงินที่จัดเก็บภาษีจะกลับคืนเป็นการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานด้านสื่อสารโทรคมนาคมขนส่งในอนาคต ซึ่งจะมีส่วนช่วยให้การค้าขายหรือการให้บริการเป็นไปอย่างสะดวกรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ทำให้ธุรกิจต่างประเทศเห็นถึงประโยชน์ของการ

จัดเก็บภาษีและมีความยินยอมที่จะเสียภาษีให้กับประเทศที่ลูกค้ามีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ในขณะเดียวกันหลักการอำนวยความสะดวก (Productivity) ของอรรถ ธรรมโน (2521) สะท้อนถึงการเติบโตของธุรกิจ e-Commerce และบริการดิจิทัลที่เจริญเติบโต มีกำไรเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง อันเป็นฐานภาษีที่มีขนาดใหญ่ และสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็ว เหมาะสมที่จะเป็นแหล่งรายได้รัฐเพื่อนำมาพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ต่อไป เป็นต้น

ขณะเดียวกัน การจัดเก็บภาษีจากธุรกิจต่างประเทศนั้นจะต้องอาศัยหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐกับรัฐ หรือระหว่างสองประเทศ อันเป็นหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ (International Taxation) ที่ได้มาตรฐานสากล และเป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก มิใช่การจัดเก็บภาษีที่บัญญัติขึ้นเองตามความต้องการของประเทศใดประเทศหนึ่ง โดยหลักการจัดเก็บภาษีดังกล่าว มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการแสวงหาความสัมพันธ์ระหว่างการประกอบธุรกิจกับประเทศผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นเหตุเป็นผลของการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่ธุรกิจนั้น หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ประกอบด้วย 2 หลักการ ได้แก่ (1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือแหล่งที่มาของเงินได้ (Source of Income Rule) กล่าวคือ เงินได้เกิดขึ้นในรัฐใด ก็ให้รัฐนั้นจัดเก็บภาษีไป กรณีการประยุกต์หลักการนี้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยในส่วนข้อบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ แบ่งออกได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ กรณีแรก ธุรกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร) กรณีที่ 2 ธุรกิจต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้มีรายได้ในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร) และกรณีที่ 3 กรณีที่มีรายได้รับจากประเทศไทยแม้ว่าจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ทำให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย (มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร) และ (2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) กล่าวคือ ผู้มีเงินได้อยู่ที่รัฐไหน ก็ให้รัฐนั้นจัดเก็บภาษี กรณีการประยุกต์หลักการนี้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย หมายถึง กรณีที่ธุรกิจต่างประเทศมีการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในประเทศไทย ทำให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร) ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายแม่บทภาษีอากรของประเทศไทย นั่นคือ ประมวลรัษฎากร มีความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ทั้ง 2 ประการ แล้ว

นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจต่างชาติ เมื่อประเมินว่า ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยให้อำนาจรัฐไทยในการจัดเก็บภาษีธุรกิจต่างชาติหรือไม่ และธุรกิจต่างชาติมีหน้าที่เสียภาษีให้กับกรมสรรพากรของประเทศไทยหรือไม่ แล้ว จำเป็นต้องประเมิน DTA ซึ่งเป็นสัญญาระหว่างประเทศในลักษณะทวิภาคี ที่ประเทศไทยมีการลงนามไว้กับประเทศที่ธุรกิจต่างชาตินั้นจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจไว้ เพื่อกำหนดให้ประเทศใดประเทศหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษี โดยป้องกันไม่ให้มีการจัดเก็บภาษี

จากธุรกิจต่างชาติซ้ำซ้อนกัน อันไม่เป็นธรรมกับธุรกิจ แต่มีได้มุ่งหมายให้กิจการได้รับยกเว้นภาษีทั้งสองประเทศ

หากพิจารณาแล้วว่า ธุรกิจต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทยแล้ว จึงค่อยพิจารณาข้อตกลงภายใต้ DTA ว่า กำหนดหลักการในการจัดเก็บภาษีไว้อย่างไร สามารถจัดเก็บภาษีได้ในกรณีใด หรือไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ในกรณีใด โดยในกรณีของธุรกิจ e-Commerce โดยเฉพาะธุรกิจบริการดิจิทัล ไม่สอดคล้องตามเงื่อนไขภายใต้ DTA ทุกฉบับ ในปัจจุบัน ซึ่งกำหนดเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีที่ยึดโยงกับการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) อันเป็นตัวตนทางกายภาพของธุรกิจ เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนจัดทำมาเป็นระยะเวลานานแล้ว กรณีของประเทศไทย DTA ฉบับแรกคือ DTA ระหว่างประเทศไทยและประเทศเยอรมัน เมื่อปี 2511 และฉบับล่าสุด DTA ระหว่างประเทศไทยและประเทศฟิลิปปินส์ เมื่อปี 2561 โดยมีตัวแบบมาตรฐานอนุสัญญาภาษีซ้อน (Model Tax Convention) ขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ที่ใช้มาเป็นระยะเวลานานแล้ว ซึ่งเป็นต้นแบบของการเจรจาและบัญญัติข้อบทต่าง ๆ ภายในอนุสัญญา ที่กำหนดอำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศเอาไว้ รวมถึงมีการตกลงส่วนลดอัตราภาษีประเภทต่าง ๆ แตกต่างกันไปในบางประเทศด้วย ในขณะที่ธุรกิจ e-Commerce มีการเจริญเติบโตอย่างก้าวกระโดดในช่วง 5-10 ปีที่ผ่านมา ซึ่งเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลัง จึงไม่อยู่ในขอบเขตและความครอบคลุมของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แต่ละประเทศยึดถือ สะท้อนให้เห็นว่า รูปแบบการดำเนินธุรกิจที่ก้าวหน้าอย่างรวดเร็วภายใต้ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ล้าหน้าพัฒนาการของกฎหมายแม่บทภาษีอากรของแต่ละประเทศและข้อตกลงกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน

หลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศดังกล่าวมีข้อจำกัดที่ทำให้การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศล้าสมัยไม่ทันต่อความก้าวหน้าของรูปแบบการดำเนินธุรกิจ กล่าวคือ ธุรกิจ e-Commerce โดยเฉพาะธุรกิจบริการดิจิทัล ที่มีการจัดหาบริการและส่งบริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยไม่จำเป็นต้องมีการติดต่อกับลูกค้าทางกายภาพ ทำให้ไม่เข้าข่าย Source Rule ที่กำหนดเกณฑ์การมีสถานประกอบการถาวร หน่วยงานจัดเก็บภาษีจึงไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจเหล่านี้ได้ เช่นเดียวกัน ธุรกิจบริการดิจิทัลดังกล่าว ไม่จำเป็นต้องมาจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย แต่สามารถให้บริการมายังลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยได้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์และแพลตฟอร์ม หรือแม้ว่าธุรกิจเหล่านี้จะมีการจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในประเทศไทย แต่ธุรกิจนั้นส่วนใหญ่จะไม่ใช้สถานจัดการ หรือสถานที่ให้บริการ อันเป็นธุรกิจหลัก (Core Business) ของกลุ่มบริษัท เช่น กรณีที่ Facebook จัดตั้งสำนักงานในประเทศไทย โดยมีหน้าที่ในการจัดทำเนื้อหาการให้ช่วยเหลือแก่ลูกค้า การแปลเนื้อหาโฆษณาต่างประเทศให้เป็นภาษาไทย เพื่อให้ผู้ใช้สามารถเข้าใจได้ง่ายขึ้น ซึ่งไม่ได้มีหน้าที่ให้บริการพื้นที่รับโฆษณา หรือรับชำระค่าบริการโฆษณาจากลูกค้าในประเทศไทย เป็นต้น

ทั้งนี้ สามารถสรุปแนวคิดทฤษฎีแบ่งออกเป็น 4 หัวข้อ ได้แก่ (1) หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (2) หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (3) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร และ (4) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

2.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

2.1.1.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith

จากการทบทวนวรรณกรรมหลักการการจัดเก็บภาษี พบว่า หลักการการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีของ Adam Smith โดยหนังสือ The Wealth of Nations เมื่อปี ค.ศ. 1776 โดย Adam Smith ได้กล่าวถึงหลักการการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ได้แก่

1) หลักความเป็นธรรม (Equality) กำหนดว่าพลเมืองของรัฐทุกคนมีหน้าที่ในการชำระภาษีเพื่อสนับสนุนรัฐบาล ในการดำเนินงานสาธารณประโยชน์ให้สามารถขับเคลื่อนไปได้ โดยภาระภาษีควรอยู่บนหลักการจ่ายตามน้อย ตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคน กล่าวคือ จะต้องยึดหลักว่าผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องเสียภาษีมาก คนมีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อย

2) หลักความแน่นอน (Certainty) รัฐบาลต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน มีความชัดเจนในเวลากำหนดจ่าย มีความแน่นอนชัดเจนในวิธีการจ่าย และต้องมีบทลงโทษที่ชัดเจนหากผู้เสียภาษีละเลย หลีกเลียง หรือชำระภาษิล่าช้า

3) ความสะดวกในการจัดเก็บภาษี (Convenience of Payment) รัฐบาลต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี เช่น การพิจารณากำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีที่เหมาะสม การกำหนดแนวทางการชำระภาษีที่เข้าใจได้ง่าย เป็นต้น

4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy of Payment) ต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย โดยยึดหลักให้ประชาชนผู้เสียภาษีมีภาระน้อย และเมื่อมีภาระน้อย ประชาชนจะเต็มใจที่จะจ่าย

2.1.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีของ David Ricardo

เมื่อความเจริญก้าวหน้าทางด้านเศรษฐกิจเพิ่มมากขึ้นตามวิวัฒนาการของโลก ภาษีอากรจึงมีบทบาทมากขึ้น จึงมีนักเศรษฐศาสตร์ที่เสนอถึงหลักการการจัดเก็บภาษีที่ดีเพิ่มเติม โดยนักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ เดวิด ริคาร์โด (David Ricardo) ได้วิจารณ์ความเห็นของ Adam Smith เกี่ยวกับหลักการการจัดเก็บภาษีที่ได้มองข้าม ความจริงที่สำคัญหลายประการ ซึ่งกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างชุมชน (Community) ผ่านทฤษฎีวิภาคกรรม (Distribution) หรือการกำหนด

สัดส่วนของผลประโยชน์ของชาติ (National Dividend) ที่ได้รับการจัดสรรให้แตกต่างกันไปในสามชนชั้นของชุมชน (The Three Classes of Community) ได้แก่ เจ้าของที่ดิน (ค่าเช่า) นายทุน (กำไร) และผู้ใช้แรงงาน (ค่าจ้าง)

Ricardo มีความเห็นเกี่ยวกับการเก็บภาษีโดยทั่ว ๆ ไปว่า ถ้าการเก็บภาษีนี้นั้นมีผลทำให้การบริโภคลดลง การเก็บภาษีก็น่าจะก่อให้เกิดภาระต่อรายรับโดยที่ทุนไม่ถูกกระทบกระเทือน แต่ถ้าหากการเก็บภาษีนี้นั้นมีผลทำให้การผลิตไม่เพิ่มขึ้นแล้วการเก็บภาษีก็น่าจะก่อให้เกิดภาระต่อทุนและทำให้มีผลกระทบต่อเงินทุนซึ่งจะใช้ไปในการบริโภคที่ก่อให้เกิดผลผลิต (Productive consumption) ดังนั้น Ricardo จึงเสนอว่า นโยบายภาษีของรัฐบาลนั้นไม่ควรที่จะเรียกเก็บภาษีที่มีผลกระทบต่อทุน เพราะมีฉะนั้นแล้วจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อเงินทุนซึ่งจะต้องใช้จ่ายไปในการว่าจ้างคนงานอันจะนำมาซึ่งการลดลงในการผลิตของประเทศในอนาคต

นอกจากนี้ Ricardo ได้อธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างภาษีกับการสะสมทุน กล่าวคือ ประเทศที่มีการผลิตที่สูงกว่าการบริโภคที่เกิดขึ้นในแต่ละปี ประเทศนั้นก็จะมีทุนเพิ่มขึ้น ดังนั้น ทุนของประเทศจะเพิ่มขึ้นโดยการเพิ่มขึ้นในการผลิต และจะลดลงโดยการบริโภคที่ไม่ก่อให้เกิดผลผลิต (Unproductive consumption) ด้วยเหตุนี้ ดังนั้น Ricardo จึงเสนอแนะว่า นโยบายภาษีของรัฐบาลนั้นไม่ควรที่จะเรียกเก็บภาษีที่มีผลกระทบต่อทุน เพราะมีฉะนั้นแล้วจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อเงินทุนซึ่งจะต้องใช้จ่ายไปในการว่าจ้างคนงานอันจะนำมาซึ่งการลดลงในการผลิตของประเทศในอนาคต

2.1.1.3 หลักการจัดเก็บภาษีของ อรัญ ธรรมโน (2521)

อรัญ ธรรมโน (2521) ได้มีการตีความเพิ่มเติมในรายละเอียดของหลักการการจัดเก็บภาษีที่ดี และได้เสนอหลักการการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม อีก 4 ประการ ดังนี้

1) หลักการเป็นที่ยอมรับของสังคม (Acceptability) ภาษีทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจึงจะทำได้ง่ายขึ้น ซึ่งการที่ประชาชนจะให้การยอมรับมาน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐ นอกจากนี้ ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีคาดว่าจะได้รับจากรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าเงินที่เก็บภาษีไปจะกลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในอนาคต ย่อมมีส่วนช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น และทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (Tax Consciousness) ของประชาชนมีมากยิ่งขึ้นด้วย

2) หลักบังคับใช้ได้ทางปฏิบัติ (Enforceability) ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถบังคับจัดเก็บได้ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติบังคับจัดเก็บได้ยาก ภาษีนี้นั้นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้

3) หลักการด้านอำนาจรายได้ (Productivity) ภาษาที่ดีควรเป็นภาษาที่สามารถทำรายได้ให้แก่อำนาจได้อย่างดี เช่น เป็นภาษาที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษียาวตัวได้รวดเร็ว ตามความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจประเทศ ทั้งนี้ เพื่อเวลาที่เศรษฐกิจขยายตัวรัฐบาลมีภาระต้องใช้จ่ายเงินมากจะได้ไม่ต้องเพิ่มอัตราภาษี

4) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษาที่ดีควรจะเป็นภาษาที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย เช่น การจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าในกรณีที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น ในขณะเดียวกันภาระภาษียิ่งเพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งจะช่วยลดภาวะเงินเฟ้อได้ เป็นต้น

2.1.1.4 หลักการจัดเก็บภาษีของสมชัย ฤชุพันธุ์ (2525)

สมชัย ฤชุพันธุ์ (2525) ได้มีการตีความเพิ่มเติมในรายละเอียดของหลักการการจัดเก็บภาษีที่ดีในสรรพากรสาส์น 6 ประการ ดังนี้

1) หลักการใช้เป็นนโยบายทางเศรษฐกิจได้ ภาษาที่ดีต้องเอื้ออำนวยต่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและการส่งเสริมการพัฒนาทางเศรษฐกิจด้วย เนื่องจากการดำเนินนโยบายภาษีมักมีใช้เป็นการมุ่งหารายได้เข้ารัฐเพียงอย่างเดียว แต่ภาษีมักอาจใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นเป้าหมายสำคัญของการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจของรัฐ

2) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ภาษาที่ดีต้องไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ไปแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด ภาษาที่ดีควรมุ่งก่อให้เกิดรายได้ต่อรัฐ และปล่อยให้การตัดสินใจทางธุรกิจของภาคเอกชนเป็นไปตามกลไกตลาด

3) หลักการยอมรับได้ของสังคม ภาษาที่ดีจะต้องได้รับความร่วมมือของประชาชนด้วย หากได้รับความร่วมมือ การจัดเก็บภาษีย่อมจะจัดเก็บได้ง่าย ภาษาที่ดีจะได้รับการยอมรับจากสังคม กล่าวคือ สังคมเห็นว่าเหมาะสมและเป็นการสมควรที่จะต้องเสียภาษีนั้น หากสังคมเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสม ไม่สมควรและไม่ยุติธรรม ภาษีนี้นั้นก็จะไม่ได้รับความร่วมมือจากประชาชน ภาษาที่ไม่ได้รับการยอมรับจะเป็นภาษาที่ดีของสังคมนั้นไม่ได้

4) หลักการบังคับใช้ได้ ภาษาที่ดีจะต้องเป็นภาษาที่บังคับจัดเก็บได้ คือ ปฏิบัติได้ หมายความว่าเมื่อนำภาษีนั้น ๆ มาใช้แล้วจะต้องสามารถบังคับจัดเก็บได้

5) หลักความยืดหยุ่นได้ ภาษาที่ดีจะต้องปรับตามเศรษฐกิจได้ เช่น ในภาวะเงินเฟ้อรัฐบาลต้องการลดการหมุนเวียนของเงินในท้องตลาด ภาษาที่ดีจะต้องปรับตัวในลักษณะที่เก็บภาษีได้มากในภาวะเงินเฟ้อ เพราะการเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายอำนาจซื้อออกจากภาคเอกชน

6) หลักการอำนวยความสะดวก ภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดรายได้ต่อรัฐมากพอ ต้องมีฐานกว้างและฐานขยายตัวตามการขยายตัวของภาวะเศรษฐกิจ ทั้งนี้ เพื่อเวลาที่เศรษฐกิจขยายตัวรัฐบาลมีภาระต้องใช้จ่ายเงินมากจะได้ไม่ต้องเพิ่มอัตราภาษี

2.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ

เนื่องจากอำนาจในการจัดเก็บภาษีเพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการสาธารณะของรัฐใดรัฐหนึ่งถือเป็นอำนาจอธิปไตยของรัฐนั้น หากกรณีใดมีรัฐตั้งแต่สองรัฐขึ้นไปต่างใช้อำนาจของตนในการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนเดียวกันจากผู้มีเงินได้คนเดียวกัน กรณีย่อมก่อให้เกิดปัญหาการซ้ำซ้อนขึ้นแก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวอันเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในลักษณะนี้ เรียกว่า “ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ” หรือ “Juridical Double Taxation”

จากปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวจึงนำไปสู่การจัดทำอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นระหว่างรัฐต่าง ๆ อันเป็นข้อตกลงที่กำหนดขอบเขตการใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีและวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของรัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐเอาไว้โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่จัดเก็บภาษีและผู้มีเงินได้ดังกล่าว ซึ่งตามทฤษฎีภาษีอากรที่ยอมรับกัน ธนพล (เพริศพิบูลย์) แก้วสลิษฐ์ (2546) กล่าวว่า โดยทั่วไปนั้นรัฐแต่ละรัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือผลกำไรเฉพาะที่เกิดขึ้นในรัฐนั้นเท่านั้น หลักนี้มีแนวคิดว่า ผู้ใดที่ได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากรัฐนั้น ถือได้ว่ามีส่วนในการใช้หรือทำให้ทรัพยากรในประเทศที่มีอยู่จำกัดในรัฐนั้นหมดไป รัฐแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิที่จะได้รับการชดเชยจากผู้มีเงินได้หรือผลกำไรในรัฐนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติ หรืออยู่ในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเท่าใด หรือเข้ามาประกอบกิจการในรัฐนั้นหรือไม่ก็ตาม หลักแหล่งเงินได้จึงเป็นหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นจำกัดเฉพาะภายในอาณาเขตของรัฐนั้น และไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐได้ หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่าหลักอาณาเขต (Territory income basis)

ทั้งนี้ กรณีของประเทศไทย ได้มีการนำ Source Rule มาใช้ทั้งในกรณีของบุคคลธรรมดา (อาทิ มาตรา 40 ทวิ มาตรา 41 วรรคแรก) และกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ตามมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไปในข้อ 2.1.3

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือผลกำไรจากผู้เสียภาษีไม่เฉพาะเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในรัฐนั้น แต่สามารถจัดเก็บภาษีไม่ว่าเงินได้หรือผลกำไรจะเกิดขึ้นนอกภูมิลำเนาของผู้นั้นก็ตาม โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่ โดยผู้

เสียภาษีจะต้องนำเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นนอกภูมิตั้งถิ่นนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในภูมิตั้งถิ่นนั้นด้วย การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้มาจากแนวคิดที่ว่า ผู้ใดก็ตามที่เข้ามาอยู่ในภูมิตั้งถิ่นนั้นย่อมจะต้องใช้ประโยชน์หรือใช้บริการที่รัฐได้จัดสรรไว้ให้ไม่ว่าจะเป็นถนนหนทาง ความปลอดภัยในชีวิต ทรัพย์สินจากรัฐนั้น จึงควรได้รับการชดเชยจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในภูมิตั้งถิ่นนั้น หลักถิ่นที่อยู่จึงก่อให้เกิดภาษีที่ไม่จำกัด เพราะเป็นหลักการที่ให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจจัดเก็บภาษีได้อย่างกว้างขวาง โดยรวมเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของภูมิตั้งถิ่นนั้นด้วย หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่าหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide income basis)

การพิจารณาสถานะความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในกรณีของนิติบุคคล ตามหลักกฎหมายของแต่ละประเทศมีหลักการพิจารณาไว้ 4 ประการ ได้แก่

- (1) สถานที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล (The place of incorporation)
- (2) สถานที่จัดการที่แท้จริงของนิติบุคคล (The place of effective management)
- (3) การรวมตัวของนิติบุคคล
- (4) สถานที่ประชุมของผู้ถือหุ้น

ทั้งนี้ กรณีของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรพิจารณาสถานะความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน โดยพิจารณาถึงสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร จึงจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากทั้งรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย และจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากต่างประเทศ

3) หลักสัญชาติ (Citizenship Rule) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลใดมีสัญชาติของรัฐใดก็ตาม บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลนั้นจะต้องนำเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นนอกภูมิตั้งถิ่นนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในภูมิตั้งถิ่นนั้นด้วย ไม่ว่าจะอยู่ในภูมิตั้งถิ่นนั้นเป็นระยะเวลานานเท่าใดก็ตาม หรือว่าได้จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในภูมิตั้งถิ่นนั้นหรือไม่ก็ตาม

2.1.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

ข้อบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ กรณีแรก กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย และกรณีที่สอง กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1.3.1 กรณีมีการประกอบกิจการในประเทศไทย

- 1) กรณีตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

กรณีของบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ค่อนข้างถาวร เช่น การจัดตั้งสำนักงานหรือสาขา

(Branch) สำนักงานผู้แทน (Representative office) สำนักงานภูมิภาค (Regional office) การจัดตั้งบริษัทในเครือ (Subsidiary) กิจการร่วมค้า (Joint venture) การรวมกลุ่มธุรกิจในรูปแบบ Consortium เป็นต้น เพื่อกระทำการธุรกิจในประเทศไทย โดยมีได้จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย

เมื่อสำนักงานสาขาในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีรายได้เกิดขึ้น สำนักงานสาขาดังกล่าวก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องนำรายได้และรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทยในลักษณะทำนองเดียวกับการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

อย่างไรก็ตาม แม้สำนักงานสาขาในประเทศไทย และสำนักงานใหญ่ รวมถึงสำนักงานสาขาในประเทศอื่น ๆ ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการสาขาในประเทศไทยนั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในต่างประเทศนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรจะจำกัดเฉพาะกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น กล่าวคือ ใช้ “Residence Rule” ในการเสียภาษี.

2) กรณีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีของบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ จะเสียจากกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น กล่าวคือ ใช้ “Source Rule” ในการเสียภาษี.

ดังนั้น คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” ไม่ได้มีความหมายจำกัดเฉพาะการตั้งสาขาหรือโรงงานหรือสำนักงานในประเทศไทยเท่านั้น ยังหมายความรวมถึงกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยแล้วให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย

2.1.3.2 กรณีที่มีได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย

แม้บริษัทต่างประเทศจะมีได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างประเทศดังกล่าวก็อาจต้องถูกผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่มีการจ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีจากเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หากเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ประมวลรัษฎากร โดยเงินได้แต่ละอนุมาตรามีลักษณะดังต่อไปนี้

มาตรา 40 (2) เงินได้จากการรับจ้างทำของ

มาตรา 40 (3) เงินได้จากค่าสิทธิ เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาลในประเทศไทย

มาตรา 40 (4) เงินได้จากดอกเบี้ย หรือจากธุรกรรมทางการเงินต่าง ๆ หรือเงินปันผล

มาตรา 40 (5) เงินได้หรือประโยชน์อื่น ๆ ที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน

มาตรา 40 (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เช่น วิชากฎหมาย แพทย์ วิศวกรรม ฯลฯ

หากมิใช่เงินได้ประเภทเหล่านี้ บริษัทต่างประเทศก็ไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีให้กับประเทศไทยแต่อย่างใด ตามความที่ปรากฏอยู่ในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น คำว่า “มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย” เป็นกรณีที่ไม่เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ ย่อมถือว่า บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

ทั้งนี้ อัตราภาษีที่ใช้บังคับในกรณีของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนี้โดยปกติจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 15 เว้นแต่ในกรณีของการจ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) ซึ่งจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 10

2.1.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีที่บริษัทต่างประเทศมีเงินได้จากการประกอบกิจการหรือมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยตาม Source Rule ขณะเดียวกันบริษัทต่างชาตินั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Rule หรือ Worldwide Income Basis) จึงเกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เพื่อขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว จึงมีการจัดทำ DTA ระหว่างประเทศ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3(2) แห่งประมวล

รัฐฎการประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัฐฎการ ว่าด้วยการยกเว้นรัฐฎการ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 เท่านั้น ดังนั้น การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัฐฎการซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเสียก่อนว่า บริษัทต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่ ไม่ว่าจะเป็นกรณีทีประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หากพิจารณาจากบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัฐฎการของไทยแล้วปรากฏว่า บริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย จึงค่อยพิจารณาต่อไปในส่วนของข้อตกลงภายใต้ DTA ว่ามีการให้สิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศทีได้รับเงินได้ดังกล่าวหรือไม่ประการใด ในทางกลับกันหากเป็นกรณีทีพิจารณาตามประมวลรัฐฎการของไทยแล้วปรากฏว่า บริษัทต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย กรณีก็ไม่มีควมจำเป็นต้องพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงตาม DTA แต่อย่างใด

ทั้งนี้ องค์ประกอบทีสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศตาม DTA มีอยู่ 2 ส่วน ประกอบด้วย (1) การมีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) (2) การมีตัวตนของสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศ ดังนี้

2.1.4.1 กำไรจากธุรกิจ (Business Profits)

กำไรจากธุรกิจ (Business Profit) หมายถึง เงินได้อื่น ๆ นอกจากทีมีการกำหนดนิยามไว้ชัดเจนเป็นการเฉพาะ ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่

- 1) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์
- 2) เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ
- 3) เงินปันผล
- 4) ดอกเบี้ย
- 5) ค่าสิทธิ
- 6) ผลได้จากทุนหรือผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน
- 7) เงินเดือนค่าจ้าง
- 8) ค่าตอบแทนจากการให้บริการส่วนบุคคล
- 9) ค่าป่วยการกรรมการ
- 10) เงินบำนาญ
- 11) เงินได้นักแสดงและนักกีฬา
- 12) เงินได้นักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม
- 13) เงินได้ซึ่งมิได้ระบุไว้โดยชัดแจ้งในข้ออื่น ๆ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มี DTA กับ ประเทศไทย จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ที่ได้รับจากประเทศไทย เว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบธุรกิจผ่านทางสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) แต่ต้องเก็บภาษีจากกำไรของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

อย่างไรก็ดี ถ้าเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธินั้นเกิดจากการกระทำของสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้แล้วเงินได้ดังกล่าวก็ถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจด้วย

2.1.4.2 สถานประกอบการถาวร (PE)

สถานประกอบการถาวรถือเป็นแนวคิดที่มีความสำคัญในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศที่แสดงถึงจุดเกาะเกี่ยวทางกายภาพ (Physical nexus) เพื่อกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจของวิสาหกิจต่างประเทศที่เกิดขึ้นในรัฐหนึ่ง ซึ่งรัฐต่าง ๆ มีการตกลงยอมรับร่วมกันให้เป็นอำนาจการจัดเก็บภาษีตาม Source Rule ในฐานะของข้อกำหนดตามกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ กล่าวคือ เงินได้เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจในรัฐใด ก็ให้รัฐนั้นจัดเก็บภาษีเงินได้ไป เนื่องจากเห็นว่า รัฐแหล่งเงินได้นั้นเป็นสถานที่ที่สร้าง ดูแล และคุ้มครองสภาพและเงื่อนไขทางเศรษฐกิจและกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ของผู้ประกอบการต่างประเทศ ดังนั้น รัฐแหล่งเงินได้จึงควรได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าว

ตามร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดนิยามความหมายของ “สถานประกอบการถาวร” ไว้ในข้อบทที่ 5 วรรคแรกส่วนท้ายให้หมายความถึง สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งจากความหมายดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการ กล่าวคือ

- 1) ต้องมีสถานธุรกิจประจำ (Situs test) กล่าวคือ การมีสถานประกอบการถาวรในทางกายภาพ
- 2) ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำนั้น (Business activity test) กล่าวคือ การดำเนินการผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นต้องมีลักษณะเป็นการดำเนินธุรกิจ
- 3) สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีความประจำถาวรตามสมควร (Locus and tempus test) กล่าวคือ การดำเนินธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะเป็นประจำหรือถาวรทั้งในแง่ของเวลา (Degree of permanency) และสถานที่ (Location)

นอกจากนี้ ร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนยังได้แบ่งประเภทของสถานประกอบการถาวรออกเป็น 3 ประเภทด้วยกัน กล่าวคือ

1) สถานประกอบการประเภททรัพย์สิน (Asset PE) หมายความว่ารวมถึงสถานจัดการ (Place of management) สาขา (Branch) สำนักงาน (Office) โรงงาน (Factory) โรงช่าง (Workshop) คลังสินค้าที่มีไว้เพื่อธุรกิจการบริการเก็บรักษาสินค้าของ (Warehouse) ที่ทำการเพาะปลูกเลี้ยงสัตว์ (Farm or plantation) เหมืองแร่ (Mine) บ่อน้ำมัน (Gas well) เหมืองหิน (Quarry) หรือสถานที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ (Place of extraction of nature resources) ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาการเป็นสถานประกอบการประเภททรัพย์สินนี้ต้องพิจารณาจากการดำรงอยู่ของสถานธุรกิจ และการมีลักษณะประจำทั้งในด้านที่ตั้งเชิงภูมิศาสตร์และด้านเวลาประกอบด้วย

2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.) ใน กรณีของสถานประกอบการประเภทกิจกรรมนี้ อาจแบ่งออกเป็น

2.1) สถานประกอบการประเภทกิจกรรมโครงการ (Project P.E.) เช่น โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง หรือโครงการประกอบ หรือกิจกรรมการตรวจสอบควบคุมที่เกี่ยวข้องกับโครงการต่าง ๆ โดยมีระยะเวลาในการดำเนินโครงการเกินกว่าที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ เช่น มีการดำเนินการโครงการเกินกว่า 3 เดือน หรือ 6 เดือน หรือ 12 เดือน เป็นต้น

2.2) สถานประกอบการประเภทที่มีการให้บริการผ่านพนักงาน เช่น การให้บริการที่ปรึกษา และการให้บริการทั่วไปอื่น ๆ โดยใช้บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง พนักงาน หรือบุคลากรของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี หากกรณีดังกล่าวข้างต้นนั้นเป็นเพียงการดำเนินการในขั้นการเตรียมการจะไม่ถือว่าเป็นการดำเนินการผ่านหรือโดยสถานประกอบการถาวร

3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) เป็นกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนดให้การกระทำของบุคคลใด ๆ ในลักษณะที่เป็นตัวแทนของวิสาหกิจเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้ โดยพฤติกรรมการเป็นตัวแทนและการใช้อำนาจนั้นมีลักษณะที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent agency) ถูกควบคุมโดยบริษัทต่างประเทสนั้นเป็นปกติวิสัย โดยการใช้อำนาจดังกล่าวต้องเป็นไป ในนามของบริษัทต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการเข้าทำสัญญา การดำเนินการประกอบธุรกิจ เช่น การเก็บรักษาสินค้า และดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้า หรือจัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นต้น การดำเนินการในลักษณะดังกล่าวให้ถือว่า มีลักษณะของ P.E. ประเภทตัวแทนเกิดขึ้นแล้ว

2.1.5 การป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS)

การกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศเพื่อเสียภาษีในอัตราต่ำ (BEPS) คือ กลยุทธ์การวางแผนทางภาษีเพื่ออาศัยช่องว่างและความแตกต่างกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ โดยการโอนกำไรไปยังประเทศที่เสียอัตราภาษีต่ำกว่าหรือไม่เสียภาษีเลย การกระทำดังกล่าวส่วนใหญ่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ส่งผลกระทบต่อความเป็นธรรมและความถูกต้องของระบบภาษี ส่งผลให้ธุรกิจที่ประกอบกิจการในต่างประเทศที่สามารถโอนกำไรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีได้มีความได้เปรียบธุรกิจที่ประกอบกิจการอยู่ภายในประเทศเท่านั้น นอกจากนี้ เมื่อผู้เสียภาษีเห็นว่า บริษัทข้ามชาติสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้อย่างถูกต้องตามกฎหมายย่อมเป็นการลดแรงจูงใจในการเสียภาษีของผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้องอีกด้วย

ประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่มักประสบปัญหา BEPS โดยเฉพาะประเทศที่พึ่งพารายได้จากภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติส่งผลให้ภาษีเงินได้นิติบุคคลอันพึงจัดเก็บได้ของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกลดลง โดยในปี 2558 OECD ได้ประมาณการว่า รายได้ภาษีสูญหายไปจากการหลบเลี่ยงภาษีประมาณร้อยละ 4-ร้อยละ 10 ของรายได้ภาษีทั้งหมดของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก หรือคิดเป็นเงินที่สูญหายไปกว่า 100,000 ถึง 240,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐต่อปี³ นอกจากนี้วารสาร New Statements⁴ ได้รายงานว่ สหราชอาณาจักรสูญเสयरายได้ภาษีจากการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศปีละประมาณ 69,900 ล้านปอนด์ (ประมาณ 3.74 ล้านล้านบาท) สถาบันวิจัย Congressional Research Service⁵ ได้รายงานผลการศีกษาว่า สหภาพยุโรปและสหรัฐอเมริกาสูญเสयरายได้ภาษีจากการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศปีละประมาณ 1 ล้านล้านยูโร (ประมาณ 43.158 ล้านล้านบาท) และ 1 แสนล้านดอลลาร์สหรัฐ (ประมาณ 3.25 ล้านล้านบาท) ตามลำดับ

³ OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement for 2015 Final Reports, [Online], 2015, Available from: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>, [5 มกราคม 2561].

⁴ Newstatesman, Tax avoidance costs UK economy £69.9 billion a year, [Online], 25 November 2011, Available from: <https://www.newstatesman.com/blogs/the-staggers/2011/11/tax-avoidance-justice-network>.

⁵ Congressional Research Service, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, [Online], 2015, Available from: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>.

ในขณะที่กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund: IMF)⁶ ได้ประมาณการว่าประเทศกำลังพัฒนาสูญเสียรายได้ภาษีจากการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศต่อปีกว่า 2 แสนล้านดอลลาร์สหรัฐฯ (ประมาณ 6.5 ล้านล้านบาท)

ในเดือนตุลาคม 2541 ได้มีการประชุมเพื่อหารือกันระหว่างประเทศสมาชิกและที่ไม่เป็นสมาชิกของ OECD ณ เมืองออตตาวา (Ottawa) ประเทศแคนาดาในหัวข้อเรื่อง “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” ซึ่งภายหลังจากการประชุมดังกล่าวได้มีการกำหนดกรอบของหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีกรณีการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เอาไว้ด้วย ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวถือเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งที่ OECD นำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินผลและเป็นกรอบในการพิจารณามาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (BEPS) ในเวลาต่อมา

ในเดือนกุมภาพันธ์ 2556 OECD ได้นำเสนอรายงาน “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” เพื่ออธิบายต้นเหตุของปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ และชี้ให้เห็นว่า การวางแผนภาษีที่นำไปสู่การกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการนั้นเกิดขึ้นจากการใช้กลยุทธ์ ในการหลีกเลี่ยงภาษีหลายประการประกอบกัน ต่อมาในช่วงเดือนกรกฎาคม 2556 โครงการ Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS Project) ของ OECD จึงได้ริเริ่มขึ้น โดยนำเสนอแผนปฏิบัติการเพื่อดำเนินการศึกษาปัญหา BEPS และกำหนดมาตรการแก้ไขปัญหา BEPS

จนกระทั่งในเดือนตุลาคม 2558 OECD ได้จัดทำและเผยแพร่รายงานข้อเสนอแนะของปฏิบัติการป้องกัน BEPS รวม 15 ปฏิบัติการ (Actions) รวมทั้งได้จัดทำและเผยแพร่รายงานข้อเสนอแนะของปฏิบัติการเพื่อป้องกัน BEPS ครอบคลุมตั้งแต่มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี มาตรการเพื่อเสริมสร้างความโปร่งใสและความร่วมมือระหว่างประเทศ ทั้งนี้ มาตรการ BEPS ยังได้รับการยอมรับจากประเทศในกลุ่มเศรษฐกิจ G20 ด้วย ทำให้ประเทศที่ไม่ใช่สมาชิก OECD แต่อยู่ในกลุ่ม G20 ยอมรับที่จะร่วมพันธกรณีในมาตรการ BEPS ด้วยเช่นกัน

ทั้งนี้ ปฏิบัติการป้องกัน BEPS ทั้ง 15 ปฏิบัติการ มีรายละเอียดปรากฏตามตารางที่ 3 ดังต่อไปนี้

⁶ International Monetary Fund, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. IMF Working Papers, [Online], 2015, Available from: https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/pubs/ft/wp/2015/_wp15118.ashx.

ตารางที่ 3 ปฏิบัติการเพื่อป้องกันปัญหา BEPS ของ OECD

ปฏิบัติการ	เรื่อง	รายละเอียด
1	ความท้าทายทางภาษีที่เกิดจากการเข้าสู่ยุคดิจิทัล (Tax Challenges Arising from Digitalisation)	ระบุถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากความสะดวกรวดเร็วของ ยุค เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ที่ส่งผลกระทบต่อ การบังคับใช้กฎหมายภาษีระหว่างประเทศ และการจัดเก็บภาษี ทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม และเสนอแนะทางเลือกต่าง ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว
2	การป้องกันการโยกย้ายเงิน กำไรไปต่างประเทศโดยอาศัย องค์การและตราสารทางการเงิน ลูกผสม (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements)	พัฒนารูปแบบมาตรฐานของบทบัญญัติในสนธิสัญญา และให้คำแนะนำเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทางภาษี ภายในประเทศ เพื่อลดผลกระทบของการใช้เครื่องมือทางการเงินลูกผสม (Hybrid Financial Instrument) เช่น เงินได้ที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศคู่สัญญาทั้งสอง (Double Non-Taxation) ธุรกรรมที่นำไปหักค่าใช้จ่าย ในประเทศคู่สัญญาทั้งสองพร้อมกัน (Double Deduction) และภาษีรอดัตถ์บัญชีในระยะยาว (Long-term Deferral) เป็นต้น
3	มาตรการป้องกันการกักเก็บกำไร ไว้ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ (CFC Rules)	เสนอแนะแนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์ทางภาษีเพื่อ สนับสนุนให้นักลงทุนที่ไปลงทุนในต่างประเทศส่งกำไร กลับประเทศของตน (Controlled Foreign Corporations: CFC) และเพื่อป้องกันการโอนกำไรไปกัก เก็บไว้ในบริษัทลูก
4	การป้องกันการสร้างรายจ่าย ดอกเบี้ยเพื่อลดฐานภาษี (Limitation on Interest Deductions)	เสนอแนะแนวทางการปฏิบัติที่ดีในการป้องกันการ สร้าง รายจ่ายดอกเบี้ยผ่านหน่วยงานที่มีความสัมพันธ์ กันและหนี้ของบุคคลที่สาม เพื่อหักรายจ่ายดอกเบี้ย มากเกินจริง (Excessive Interest Deduction)
5	การป้องกันมาตรการภาษีที่เป็นภัย (Harmful Tax Practices)	กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า มาตรการที่ให้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีใดที่ถือว่าเป็นมาตรการที่เป็น ภัยและส่งผลกระทบในเชิงลบต่อประเทศอื่นหรือไม่ และหากพบว่ามีมาตรการที่ให้สิทธิประโยชน์ที่ถือว่าเป็น ภัย มาตรการดังกล่าวจะต้องถูกยกเลิก

ปฏิบัติการ	เรื่อง	รายละเอียด
6	การใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการฉวยโอกาส (Prevention of tax treaty abuse)	เพิ่มเติมบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการฉวยโอกาสจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการฉวยโอกาส รวมถึงเพิ่มเติมถ้อยคำในอารัมภบทให้วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงการป้องกันไม่ให้เกิดกรณี เงินได้ไม่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศคู่สัญญาทั้งสอง (Double Non-Taxation) หรือการมีภาระภาษีลดลงจากการหลบเลี่ยงภาษีโดยใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการฉวยโอกาส
7	นิยามของสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment Status)	การเปลี่ยนแปลงนิยามของสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) เพื่อป้องกันการเลี่ยงการเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ เช่น การแต่งตั้งตัวกลางขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นต้น
8-10	การป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีผ่านการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Intangibles Risks & Capital High-Risk Transactions)	เสนอแนะแนวทางกำหนดมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) เนื่องจาก การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งสามารถควบคุมกันได้และไม่อยู่ภายใต้กลไกของตลาด โดยเฉพาะสินค้าที่ไม่มีตัวตน เช่น สินค้าที่ประเมินมูลค่าได้ยาก ธุรกรรมที่มีความเสี่ยงสูง เป็นต้น อาจถูกนำมาใช้เพื่อถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีอากรที่พึงต้องเสีย อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบอย่างรุนแรงต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ จึงจำเป็นต้องมีมาตรการในการแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าว
11	การจัดเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลการวางแผนเพื่อการกีดกร่อนฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติ (BEPS Data Analysis)	กำหนดระเบียบวิธีการจัดเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลการวางแผนเพื่อการกีดกร่อนฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติ พัฒนาข้อเสนอแนะเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจเพื่อประเมินผลกระทบของการวางแผนเพื่อการกีดกร่อน

ปฏิบัติการ	เรื่อง	รายละเอียด
		ฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติ และเครื่องมือในการติดตาม กำกับและประเมินประสิทธิภาพและผลกระทบของ ปฏิบัติการที่ใช้แก้ไขการวางแผนเพื่อการกีดกร่อนฐาน ภาษีของบริษัทข้ามชาติ
12	การเปิดเผยข้อมูลการวางแผน ภาษี (Disclosure of Aggressive Tax Planning)	แนะนำเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องม การเปิดเผยข้อมูลการวางแผนภาษี (Aggressive Tax Planning Schemes) โดยคำนึงถึงต้นทุนค่าบริหาร การจัดเก็บและต้นทุนของธุรกิจ รวมถึงแลกเปลี่ยน ประสิทธิภาพของประเทศที่มีหลักเกณฑ์ดังกล่าว เพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือสรรพากรประเทศ ต่าง ๆ สามารถปรับปรุงกฎหมายหรือพัฒนาระบบให้ สามารถดำเนินการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีจากรู ูปแบบการวางแผนภาษีดังกล่าวได้
13	การจัดทำเอกสารพิสูจน์ราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) และการ จัดทำและยื่นแบบรายงาน ข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting)	กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่งเงินได้กิจกรรมทาง เศรษฐกิจและภาษีที่จ่ายไปในประเทศที่บริษัทในเครือ ดำเนินธุรกิจ โดยจัดส่งข้อมูลดังกล่าวให้กับประเทศ ที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ เพื่อนำไปประกอบการวิเคราะห์ การกำหนดราคาโอนและประเมินความเสี่ยงของ การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศในเบื้องต้น ซึ่งอาจนำไปสู่การตรวจสอบต่อไป และยังกำหนดให้ ประเทศที่ได้รับข้อมูลดังกล่าวแลกเปลี่ยนข้อมูลกับ ประเทศที่เกี่ยวข้องที่บริษัทในเครือดำเนินธุรกิจ อยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนหรือสัญญาระหว่าง ประเทศที่มีบทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ
14	การระงับข้อพิพาทระหว่าง ประเทศ (Dispute Resolution)	กำหนดให้ประเทศต่าง ๆ ใช้กระบวนการในการเจรจา เพื่อหาข้อตกลงร่วมกันภายใต้กรอบความร่วมมือ ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อจัด การภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งเพิ่มประสิทธิภาพของ การ

ปฏิบัติการ	เรื่อง	รายละเอียด
		เจรจาเพื่อหาข้อตกลงร่วมกันได้เร็วขึ้นและมีการจัดทำสถิติเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณะ
15	การจัดทำกลไกข้อตกลงระดับพหุภาคี (Multilateral Instrument)	วิเคราะห์ประเด็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับการพัฒนากลไกข้อตกลงพหุภาคี เพื่อสนับสนุนประเทศที่กำลังกำหนดมาตรการ BEPS

ที่มา: BEPS Actions, OECD/G20 BEPS Project (www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm)

ทั้งนี้ OECD ได้จัดตั้ง Inclusive Framework ตามข้อเสนอของผู้นำกลุ่มประเทศ G20 เพื่อกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำที่เสนอแนะให้ประเทศสมาชิกและประเทศกำลังพัฒนาที่มีศักยภาพไม่สูงมากสามารถปฏิบัติตามมาตรการป้องกัน BEPS ได้ด้วย โดยกำหนดให้มีปฏิบัติการ 4 หัวข้ออยู่ภายใต้ Inclusive Framework ได้แก่ ปฏิบัติการที่ 5 การป้องกันมาตรการภาษีที่เป็นภัย (Harmful Tax Practices) ปฏิบัติการที่ 6 การป้องกันการใช้อनुสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง (Prevention of tax treaty abuse) ปฏิบัติการที่ 13 การจัดทำเอกสารพิสูจน์ราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) และการจัดทำและยื่นแบบรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting) และปฏิบัติการที่ 14 การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศ (Dispute Resolution) ซึ่งประเทศที่ตกลงเข้าร่วมจะมีข้อผูกมัดต้องรับหลักการในแผนปฏิบัติการ BEPS อย่างน้อย 4 หลักการ เหล่านี้ มาใช้บังคับ โดยสรุปรายละเอียดของปฏิบัติทั้ง 4 ได้ปรากฏตามตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ปฏิบัติการเพื่อป้องกันปัญหา BEPS ภายใต้ Inclusive Framework ของ OECD

ปฏิบัติการ	เรื่อง	รายละเอียด
5	การป้องกันมาตรการภาษีที่เป็นภัย (Harmful Tax Practices)	กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า มาตรการที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีใดที่ถือว่าเป็นมาตรการที่เป็นภัยและส่งผลกระทบในเชิงลบต่อประเทศอื่นหรือไม่ และหากพบว่ามีมาตรการที่ให้สิทธิประโยชน์ที่ถือว่าเป็นภัย มาตรการดังกล่าวจะต้องถูกยกเลิก
6	การป้องกันการใช้อनुสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง	เพิ่มเติมบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนผิดวัตถุประสงค์ รวมทั้งเพิ่มเติมถ้อยคำในอารัมภบทให้วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงการป้องกันไม่ให้เกิดกรณี

ปฏิบัติการ	เรื่อง	รายละเอียด
	(Prevention of tax treaty abuse)	เงินได้ไม่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศคู่สัญญาทั้งสอง (Double Non-Taxation) หรือการมีภาระภาษีลดลงจากการหลบเลี่ยงภาษีโดยใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนผิดวัตถุประสงค์
13	การจัดทำเอกสารพิสูจน์ราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) และการจัดทำและยื่นแบบรายงานข้อมูลรายประเทศ (Country-by-Country Reporting)	กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ส่งมอบข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่งเงินได้กิจกรรมทางเศรษฐกิจและภาษีที่จ่ายไปในประเทศที่บริษัทในเครือดำเนินธุรกิจ โดยจัดส่งข้อมูลดังกล่าวให้กับประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ เพื่อนำไปประกอบการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนและประเมินความเสี่ยงของการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศในเบื้องต้น ซึ่งอาจนำไปสู่การตรวจสอบต่อไป และยังกำหนดให้ประเทศที่ได้รับข้อมูลดังกล่าวแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศที่เกี่ยวข้องที่บริษัทในเครือดำเนินธุรกิจอยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนหรือสัญญาระหว่างประเทศที่มีบทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศ
14	การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศ (Dispute Resolution)	กำหนดให้ประเทศต่าง ๆ ใช้กระบวนการในการเจรจาเพื่อหาข้อตกลงร่วมกันภายใต้กรอบความร่วมมือภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งเพิ่มประสิทธิภาพของ การเจรจาเพื่อหาข้อตกลงร่วมกันได้เร็วขึ้นและมีการจัดทำสถิติเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณะ

ที่มา: About the Inclusive Framework on BEPS (www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm).

ปัจจุบันประเทศสมาชิกอาเซียน 10 ประเทศเข้าร่วมกรอบความร่วมมือ Inclusive Framework ของ OECD แล้ว 6 ประเทศ ได้แก่ บรูไน อินโดนีเซีย มาเลเซีย สิงคโปร์ เวียดนาม และไทย สำหรับประเทศในเขตเศรษฐกิจอื่น ๆ ในเอเชียที่เป็นคู่ค้าที่สำคัญกับประเทศไทยที่เข้าร่วมในกรอบความร่วมมือ Inclusive Framework ของ OECD ได้แก่ จีน อินเดีย ญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี เขตปกครองพิเศษมาเก๊า และเขตปกครองพิเศษฮ่องกง

สำหรับประเทศไทย คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบการเข้าร่วมโครงการ BEPS Project ของ OECD ในฐานะประเทศสมาชิกสมทบ (Associate Country) ซึ่งเป็นสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือ Inclusive Framework ของ OECD (ไม่ถือเป็นสมาชิกของกลุ่ม OECD ซึ่งในปี 2564 OECD มีสมาชิกอยู่ใน 38 ประเทศ)⁷ เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2560 และประเทศไทยได้เข้าร่วมการประชุมครั้งแรกในช่วงวันที่ 21-22 มิถุนายน 2560 ณ เมืองนูตวิก (Noordwijk) ประเทศเนเธอร์แลนด์

2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับกลไกด้านภาษีในภาคธุรกิจดิจิทัล

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (สพธอ.) ได้มอบหมายให้คณะผู้วิจัยจากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยดำเนินการศึกษาข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับแนวทางและกลไกด้านภาษีของภาคธุรกิจบริการดิจิทัล (Digital Service) หรือ e-Service และจัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบายและแผนงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปสู่การขับเคลื่อนและการปรับตัวของภาคส่วนที่เกี่ยวข้องเมื่อมีการบังคับใช้ภาษีธุรกิจบริการดิจิทัลมาบังคับใช้ในประเทศไทย โดย สพธอ. ได้เผยแพร่รายงานศึกษาวิจัยเชิงวิชาการในเดือนธันวาคม 2563

ผลการศึกษาแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีธุรกิจบริการดิจิทัล (Digital Service Tax: DST) จากต่างประเทศ ได้แก่ ฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย สิงคโปร์ มาเลเซีย อินโดนีเซีย และญี่ปุ่น พบว่า แนวคิดที่สำคัญที่ต่างประเทศเริ่มจัดเก็บ DST ได้แก่ (1) ความต้องการในการสร้างความเท่าเทียมกันด้านการมีภาระการเสียภาษีระหว่างประเทศของผู้ให้บริการดิจิทัลที่เป็นกิจการข้ามชาติกับผู้ให้บริการดิจิทัลที่เป็นกิจการที่จัดตั้งในประเทศ และ (2) ความต้องการของภาครัฐในการเพิ่มรายได้ภาษีที่จัดเก็บจากการค้าดิจิทัล เพื่อให้วิธีการจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องก้าวหน้ากับพัฒนาการทางการค้าบริการดิจิทัลที่เป็นการค้าออนไลน์ที่ไม่มีพรมแดน โดยทุกประเทศในกรณีศึกษาได้นำแนวคิดกรอบการดำเนินงานว่าด้วยการลดกีดกันฐานภาษีและโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ของ OECD มาใช้ในการดำเนินงาน ที่เน้นการกำหนดให้กิจการข้ามชาติที่เป็นกิจการรายใหญ่ที่มียอดขายที่เกิดขึ้นในประเทศผู้ให้บริการมากหรือมีการดำเนินธุรกรรมดิจิทัลอย่างมีนัยสำคัญเท่านั้นที่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี

จากการประเมินความพร้อมของประเทศไทย พบว่า ประเด็นสำคัญที่หน่วยงานภาครัฐของไทยควรให้ความสำคัญในการรับมือ/ปรับตัวกับการจัดเก็บ DST มีดังนี้

⁷ ข้อมูล OECD Member countries, [Online], Available from: <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>.

1) การจัดเก็บภาษีธุรกิจบริการดิจิทัลมีความจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับพัฒนาการทางค้าและเทคโนโลยีเพื่อเพิ่มแหล่งรายได้ใหม่ให้ภาครัฐและสอดคล้องกับวิถีปฏิบัติของนานาชาติ

2) ต้องมีความชัดเจนด้านบริการดิจิทัลหรือผลิตภัณฑ์ดิจิทัลที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษี

3) ต้องมีการบูรณาการความร่วมมือจากผู้ที่เกี่ยวข้องจำนวนมากทั้งการขอความร่วมมือกิจการดิจิทัลข้ามชาติที่ต้องกำหนดให้มีการขึ้นทะเบียนและเสีย DST ในไทย การขอความร่วมมือผู้บริโภคที่ต้องขอใบกำกับภาษีที่เกิดจากการซื้อขายผ่านช่องทางดิจิทัล และความร่วมมือจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการส่งมอบข้อมูลเพื่อใช้จัดเก็บ DST

นอกจากนี้ ผลการศึกษาฯ เสนอแนวทางในการขับเคลื่อนการจัดเก็บ DST ประกอบด้วย 4 แนวทางหลัก ดังนี้

1) การเสริมสร้างและพัฒนาผู้ประกอบการและผู้บริโภคให้มีความพร้อมต่อการนำภาษีธุรกิจบริการดิจิทัลมาใช้ โดยเสริมสร้างการปฏิบัติทางภาษีให้ถูกต้อง การสร้างความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ประกอบการ และการพิจารณาปรับวิธีการจัดเก็บ DST ให้เรียบง่ายเพื่อจูงใจให้กิจการดิจิทัลข้ามชาติมาขึ้นทะเบียนภาษีในไทย

2) การสร้างความเข้มแข็งและแข่งขันของผู้ประกอบการดิจิทัลไทย โดยการส่งเสริมการทำผลิตภัณฑ์ดิจิทัลและสื่อกลางดิจิทัลของคนไทย การส่งเสริมให้ตระหนักถึงความสำคัญของการใช้บริการผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีตัวตนอยู่จริงเพื่อสร้างความมั่นใจแก่ผู้บริโภค และการพิจารณาประเภทบริการดิจิทัลที่อยู่ภายใต้บังคับที่ต้องเสีย DST

3) การยกระดับการจัดการภาครัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจดิจิทัล โดยยกระดับความร่วมมือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีกับหน่วยงานภาครัฐและเอกชนที่เกี่ยวข้อง การอำนวยความสะดวกในการจัดตั้งกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และการเสียภาษีที่เกี่ยวข้อง การนำระบบจัดการความเสี่ยงในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มขณะนำเข้าสิ่งของมูลค่าต่ำที่จัดส่งผ่านช่องทางไปรษณีย์และไม่ได้ผ่านพิธีการศุลกากร และการจัดตั้งศูนย์บริการข้อมูลและให้คำปรึกษาแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง

4) การสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการพัฒนาการจัดเก็บภาษีธุรกิจบริการดิจิทัล โดยปรับกฎระเบียบในประเทศให้สอดคล้องกับความตกลงระหว่างประเทศ การสร้างเครือข่ายความร่วมมือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของไทยกับต่างประเทศ และการพิจารณาทบทวนความตกลงการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทยที่อาจมีความเกี่ยวข้องกับภาษีธุรกิจบริการดิจิทัล

วิพากษ์รายงานศึกษาวิจัยเชิงวิชาการของ สพรอ.

จากผลการศึกษาและข้อเสนอแนะข้างต้น จะเห็นได้ว่า การศึกษาของ สผอ. ร่วมกับคณะผู้วิจัยของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เป็นการศึกษาความพยายามที่จะจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้บริการผ่านระบบดิจิทัล โดยเรียกภาษีนี้นว่า ภาษีบริการดิจิทัล (Digital Service Tax: DST) เพื่อพิจารณาว่า ประเทศไทยมีความเหมาะสมที่จะตามรอยประเทศที่เริ่มจัดเก็บภาษี DST เหล่านี้หรือไม่ และประเทศไทยจะขับเคลื่อนการจัดเก็บ DST นี้ได้อย่างไร ผู้เสนอรายงานการศึกษาส่วนบุคคลเห็นว่า ความพยายามในการจัดเก็บภาษี DST ดังกล่าว เกิดจากข้อจำกัดของกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศของทุกประเทศ และกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน ทำให้มีการนำเสนอภาษีประเภทใหม่ ที่เรียกว่า ภาษี DST ซึ่งจัดเก็บจากผู้ให้บริการดิจิทัลต่างประเทศ โดยคิดเป็นอัตราร้อยละของรายรับจากการให้บริการ ภายใต้หลักเกณฑ์การมีรายรับจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลกถึงระดับมูลค่าที่กำหนด (Revenue threshold) และการมีรายรับจากการให้บริการในประเทศที่มีการใช้บริการถึงระดับมูลค่าที่กำหนด หลายประเทศเริ่มออกกฎหมายใหม่เพื่อการจัดเก็บภาษี DST แล้ว เช่น ออสเตรเลีย อินเดีย อินโดนีเซีย อิตาลี ตุรกี เป็นต้น และหลายประเทศอยู่ระหว่างการผลักดัน เช่น บราซิล สเปน สหราชอาณาจักร เป็นต้น สอดคล้องกับรายงานของสำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐอเมริกา (United States Trade Representative: USTR) ซึ่งเปิดเผยว่า หลายประเทศโดยเฉพาะประเทศสมาชิกในกลุ่ม OECD ได้มีการพิจารณาจัดเก็บ DST และมีบางประเทศได้เริ่มจัดเก็บแล้วและบางประเทศอยู่ระหว่างการพิจารณาจัดเก็บ เพื่อทดแทนรายได้ที่หายไปจากการประกอบธุรกิจทางดิจิทัลของบริษัทข้ามชาติหรือบริษัทที่ไม่มีตัวตนทางกายภาพ (Physical Presence) ที่อยู่ในประเทศตน แต่ให้บริการโดยไม่ได้เสียภาษีในประเทศที่มีการใช้บริการ

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษี DST อาจจะนำไปสู่ข้อพิพาทระหว่างประเทศได้ โดยจะเห็นได้จากกรณีข้อพิพาทระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและหลายประเทศที่มีมาตรการจัดเก็บภาษี DST จากกิจการต่างประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทสัญชาติอเมริกัน เช่น สหราชอาณาจักร สหภาพยุโรป อินเดีย ฝรั่งเศส และอินโดนีเซีย เป็นต้น เนื่องจากสหรัฐอเมริกา โดยสำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐอเมริกา (USTR) อาศัยอำนาจตามกระบวนการสอบสวนตามมาตรา 301 302 และ 303 ของ Trade Act ของสหรัฐอเมริกา ในการไต่สวนการประกาศจัดเก็บภาษี DST ของหลายประเทศ ซึ่งสำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐอเมริกา (USTR) ถือว่า การจัดเก็บภาษี DST เป็นมาตรการกีดกันทางการค้าฝ่ายเดียว (Unilateral) ก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติต่อบริษัทสัญชาติอเมริกัน และไม่สอดคล้องต่อหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศปัจจุบัน สหรัฐอเมริกาจึงพิจารณามาตรการทางการค้าในการตอบโต้ประเทศที่ดำเนินการจัดเก็บภาษี DST เช่น กรณีข้อพิพาทระหว่างสหรัฐอเมริกาและฝรั่งเศส ซึ่งสหรัฐอเมริกาได้ประกาศตอบโต้ฝรั่งเศสโดยการเพิ่มการเก็บภาษีนำเข้าสินค้าจากฝรั่งเศส จนต่อมาทั้งสองฝ่ายตกลงกันได้ที่ยังไม่ดำเนินการในเรื่องดังกล่าว โดยจะรอจนกว่า OECD

จะสามารถสรุปผลกระทบการจัดเก็บภาษีดิจิทัลภายใต้ OECD/G 20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ก่อนจะดำเนินการในขั้นต่อไป

ตารางที่ 5 ประเทศที่ได้เริ่มจัดเก็บ DST แล้ว

ประเทศ	การเก็บ DST
ออสเตรเลีย	เริ่มจัดเก็บเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 ในอัตราร้อยละ 5 ของรายได้การให้บริการโฆษณาออนไลน์จากบริษัทที่มีรายได้จากการให้บริการดิจิทัลจากทั่วโลกอย่างน้อย 750 ล้านดอลลาร์ต่อปี และรายได้จากภายในประเทศ 25 ล้านดอลลาร์ต่อปี
อินเดีย	เริ่มจัดเก็บภาษี DST เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2563 ในอัตราร้อยละ 2 ของการขายสินค้าและให้บริการออนไลน์จากบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดียที่มีรายได้เกิน 20 ล้านดอลลาร์ต่อปี
อินโดนีเซีย	เริ่มจัดเก็บภาษี DST เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2563 ได้กำหนดให้จัดเก็บ Electronic Transaction Tax กับธุรกรรมดิจิทัลข้ามประเทศโดยอยู่ระหว่างการดำเนินการจัดเก็บ
อิตาลี	เริ่มจัดเก็บเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 ในอัตราร้อยละ 3 ของรายได้การโฆษณาและให้บริการดิจิทัลจากบริษัทที่มีรายได้จากการให้บริการดิจิทัลจากทั่วโลกอย่างน้อย 750 ล้านดอลลาร์ต่อปี และรายได้จากภายในประเทศ 5.5 ล้านดอลลาร์ต่อปี
ตุรกี	เริ่มจัดเก็บเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2563 ในอัตราร้อยละ 7.5 ของรายได้การโฆษณา สื่อสังคมออนไลน์ และให้บริการดิจิทัลจากบริษัทที่มีรายได้จากการให้บริการดิจิทัลจากทั่วโลกอย่างน้อย 750 ล้านดอลลาร์ต่อปี และรายได้จากภายในประเทศ 20 ล้านดอลลาร์ต่อปี

ที่มา: สำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐอเมริกา (USTR)

ทั้งนี้ ปัจจุบันประเทศไทย โดยกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ยังไม่มีแนวคิดในการจัดเก็บภาษี DST เนื่องจากอยู่ระหว่างรอให้ OECD ได้ข้อยุติเกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีดิจิทัลภายใต้ OECD/G 20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ซึ่งปัจจุบัน OECD อยู่ระหว่างพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีดิจิทัลที่เป็นที่ยอมรับของประเทศสมาชิก ซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศสมาชิกของกลุ่ม G7 และ G20 ด้วย เพื่อหลีกเลี่ยงข้อพิพาททางการค้าและการโต้ตอบทางการค้าจากการจัดเก็บภาษี DST ดังกล่าว

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณี e-Service จากต่างประเทศ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่ประกาศลงราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2564 มิได้เป็นการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ ในลักษณะของการเก็บ

ภาษี DST แต่เป็นการจัดเก็บภาษีการบริโภค นั่นคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax: VAT) ซึ่งสอดคล้องตามข้อเสนอแนะของ OECD ภายใต้คู่มือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศ (International VAT/GST Guidelines) ที่เผยแพร่ในปี 2560 ตามรูปแบบผู้ประกอบการเป็นผู้จัดเก็บภาษีการบริโภค (Vendor collection model) ซึ่งกำหนดให้ผู้ให้บริการสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือแพลตฟอร์ม ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในประเทศที่มีการใช้บริการ (Non-resident) ที่มีรายรับจากในประเทศถึงเกณฑ์ที่กำหนด มีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Registration) และมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.2 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร

ชนากานต์ สรรพพิทักษ์เสรี (2561) ได้ศึกษาเกี่ยวกับมาตรการป้องกัน และมาตรการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร ซึ่งเป็นจุดเกาะเกี่ยวสำคัญในการพิจารณาถึงภาระภาษีของวิสาหกิจต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการและมีเงินได้เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ ประกอบด้วย (1) มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรตาม OECD Model Tax Convention 2017 (Article 5) และ (2) มาตรการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ในต่างประเทศ เช่น Divert Profit Tax (DPT) ที่มีการนำมาใช้โดยสหราชอาณาจักร และประเทศออสเตรเลีย หรือ Equalisation Levy ที่มีการนำมาใช้โดยประเทศอินเดีย เป็นต้น โดยสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

2.2.2.1 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรตาม OECD Model Tax Convention 2017 (Article 5)

ในรายงานของ OECD ในเรื่อง Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project ปี 2558 หรืออาจเรียกว่าเป็นแผนปฏิบัติการเพื่อป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษี และการโอนกำไรไปต่างประเทศ ได้ให้ความสำคัญเกี่ยวกับเรื่องสถานประกอบการถาวร โดยมีความเห็นว่าจะจะต้องมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงนิยาม และความหมายของสถานประกอบการถาวร (P.E.) ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อบทที่ 5 และในคำอธิบายร่างอนุสัญญาดังกล่าว (Commentary) เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการใช้กลวิธีต่าง ๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวร เช่น การจัดการโดยตัวแทนขายและการใช้กิจกรรมที่พิเศษที่ได้รับการยกเว้นจากการเป็นสถานประกอบการถาวร และการแยกสัญญา เป็นต้น โดยในเรื่องดังกล่าวนี้ก็ได้นำมาปรับปรุงใน OECD Model Tax Convention 2017 ดังนี้

1) การจัดการโดยตัวแทนขายและลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

การให้ความสำคัญกับอำนาจของตัวแทนจากเดิมที่พิจารณาเพียงแต่ว่าบุคคลนั้นจะต้องมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามวิสาหกิจ แต่ในบทบัญญัติที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้ให้ความสำคัญกับบุคคลมีส่วนเป็นหลักที่นำไปสู่การทำสัญญาด้วย เช่น การที่มีบุคคล

เข้าเจรจากับลูกค้า และสามารถโน้มน้าวให้เข้าทำสัญญากับวิสาหกิจต่างประเทศได้สำเร็จ โดยได้มีการตกลงกันในข้อสำคัญของสัญญาแล้ว เป็นต้น โดยหากเข้ากรณีใดดังต่อไปนี้ บุคคลนั้นก็จะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของวิสาหกิจต่างประเทศ

2) กิจกรรมพิเศษที่ได้รับการยกเว้น

ข้อยกเว้นของการเป็นสถานประกอบการถาวร สามารถพบได้ในข้อบทที่ 5 วรรค 4 ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD หากกล่าวนิยามโดยง่าย ๆ ก็จะหมายถึงกิจกรรมที่เข้าข้อยกเว้นไม่เป็นสถานประกอบการถาวร ดังนั้น วิสาหกิจต่าง ๆ จึงมีความพยายามที่จะจัดรูปแบบของธุรกรรมให้เข้าข้อยกเว้นของการเป็นสถานประกอบการถาวร โดย "การกระจายกิจกรรม" ออกเป็นการดำเนินงานขนาดเล็กหลาย ๆ หน่วย ให้แต่ละหน่วยมีลักษณะเป็นเพียงการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของธุรกิจต้น

ข้อเสนอของ OECD คือ กรณีที่มีสถานธุรกิจไว้เพื่อวัตถุประสงค์ใดก็ตาม จะต้องพิจารณาด้วยว่า กิจกรรมนั้นมีวัตถุประสงค์เป็นหลักของวิสาหกิจ หรือเป็นส่วนสำคัญของการดำเนินงานของวิสาหกิจนั้น (Core Business Activity) หรือไม่ แม้ว่ากิจกรรมนั้นจะมีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือส่วนประกอบ จะถือว่าเป็นส่วนสำคัญในการประกอบธุรกิจ และไม่ได้รับข้อยกเว้นของการเป็นสถานประกอบการถาวร

2.2.2.2 มาตรการตอบโต้การเลี่ยงภาษีโดยเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรอื่น ๆ ในต่างประเทศ

1) Diverted Profits Tax (DPT) เป็นระบบการเก็บภาษีจากผลกำไรที่มีการโยกย้ายจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ โดยระบบนี้มีที่มาจากสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเทศหนึ่งที่ประสบปัญหาการกีดกันฐานภาษีและจำหน่ายกำไรไปยังต่างประเทศ เนื่องจากมีธุรกิจข้ามชาติขนาดใหญ่จำนวนมาก เช่น Starbucks, Apple, Google หรือ Amazon ซึ่งเป็นกลุ่มธุรกิจที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมียอดขาย (รายได้) จากการจำหน่ายสินค้า และการให้บริการในประเทศเป็นจำนวนมาก แต่กลับมีการเสียภาษีให้กับกรมสรรพากรของประเทศดังกล่าวเพียงเล็กน้อยเท่านั้น และเมื่อมีการตรวจสอบถึงธุรกรรมต่าง ๆ และการวางแผนโครงสร้างของบริษัทเหล่านี้ พบว่ามีการวางแผนภาษีโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้รัฐโดยโยกย้ายผลกำไรจากบริษัทลูก (Subsidiaries) ที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้สูง ไปยังบริษัทแม่ (Headquarters) ในประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้ต่ำ จึงได้มีการนำระบบกฎหมายภาษีในรูปแบบใหม่มาใช้บังคับ โดยกฎหมาย Diverted Profits Tax ได้ถูกบัญญัติไว้ใน Finance Act ปี 2558 ซึ่งได้มีการกล่าวถึงหลักการพิจารณาที่สำคัญ 2 ประการ ดังนี้

ประการแรก พิจารณาจากธุรกรรมที่ขาดเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Transactions Lacking Economic Substance)

ประการที่สอง พิจารณาจากกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวร ในสหราชอาณาจักร (Avoiding a UK Taxable Presence or Permanent Establishment)

สำหรับอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บตามกฎหมายนี้เป็นอัตราคงที่ อยู่ที่ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งเป็นอัตราที่สูงกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ (ร้อยละ 20)

2) Equalisation Levy หรือระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อความเท่าเทียม เป็นระบบกฎหมายใหม่ที่พบในประเทศอินเดีย โดยมีจุดประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมดิจิทัล (Digital Transactions) ซึ่งจะจัดเก็บจากวิสาหกิจต่างชาติที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศอินเดีย โดยครอบคลุมเฉพาะการดำเนินธุรกิจแบบ B2B (Business-to-business) ทั้งนี้ หากเป็นกรณีทั่วไปที่วิสาหกิจต่างชาติทำธุรกรรมผ่านสถานประกอบการถาวรจะไม่ต้องพิจารณา Equalisation Levy เนื่องจากวิสาหกิจนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวรตามปกติ แต่หากเป็นการทำธุรกรรมที่พยายามหลีกเลี่ยงการมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวร โดยการใช้ช่องทางออนไลน์ เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศอินเดียอันเป็นประเทศแหล่งเงินได้ ก็จะนำ Equalisation Levy มาใช้ โดยจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 6 จากค่าตอบแทนที่วิสาหกิจต่างชาติได้รับสำหรับการให้บริการตามประเภทที่ระบุไว้ ได้แก่ การโฆษณาออนไลน์ การใช้พื้นที่การโฆษณาแบบดิจิทัล สิ่งอำนวยความสะดวก หรือการบริการสำหรับวัตถุประสงค์เพื่อการโฆษณาออนไลน์ และการบริการใด ๆ ที่อาจกำหนดขึ้นในภายหลัง

วิพากษ์การศึกษาของชนากานต์ สรรพทิพย์เสรี (2561)

1) ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนปี 2017 เป็นกรอบสำหรับการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน DTA ซึ่งในการปรับปรุงแก้ไขต้องเจรจาตกลงเป็นรายคู่สัญญา ซึ่งอาจใช้ระยะเวลานาน

2) Diverted Profits Tax (DPT) จะเป็นประโยชน์กับประเทศที่เป็นที่ตั้งของบริษัทแม่ของ MNEs ซึ่งประเทศไทยอาจจะไม่ได้ประโยชน์เท่าใดนัก เนื่องจากกลุ่มบริษัทสัญชาติไทยไม่ได้มีขนาดใหญ่ใกล้เคียงกับบริษัทเทคโนโลยีขนาดใหญ่ของโลก

3) Equalisation Levy เป็นการเลือกปฏิบัติกับอุตสาหกรรมที่กำหนด มีลักษณะคล้ายภาษีสรรพสามิตอาจมีปัญหาในการเลือกปฏิบัติทางภาษีกับบางอุตสาหกรรมได้

2.2.3 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจโฆษณาออนไลน์ของนิติบุคคลต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้

ขวัญฤทัย ศิริพัฒน์โกศล (2559) ได้ศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย และแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจากการศึกษาทบทวนมาตรการการแก้ปัญหาในระดับระหว่างประเทศของ OECD และแนวทางการแก้ปัญหาของประเทศต่าง ๆ ได้แก่ สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย และอินเดีย

ผลจากการศึกษาพบว่า ในประเด็นเกี่ยวกับประเภทของเงินได้จากธุรกิจโฆษณาออนไลน์ เมื่อพิจารณาจากการประกอบธุรกิจ ถือว่ามีลักษณะของสัญญาการให้บริการเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจภายใต้ขอบเขตข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จากการศึกษพบว่า มาตรการทางกฎหมายไทยที่ใช้บังคับในปัจจุบันไม่เพียงพอและล้าหลังต่อการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างในการประกอบธุรกิจโฆษณา เนื่องจากมาตรการกฎหมายในปัจจุบันกำหนดเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยพิจารณาจากการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรเชิงกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีดังกล่าวส่งผลกระทบต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีทั้งในมิติของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

จากการศึกษามาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศ พบว่าแต่ละประเทศใช้วิธีการแก้ปัญหาดังกล่าวแบบฝ่ายเดียว โดยการประกาศใช้มาตรการทางภาษีที่แยกจากภาษีเงินได้เพื่อใช้บังคับนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้มีการเสียภาษีเงินได้ที่ถูกต้อง หรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีผ่านการดำเนินการในรูปแบบต่าง ๆ ได้แก่ สหราชอาณาจักร และออสเตรเลีย โดยมุ่งบังคับใช้กับบริษัทที่ประกอบการธุรกิจดิจิทัล รวมถึงธุรกิจโฆษณาออนไลน์ด้วย ประเทศอินเดียประกาศใช้ กฎหมายเพื่อจัดเก็บจากรายได้จากธุรกิจโฆษณาออนไลน์โดยตรงในฐานะกฎหมายพิเศษ นอกจากนี้ OECD ได้มีการพัฒนาอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคีเพื่อส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์ รวมถึงธุรกิจโฆษณาออนไลน์ด้วย

ขวัญฤทัย ได้เสนอให้ประเทศไทยพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากร ได้แก่ มาตรา 76 ทวิ โดยกำหนดให้การประกอบธุรกิจผ่านอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีการจดทะเบียนโดเมนในประเทศไทย และเพิ่มเติม มาตรา 70/1 กรณีที่มีการชำระเงินที่เป็นสกุลเงินไทยหรือมีเงินได้จากประเทศไทย ถือเป็นการประกอบธุรกิจในประเทศไทย และเสนอให้กำหนดหน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้ทั้งที่เป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตลอดจนเสนอให้ประเทศไทยดำเนินการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ หรือพิจารณาเข้าร่วมเป็นสมาชิกอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคีของ OECD เพื่อแก้ไขข้อจำกัดเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน อาทิ ข้อบ่งชี้ด้วยสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ความร่วมมือในการบังคับใช้กฎหมายภาษีระหว่างประเทศ และอาจพิจารณาเพิ่มเติมมาตรการภาษีพิเศษเพื่อดำเนินการกับนิติบุคคลต่างประเทศที่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย หรือพิจารณาเพิ่มเติมมาตรการภาษีพิเศษเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกิจโฆษณาออนไลน์เป็นการเฉพาะ

วิพากษ์การศึกษาของขวัญฤทัย ศิริพัฒนโกศล (2559)

1) การแก้ไขประมวลรัษฎากรจำเป็นต้องดำเนินการควบคู่ไปพร้อมกับการปรับปรุงแก้ไข DTA อย่างไรก็ดี การแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเจรจาตกลงเป็นรายคู่สัญญา ซึ่งอาจใช้ระยะเวลานาน

2) ควรขอประเทศสมาชิก OECD บรรลุข้อตกลงในลักษณะความตกลงพหุภาคีร่วมกัน ซึ่งจะลดขั้นตอนและระยะเวลาในการแก้ไขข้อตกลงทวิภาคีรายคู่สัญญา

2.2.4 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

ซินดนัย สักกะคุณ (2558) ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศในประเด็นต่าง ๆ โดยมุ่งเน้นศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในกรณีของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

ผลจากการศึกษาพบว่า

1) ในประเด็นเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้กฎหมายไทย ปรากฏว่า ค่าตอบแทนจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปแล้วสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภทหลัก คือ (1) ค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์ เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ซึ่งซินดนัย มีความเห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร และ (2) ค่าบริการในการประมวลผล ซึ่งซินดนัย มีความเห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

2) ในประเด็นเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ปรากฏว่า (1) ค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปแล้วถือเป็นค่าสิทธิ (Royalty) และ (2) ค่าบริการในการประมวลผลถือเป็นรายได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

3) ในประเด็นเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ปรากฏว่า (1) หลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่าด้วยเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เพียงพอ และก่อให้เกิดข้อจำกัดแก่ประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ตลอดจนธุรกิจอื่น ๆ ที่ให้บริการผ่านระบบดิจิทัล และ (2) ในส่วนของกฎหมายภาษีอากรภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองต่าง ๆ ของประเทศไทยเอง ก็ยังคงมีข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจาก

ธุรกิจการให้บริการผ่านระบบดิจิทัลได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ในปัจจุบัน มีแนวคิดมุ่งเน้นไปที่ความมีตัวตนทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ของผู้ให้บริการเท่านั้น

4) ในประเด็นเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ปรากฏว่า สาเหตุสำคัญประการหนึ่งของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐแหล่งเงินได้เกิดจากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มักจะกำหนดให้กิจกรรมบางประเภทถือเป็นกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นไม่ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ ทั้งที่กิจกรรมเหล่านั้นมิได้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของธุรกิจดังกล่าวแต่อย่างใด ประกอบกับหลักเกณฑ์การเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่มีจะจำกัดอยู่แต่เพียงการก่อให้เกิดสัญญาขึ้นอย่างเป็นทางการในนามของผู้ประกอบการในต่างประเทศเท่านั้น กรณีจึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศสามารถอาศัยช่องโหว่ดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยได้โดยง่าย

ซินดนัย ได้เสนอให้ประเทศไทยแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ โดยกำหนดให้ คำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” หมายความว่ารวมถึง กิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศไทย (Operations forming a complete business cycle) ไม่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวจะมีสำนักงานในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม” และให้ประเทศไทยแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในส่วนที่เกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย โดยกำหนดให้ (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 และ (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0 ตลอดจนเสนอให้ประเทศไทยดำเนินการเจรจาเพื่อแก้ไขข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดประเภทของกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นไม่ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวร และหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ตามแนวทางที่ OECD ได้เสนอไว้ในรายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ

วิพากษ์การศึกษาของซินดนัย สังคะคุณ (2558)

1) การแก้ไขประมวลรัษฎากรจำเป็นต้องดำเนินการควบคู่ไปพร้อมกับการปรับปรุงแก้ไข DTA อย่างไรก็ดี การแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเจรจาตกลงเป็นรายคู่สัญญา ซึ่งอาจใช้ระยะเวลานาน

2) ควรรอประเทศสมาชิก OECD บรรลุข้อตกลงในลักษณะความตกลงพหุภาคีร่วมกัน ซึ่งจะลดขั้นตอนและระยะเวลาในการแก้ไขข้อตกลงทวิภาคีรายคู่สัญญา

2.3 สรุปกรอบแนวคิด

รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้มีกรอบแนวคิดในการศึกษาข้อเสนอแนะของ OECD เกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ เนื่องด้วยข้อเสนอแนะของ OECD มีผลผูกพันประเทศไทยในการปฏิบัติตาม ในฐานะประเทศสมาชิกสมทบ (Associate Country) ภายใต้ Inclusive Framework ของโครงการ BEPS ของ OECD ซึ่งจำเป็นต้องมีการศึกษาข้อเสนอแนะในทุกแง่มุม รวมถึงประเมินผลกระทบ ข้อดี-ข้อเสีย เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดท่าทีของประเทศไทยในการพิจารณาข้อเสนอแนะของ OECD ดังกล่าว ให้เกิดประสิทธิภาพและประโยชน์สูงสุดกับประเทศไทย และเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย รวมถึง DTA ในข้อบทที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่ประเทศไทยลงนามไว้กับต่างประเทศ 61 ประเทศต่อไป

บทที่ 3

ผลการศึกษา

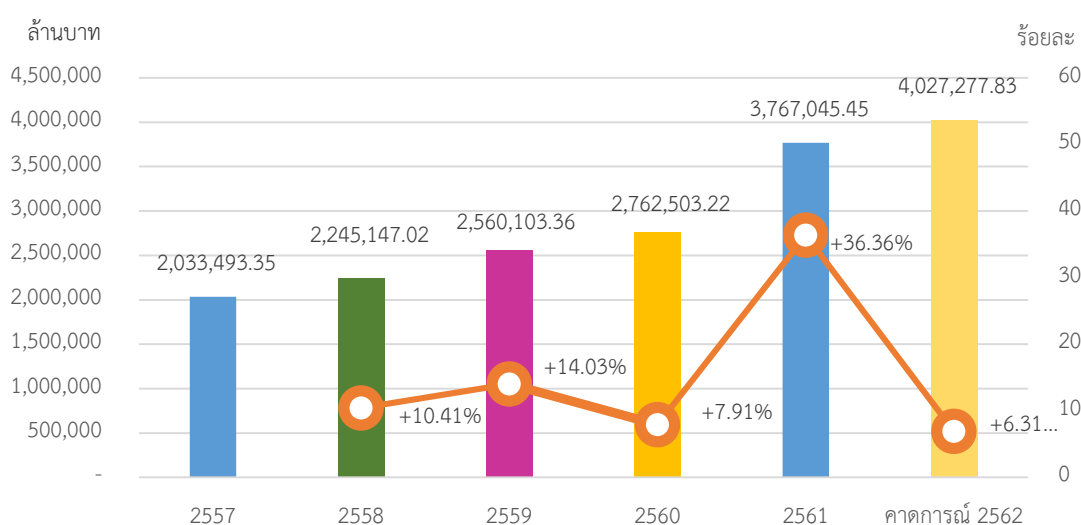
การศึกษาในบทที่ 3 แบ่งออกเป็น 5 หัวข้อ ประกอบด้วย (1) ทบทวนสถานการณ์การจัดเก็บภาษี e-Commerce ของไทย ซึ่งเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจกับประเด็นปัญหาอุปสรรคที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน (2) ปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศ เพื่อให้เข้าใจถึงเหตุผลความจำเป็นของทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยในการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีขององค์กรระหว่างประเทศ (3) การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศตามข้อเสนอแนะขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) เพื่อเป็นการตอบวัตถุประสงค์การศึกษาข้อที่หนึ่งในบทที่หนึ่ง (4) ความคืบหน้าของการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของ OECD ซึ่งสอดคล้องกับขอบเขตการศึกษาข้อที่หนึ่งในบทที่หนึ่ง และ (5) การประเมินผลกระทบและวิเคราะห์ข้อดี-ข้อเสียตามข้อเสนอแนะของ OECD เพื่อตอบวัตถุประสงค์การศึกษาข้อที่สองในบทที่หนึ่ง โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

3.1 ทบทวนสถานการณ์การจัดเก็บภาษี e-Commerce ของไทย

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บข้อมูลสถิติของการดำเนินธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) ในภาพรวมอย่างครบถ้วน เนื่องจากผู้ประกอบการธุรกิจ e-Commerce ส่วนใหญ่ไม่ได้จดทะเบียนการค้าเพื่อยืนยันการมีตัวตนของผู้ประกอบการกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยเฉพาะผู้ประกอบการที่จำหน่ายผ่านช่องทางสื่อสังคมออนไลน์ (Social Media) ต่าง ๆ ซึ่งเป็นลักษณะของธุรกิจแบบ C2C (Consumer to Consumer) ดังนั้น เครื่องชี้ภาวะการซื้อขายของธุรกิจ e-Commerce ที่ประเทศไทยสามารถนำมาใช้วิเคราะห์ได้ในปัจจุบันคือ ผลการสำรวจของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) หรือ สพธอ. ซึ่งสำรวจข้อมูลผู้ประกอบการไทยเป็นรายปีจากข้อมูลของสมาคมผู้ประกอบการ e-Commerce ไทย กรมพัฒนาธุรกิจการค้า และสำนักงานสถิติแห่งชาติ ทั้งนี้ ในปี 2561 สพธอ. ได้สำรวจผู้ประกอบการ e-Commerce จำนวน 682,375 ราย (ไม่รวมผู้ประกอบการ Social Commerce ที่ขายสินค้าผ่านแพลตฟอร์ม) ซึ่งจากข้อมูลการสำรวจในปี 2560 ระบุว่า ผู้ประกอบการที่สำรวจส่วนใหญ่มากกว่าร้อยละ 96 ไม่ได้จดทะเบียนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

เมื่อจากข้อมูลการสำรวจมูลค่า e-commerce ในช่วงปี 2557-2561 จะเห็นได้ว่า ตลาด e-Commerce ของประเทศไทยยังเติบโตอย่างต่อเนื่อง โดยในปี 2561 และคาดการณ์มูลค่า e-Commerce ปี 2562 ในรายงานผลการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ปี 2562 ซึ่งเผยแพร่เมื่อเดือนพฤษภาคม 2563 พบว่า มูลค่า e-Commerce ในปี 2561 อยู่ที่ 3,767,045.45 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปี 2560 ถึงร้อยละ 36.36 ในขณะที่ ปี 2562 คาดการณ์ว่า มูลค่า e-Commerce จะเพิ่มขึ้นเป็น 4,027,277.83 ล้านบาท หรือเพิ่มขึ้นจากปี 2561 ร้อยละ 6.91 (ภาพที่ 1) โดยมูลค่า e-Commerce ในปี 2562 ปี 2563 และคาดการณ์ปี 2564 เผยแพร่ในช่วงเดือนกันยายน 2564 เนื่องจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ได้ส่งผลกระทบต่อมูลค่า e-Commerce ในช่วงเวลาดังกล่าว

ทั้งนี้ ปัจจุบัน ประเทศไทยยังไม่มีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการการจัดเก็บข้อมูลของผู้ประกอบการ e-Commerce ต่างประเทศที่ขายสินค้าหรือให้บริการผ่านสื่อดิจิทัลหรือแพลตฟอร์มให้กับลูกค้าในประเทศไทย จึงทำให้ไม่สามารถทราบถึงจำนวน มูลค่าธุรกรรม และรายได้ของผู้ประกอบการ e-Commerce ต่างประเทศ



ภาพที่ 1 มูลค่า e-Commerce ปี 2557-2561 และคาดการณ์ปี 2562

ที่มา: สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (รายงานผลการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ปี 2562, พฤษภาคม 2563)

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจ e-Commerce การจัดแบ่งประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรฐานอุตสาหกรรมสากล (International Standard Industrial Classification: ISIC) ไม่ได้มีการแบ่งประเภทของอุตสาหกรรม e-Commerce เอาไว้ ประกอบกับธุรกิจที่มีการประกอบธุรกิจหลัก

(Core Business) ไม่ใช่ e-Commerce แต่มีการประกอบการ e-Commerce ไม่สามารถแยกข้อมูล ยอดขายเฉพาะในส่วนที่เป็น e-Commerce เท่านั้นได้ รวมถึงไม่สามารถแยกได้ว่าการชำระภาษีเงินได้ นิติบุคคลของธุรกิจดังกล่าวมีส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกรรม e-Commerce เป็นจำนวน เท่าใด ทำให้กรมสรรพากรต้องมีการประมวลผลข้อมูลของธุรกิจที่มีการประกอบธุรกิจหลักเป็น e-Commerce เป็นรายธุรกิจ ซึ่งทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถเผยแพร่ข้อมูลการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของธุรกิจ e-Commerce ได้ เนื่องจากการเผยแพร่ข้อมูลอาจขัดต่อบทบัญญัติในการนำออก ซึ่งข้อมูลตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร โดยการเผยแพร่ข้อมูลข้อมูลดังกล่าว อาจส่งผลกระทบต่อ การแข่งขันของธุรกิจได้ รวมถึงไม่ได้มีการเผยแพร่ข้อมูลการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท และนิติบุคคลต่างประเทศในภาพรวมเอาไว้ นอกจากนี้ ด้วยข้อจำกัดตามกฎหมายภาษีอากรของ ประเทศไทย ได้แก่ ประมวลรัษฎากร อันเป็นกฎหมายแม่บทของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย และ อนุสัญญาภาษีซ้อน อันเป็นกฎหมายระหว่างประเทศที่กำหนดขอบเขตและสิทธิของกรมสรรพากรใน การจัดเก็บภาษีจากบริษัทและนิติบุคคลต่างประเทศ ทำให้กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีเงินได้จาก ผู้ประกอบการต่างประเทศได้อย่างจำกัด โดยเฉพาะผู้ประกอบการ e-Commerce เช่น Amazon Ebay Alibaba Facebook Google เป็นต้น ซึ่งจะกล่าวถึงรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.2 ปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศ

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีธุรกิจ e-Commerce ดังนั้น ผู้ประกอบการธุรกิจ e-Commerce ทั้งไทยและต่างชาติจะต้องเสียภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากร เหมือนธุรกิจอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ความท้าทายในการจัดเก็บภาษีธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีสินค้าและบริการที่สำคัญ 2 ประเภท ได้แก่ (1) สินค้าที่มีตัวตนทางกายภาพ (Physical Goods) ที่สั่งซื้อทางออนไลน์จากต่างประเทศแล้ว จัดส่งเข้าประเทศทางไปรษณีย์ (2) บริการอิเล็กทรอนิกส์ (e-service) ที่สั่งซื้อและจัดส่งทาง อิเล็กทรอนิกส์ถึงผู้ใช้บริการโดยตรงผ่านอุปกรณ์ที่เชื่อมต่อกับระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

กรณีสินค้าที่มีตัวตนทางกายภาพ สินค้าที่สั่งซื้อสินค้าทางออนไลน์ และจัดส่งทางไปรษณีย์ มาจากต่างประเทศ ประเทศไทยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้สินค้าที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท จะได้รับ ยกเว้นอากรขาเข้า (ประเภท 12 ภาค 4 แห่ง พ.ร.ก. พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530) และได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ค) (สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้น อากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร) ซึ่งเป็นหลักปฏิบัติของหลายประเทศทั่วโลก เนื่องจาก กรมศุลกากร ซึ่งเป็นหน่วยงานประเมินและจัดเก็บภาษี มีข้อจำกัดหลายประการ เช่น ไม่มีระบบ อิเล็กทรอนิกส์ที่การเชื่อมโยงข้อมูลกับไปรษณีย์หรือ Express Carrier อื่น ๆ ทำให้ขาดข้อมูลที่จะใช้ ประเมินภาษี อัตราค่าส่งและบุคลากรไม่เพียงพอในการตรวจสอบและประเมินภาษีทั้งอากรขาเข้า

และภาษีมูลค่าเพิ่ม และอาจไม่คุ้มค่ากับจำนวนภาษีที่จะได้รับจากสินค้าที่มีราคาต่ำ ไม่มีระบบคัดแยก พัสตุว่า พัสตุใดเป็นสินค้านำเข้า พัสตุใดเป็นของฝาก/ของขวัญ และจุดบริการรับชำระค่าภาษี ยังไม่ครอบคลุมทั่วประเทศ การยกเว้นการจัดเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าที่มีราคาต่ำ ส่งผลให้ประเทศไทยเสียโอกาสจัดเก็บภาษีอันพึงได้จากการเติบโตของการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำ และสร้างความไม่เป็นธรรมกับธุรกิจประเภทเดียวกันในประเทศที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณี e-service การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก e-Service กำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีไว้ อยู่แล้วในประมวลรัษฎากร ไม่ใช่การจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ กล่าวคือ เดิมมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ซื้อมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ยื่นแบบ ภ.พ. 36) โดยในทางปฏิบัติ ผู้จ่ายเงินค่าบริการที่เป็นนิติบุคคล ไม่มีประเด็นปัญหาในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ผู้จ่ายเงินค่าบริการที่เป็นบุคคลธรรมดา มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างจำกัด จึงเป็นที่มาของการ ดำเนินการของกรมสรรพากรอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ปี 2560 (ตารางที่ 6) จนกระทั่งได้มีการบัญญัติ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่ประกาศลงราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2564 โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 83/6 และมาตรา 77/1 แห่งประมวล รัษฎากร เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax: VAT) จากธุรกิจ e-Service ต่างประเทศ ให้สอดคล้องตามข้อเสนอแนะของ OECD ภายใต้คู่มือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศ (International VAT/GST Guidelines) ที่เผยแพร่ในปี 2560 ตามรูปแบบผู้ประกอบการเป็นผู้ จัดเก็บภาษีการบริโภค (Vendor collection model) โดยมีหลักการที่สำคัญ คือ การกำหนดให้ ผู้ประกอบการธุรกิจ e-service ต่างประเทศที่มีรายรับจากประเทศไทยถึงเกณฑ์ที่กรมสรรพากร กำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร และมีหน้าที่เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรของประเทศไทย ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวมีรายละเอียด ดังนี้

1) กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้ที่ไม่ได้เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย หากมีรายรับจากการให้บริการดังกล่าวเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ให้ยื่นคำขอจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขาย โดยไม่ให้หักภาษีซื้อ

ทั้งนี้ นิยาม “ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายถึง ผู้ประกอบการ ที่ให้บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่าย ทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถ กระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ ไม่รวมถึงการขายสินค้าที่มีรูปร่าง และสินค้าที่ไม่มี รูปร่างผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ หลักการในส่วนของ “ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย” มีวัตถุประสงค์เพื่อไม่รวมผู้ประกอบการต่างประเทศที่จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยตามปกติแล้ว ซึ่งเป็นการจดทะเบียนในกรณีอื่น ๆ เช่น การมีตัวแทน

ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธุระ ตามมาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทยเป็นครั้งคราว ตามมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น โดยบทบัญญัติตามหลักการนี้ จะแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนหลักการในส่วนของ “ได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย” หมายความว่า บริการดิจิทัล ดังกล่าวต้องมีการใช้ภายในประเทศไทย โดยการพิจารณาว่ามีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยหรือไม่ สามารถพิจารณาจากองค์ประกอบต่าง ๆ เช่น สถานที่ใช้บริการ ที่อยู่ของผู้ใช้บริการ ที่อยู่ที่ให้เรียกเก็บค่าบริการ ข้อมูลธนาคารหรือเครดิตการ์ดของผู้ใช้บริการ รหัสเบอร์โทรศัพท์ของผู้ใช้บริการ IP Address ของผู้ให้บริการ เป็นต้น และไม่กำหนดให้ต้องพิจารณาถึงการมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีของผู้ใช้บริการ

2) กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ กำหนดให้รายได้ที่ได้รับจากการให้บริการนั้นเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งหากดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) กำหนดให้มีการมี การใช้ หรือการจัดทำเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากร ให้สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้

ทั้งนี้ ผู้ให้บริการ e-service หรือดิจิทัลแพลตฟอร์ม (Digital platform) ต้องยื่นจดทะเบียนได้ที่เว็บไซต์กรมสรรพากร ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ที่ได้รับได้เป็นรายเดือนให้กับกรมสรรพากร โดยห้ามหักภาษีซื้อ และไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและรายงานภาษีซื้อ เรียกว่าระบบ Simplified VAT System for e-Service

ปัจจุบัน ณ วันที่ 2 กันยายน 2564 มีผู้ประกอบการต่างประเทศลงทะเบียนเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มบนเว็บไซต์กรมสรรพากรแล้วกว่า 61 ราย

สำหรับธุรกิจที่มาจดทะเบียนแล้ว แบ่งออกเป็น 5 กลุ่มหลัก ได้แก่ (1) ธุรกิจให้บริการแพลตฟอร์มสำหรับขายของออนไลน์ (2) ธุรกิจให้บริการโฆษณาออนไลน์ เช่น Facebook เป็นต้น (3) ธุรกิจให้บริการจองโรงแรมที่พักและการเดินทาง เช่น AGODA เป็นต้น (4) ธุรกิจให้บริการเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อผู้ขาย และ (5) ธุรกิจให้บริการสมาชิกดูหนังฟังเพลงออนไลน์ เกม และแอปพลิเคชันต่าง ๆ เช่น Netflix Viu TikTok OnlyFans DISNEY Twitch และ Spotify เป็นต้น

ทั้งนี้ ผู้ประกอบการต่างประเทศมีอำนาจในการตัดสินใจพิจารณาเพิ่มราคาค่าบริการเพื่อชดเชยภาระของต้นทุนทางภาษีข้างต้นได้ โดยเป็นไปตามหลักการของภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ของภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการบางรายอาจยอมรับภาระภาษีแทนลูกค้า เพื่อรักษาความสามารถในการแข่งขันด้านค่าบริการ โดยเฉพาะธุรกิจที่แข่งขันกันสูง

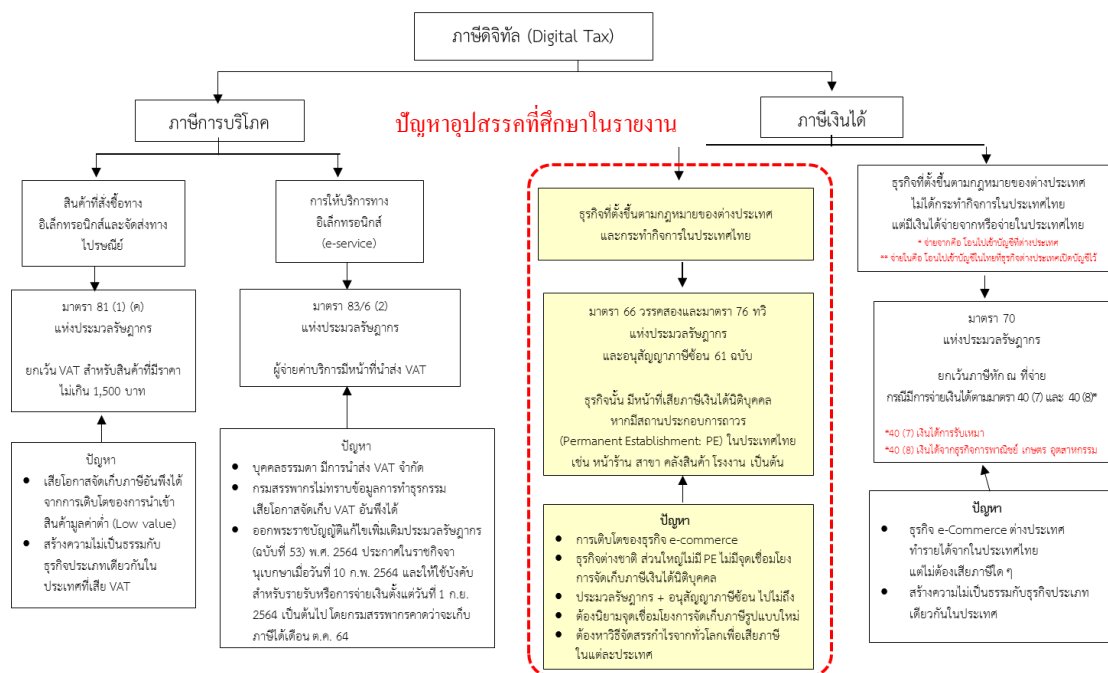
กรณีธุรกิจที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ไม่ได้กระทำการในประเทศไทย แต่มีเงินได้จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย (จ่ายจากคือ โอนไปเข้าบัญชีที่ต่างประเทศ จ่ายในคือ โอนไปเข้าบัญชีในไทยที่ธุรกิจต่างประเทศเปิดบัญชีไว้) ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 กำหนดให้ธุรกิจต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในไทย แต่มีเงินได้จ่ายจากหรือในไทย เมื่อมีการจ่ายเงินไปต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax: WHT) ในอัตราร้อยละ 10-15 เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(2)-40(6) ได้แก่ ค่ารับทำงานให้ ค่านายหน้า ค่าสิทธิ ค่าดอกเบี้ย ค่าเงินปันผล ค่าเช่า และค่าวิชาชีพอิสระ (เฉพาะกรณีเงินปันผลอัตราร้อยละ 10) กล่าวคือ เงินได้ตามมาตรา 40 (7) (เงินได้จากการรับเหมา) และ 40 (8) (เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น เช่น ค่าจ้างโฆษณา ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์ เป็นต้น) ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ด้วยเหตุนี้ กรณี Youtube และ Facebook มีเงินได้ค่าโฆษณาจากประเทศไทย ซึ่งเป็นเงินได้ประเภท 40 (8) ผู้จ่ายเงินได้ค่าโฆษณาจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้ธุรกิจ e-Commerce ต่างประเทศทำรายได้จากในประเทศไทย แต่ไม่ต้องเสียภาษีใด ๆ และสร้างความไม่เป็นธรรมกับธุรกิจประเภทเดียวกันในประเทศ

กรณีธุรกิจที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิ ประกอบกับการพิจารณาถึงการมีสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement: DTA) ที่ประเทศไทยลงนามไว้กว่า 61 ฉบับ กำหนดให้ธุรกิจต่างประเทศที่มีกิจการในไทย หรือมีตัวแทนที่ขาย ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในไทย (Permanent Establishment: PE) หรือ “สถานที่ที่ใช้ทำธุรกิจประจำ” เช่น สำนักงาน สาขา โรงงาน เป็นต้น เฉพาะเงินได้ในส่วนที่เป็นของ PE ซึ่งธุรกิจต่างประเทศมักจะหลีกเลี่ยงการมี PE ในไทย เพื่อเลี่ยงภาระภาษีดังกล่าว ขณะเดียวกันธุรกิจ e-Commerce ที่มีการให้บริการไปทั่วโลกผ่านระบบดิจิทัลส่วนใหญ่ไม่มีถิ่นฐานหรือไม่มี PE ในไทยเช่นกัน ส่งผลให้ไม่มีจุดเชื่อมโยงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างชาติดังกล่าว จึงยังไม่เข้าเงื่อนไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัญหาดังกล่าวไม่ได้เกิดกับประเทศไทยประเทศเดียวเท่านั้น บริษัทข้ามชาติต่างประเทศอาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศดังกล่าว โดยหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศอื่น ๆ เช่นเดียวกัน ปัญหานี้จึงเป็นความท้าทายของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลก ในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ และผลักดันการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศให้สอดคล้องกับพัฒนาการ (Evolution) ของรูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติดังกล่าว โดยในช่วงที่ผ่านมากรมสรรพากรได้มีความพยายามที่จะแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในปี 2560 เพื่อกำหนดจุดเกาะเกี่ยวทางดิจิทัลจากการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ (1) การใช้โดเมนท้องถิ่น

ของไทย และ (2) การสร้างระบบการชำระเงินเป็นสกุลเงินไทยหรือมีการโอนเงินจากประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย เพื่อกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการต่างประเทศ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร และการกำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศ ประกอบกิจการโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบ กิจการดังกล่าวอันเป็นเงินได้ประเภท (1) ค่าโฆษณาออนไลน์ (2) ค่าใช้พื้นที่ในเว็บไซต์ หรือ (3) ประเภทที่จะได้กำหนดโดยกฎกระทรวง ให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และ นำส่งกรมสรรพากร ซึ่งเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี ต่อมาในปี 2561 กรมสรรพากรชะลอการดำเนินการดำเนินการดังกล่าว โดยขับเคลื่อน เฉพาะการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศก่อน (ตารางที่ 6) เพื่อ รอให้ OECD บรรลุข้อตกลงร่วมกันระหว่างประเทศสมาชิกในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบ ธุรกิจบริการดิจิทัลหรือบริการผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ ในการแสวงหาทางออกในเวทีการประชุมระหว่างประเทศในช่วง 5 ปีที่ผ่านมา กลุ่ม ประเทศ G7 กลุ่มประเทศ G20 และกลุ่มประเทศ OECD รวมถึงประเทศที่เข้าร่วมกรอบ Inclusive Framework ของ OECD/G20 ได้ประชุมเพื่อหาข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับแนวทางแก้ไขปัญหานี้มา อย่างต่อเนื่อง



ภาพที่ 2 ภาพรวมปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีดิจิทัล

ตารางที่ 6 พัฒนาการของการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีดิจิทัลจากผู้ประกอบการต่างประเทศของประเทศไทย

ช่วงระยะเวลาของการดำเนินการ	การดำเนินการ	เหตุผลของการดำเนินการ
21 มิถุนายน-11 กรกฎาคม 2560	กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อประเด็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ครั้งที่ 1 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีเงินได้ และการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าให้กับของนำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ	แก้ไขปัญหากรณีบุคคลธรรมดา นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อบริการดิจิทัลอย่างจำกัด ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ปัญหาสินค้า e-Commerce ราคาต่ำที่เติบโตอย่างก้าวกระโดด แต่ได้รับยกเว้นภาษี
30 ตุลาคม-17 พฤศจิกายน 2560	กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อประเด็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ครั้งที่ 2 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีเงินได้ และการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าให้กับของนำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ	แก้ไขปัญหากรณีบุคคลธรรมดา นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อบริการดิจิทัลอย่างจำกัด ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ปัญหาสินค้า e-Commerce ราคาต่ำที่เติบโตอย่างก้าวกระโดด แต่ได้รับยกเว้นภาษี
17 มกราคม 2561-9 กุมภาพันธ์ 2561	กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อประเด็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added-tax: VAT) จากการให้บริการในต่างประเทศ	พิจารณาเฉพาะประเด็นกรณีบุคคลธรรมดา นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อบริการดิจิทัลอย่างจำกัด
17 กรกฎาคม 2561	คณะรัฐมนตรีมีมติอนุมัติหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จาก	อนุมัติหลักการก่อนเสนอร่างพระราชบัญญัติต่อการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และศาลรัฐธรรมนูญ ตามรัฐธรรมนูญแห่ง

ช่วงระยะเวลาของ การดำเนินการ	การดำเนินการ	เหตุผลของการดำเนินการ
	ผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในต่างประเทศ)	ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560
14 มกราคม 2563- 29 มกราคม 2563	กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อ ประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการ ทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-service) จาก ต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นใน ราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน)	
9 มิถุนายน 2563	คณะรัฐมนตรีมีมติอนุมัติหลักการร่าง พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการ ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จาก ต่างประเทศ (e-Service))	อนุมัติหลักการก่อนเสนอร่าง พระราชบัญญัติต่อการพิจารณาของ สภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และศาล รัฐธรรมนูญ ตามรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560
10 กุมภาพันธ์ 2564	พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ประกาศลงราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 138 ตอนที่ 11 ก	เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการที่ ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e- service) จากต่างประเทศ จดทะเบียนและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

หมายเหตุ: ไม่รวมประเด็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการไทยที่ประกอบธุรกิจ e-Commerce ซึ่ง
ไม่อยู่ในขอบเขตการศึกษาในครั้งนี้

ที่มา: การรวบรวมของผู้จัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคล

3.3 การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศตามข้อเสนอแนะของ OECD

OECD (2019)⁸ ได้จัดตั้งคณะทำงานในเดือนพฤษภาคม 2563 เพื่อแสวงหาข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทางตรง หรือภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติ ที่ไม่มีสถานธุรกิจที่ปรากฏทางกายภาพ (Physical Presence) ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ ซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาที่สำคัญ เช่น การกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษี (Taxing rights) การจัดสรรกำไร (Profit Allocation) และจุดเกาะเกี่ยวในการเสียภาษี (Nexus) เป็นต้น โดยจากในเอกสาร Policy Note เรื่อง Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy ซึ่งเผยแพร่เมื่อวันที่ 23 มกราคม 2562 ได้จัดกลุ่มของข้อเสนอในการแสวงหาทางออกของประเด็นปัญหาที่สำคัญออกเป็น 2 เสาหลัก ดังนี้

เสาหลักแรก (Pillar One) เกี่ยวข้องกับการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างประเทศขึ้นมาใหม่ (New Taxing rights) ให้แก่ประเทศที่มีลูกค้าอาศัยอยู่ จากสิทธิเดิมซึ่งเกี่ยวข้องกับการมีตัวตนทางกายภาพของสถานประกอบการเป็นหลัก และการแสวงหาแนวทางและหลักเกณฑ์การปันส่วนกำไรของบริษัทข้ามชาติ เพื่อเสียภาษีให้กับประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่ รวมถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจุดเกาะเกี่ยวในการเสียภาษี (Nexus Rule) และหลักเกณฑ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

เสาหลักที่สอง (Pillar Two) เกี่ยวข้องกับแนวทางการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีจากการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ หรือจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำ โดยการแสวงหาหลักเกณฑ์เพื่อกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำจากบริษัทข้ามชาติ เพื่อป้องกันการแข่งกันลดอัตราภาษีของประเทศต่าง ๆ (Race to the Bottom) เพื่อสร้างความเป็นธรรมและความเท่าเทียมแก่การประกอบกิจการของธุรกิจแบบดั้งเดิม (Traditional Business) ที่มีสถานที่ประกอบธุรกิจปรากฏทางกายภาพ ให้สามารถแข่งขันกับธุรกิจดิจิทัลที่ส่วนใหญ่ไม่มีสถานที่ประกอบธุรกิจทางกายภาพได้อย่างทัดเทียม

3.3.1 เสาหลักแรก (Pillar One)

OECD (2020)⁹ ได้เสนอแนะพิมพ์เขียว (Blueprints) ข้อเสนอแนวทางการดำเนินการตาม Pillar One โดยแบ่งองค์ประกอบที่สำคัญออกเป็น 3 ส่วน ประกอบด้วย (1) จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเสียส่วนแรกเรียกชื่อว่า “Amount A” (2) จำนวน

⁸ OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Published: 31 May 2019.

⁹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, Published on October 14, 2020.

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเสียส่วนที่สองเรียกชื่อว่า “Amount B” และ (3) กระบวนการในการลดความไม่แน่นอนทางภาษี (Tax Certainty) โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

3.3.1.1 Amount A: หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทใหม่ส่วนแรกในประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (Market jurisdictions) จะได้สิทธิเรียกเก็บจากบริษัทข้ามชาติ โดย OECD ได้กำหนดหลักเกณฑ์เป็นเงื่อนไขในการได้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีส่วนแรกนี้ และกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล “Amount A” โดยปันส่วนจากกำไรส่วนเกิน (Residual profit) ของบริษัทข้ามชาติ เพื่อนำมาจัดสรรให้กับประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ ตามอัตราส่วนที่กำหนดขึ้น ทั้งนี้ กำไรส่วนเกินสามารถคำนวณได้จากรายรับของกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมด หักออกด้วยต้นทุนและกำไรปกติ (Routine profit)

การได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนแรกที่เราเรียกว่า “Amount A” ประกอบด้วยหลักเกณฑ์ที่ต้องพิจารณา 6 หลักเกณฑ์ ได้แก่ (1) ขอบข่ายของกิจกรรม (Scope) (2) หลักเกณฑ์การพิจารณาประเทศที่มีสิทธิได้รับการปันส่วนกำไร (Nexus Rule) (3) หลักเกณฑ์แหล่งเงินได้ (Revenue Sourcing Rule) (4) การกำหนดฐานภาษี (Tax base Determination) (5) การปันส่วนกำไร และ (6) การจัดการภาษีซ้ำซ้อน โดยมีสาระสำคัญของแต่ละหลักเกณฑ์สรุปได้ ดังนี้

หลักเกณฑ์ที่ 1 ขอบข่ายของกิจกรรม (Scope Rule) ประกอบด้วย 2 หลักเกณฑ์ย่อย ได้แก่ (1) หลักเกณฑ์ประเภทธุรกิจที่เข้าข่ายมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ (2) หลักเกณฑ์รายรับรวมจากทั่วโลกขั้นต่ำ โดยมีรายละเอียดของหลักเกณฑ์สรุปได้ ดังนี้

1) หลักเกณฑ์ประเภทธุรกิจที่เข้าข่ายมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.1) ธุรกิจให้บริการดิจิทัลบนระบบอัตโนมัติ (Automated Digital Services: ADS) หลักการของการกำหนดประเภทธุรกิจ ADS ของบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในข่ายต้องเสีย Amount A คือ ความสามารถในการสร้างรายรับจากการให้บริการดิจิทัลบนระบบอัตโนมัติ รวมถึงการสร้างรายรับจากข้อมูล (Monetisation of data) ที่จัดเก็บจากลูกค้าทั่วโลกหรือผู้ใช้งานจำนวนมากอย่างเป็นระบบ โดยอาจไม่จำเป็นต้องพึ่งพาโครงสร้างพื้นฐานในประเทศที่ลูกค้าอยู่หรือพึ่งพาเพียงเล็กน้อย ส่วนใหญ่สามารถใช้ประโยชน์จากฐานข้อมูลลูกค้าขนาดใหญ่และเครือข่ายข้อมูลผู้ใช้งานจำนวนมากในการสร้างคุณค่าจากการปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าหรือผู้ใช้งานจำนวนมากได้ สามารถใช้ประโยชน์จากเนื้อหาและข้อมูลที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานสร้างขึ้นได้ โดยการติดตามพฤติกรรมของลูกค้าหรือผู้ใช้งาน

หลักการนี้ครอบคลุมบริการทุกประเภท และลูกค้าทุกประเภท ซึ่งอาศัยองค์ประกอบที่สำคัญ 2 ส่วน ประกอบด้วย (1) ลักษณะของความเป็นบริการอัตโนมัติ (Automated) กล่าวคือ ลูกค้าสามารถรับบริการโดยอาศัยระบบหรืออุปกรณ์ที่มีอยู่แล้ว โดยมนุษย์

เข้าไปเกี่ยวข้องกับเพียงเล็กน้อย และ (2) ลักษณะความเป็นบริการดิจิทัล (Digital) กล่าวคือ การให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ต หรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic network)

การกำหนดนิยามของธุรกิจ ADS จะกำหนดรายการบริการที่เข้าข่าย (Positive list) และรายการบริการที่ไม่เข้าข่าย (Negative list) ดังนี้

ก. บริการที่เข้าข่าย (Positive list) เป็นธุรกิจ ADS

- (1) บริการโฆษณาออนไลน์ (Online advertising services)
- (2) การขายหรือก๊อปปี้ข้อมูลผู้ใช้งาน (Sale or other alienation of user data)
- (3) บริการเครื่องมือค้นหาข้อมูลออนไลน์ (Online search engines)
- (4) แพลตฟอร์มสื่อสังคม (Social media platforms)
- (5) แพลตฟอร์มตัวกลางออนไลน์ (Online intermediation platforms)
- (6) บริการเนื้อหาหรือสารสนเทศที่มีรูปแบบดิจิทัล (Digital content)
- (7) บริการเกมออนไลน์ (Online gaming)
- (8) บริการการสอนแบบมีมาตรฐานกำหนด (Standardised online teaching)
- (9) บริการระบบการประมวลผลแบบคลาวด์ (Cloud computing)

ข. บริการที่ไม่เข้าข่าย (Negative list) เป็นธุรกิจ ADS

- (1) บริการเฉพาะด้านแบบกำหนดเอง (Customised professional services)
- (2) บริการการสอนออนไลน์แบบกำหนดเอง (Customized online teaching)
- (3) การขายสินค้าและบริการอื่นผ่านช่องทางออนไลน์ที่ไม่ใช่บริการ ADS
- (4) การขายสินค้าทางกายภาพ แม้ว่าอาศัยการเชื่อมต่อเครือข่ายไร้สาย (Network connectivity) หรือเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ตของสรรพสิ่ง (Internet of things: IOT)

(5) บริการการเข้าถึงอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่าย

อิเล็กทรอนิกส์

1.2) ธุรกิจที่มีการติดต่อกับลูกค้า/ผู้ใช้งาน (Consumer Facing Businesses: CFB) หลักการของการกำหนดประเภทธุรกิจ CFB ของบริษัทข้ามชาติที่อยู่ในข่ายต้องเสีย Amount A คือ บริการของธุรกิจ CFB มีอิทธิพลต่อเศรษฐกิจของประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (Market jurisdictions) กว้างกว่ากิจกรรมของธุรกิจ ADS เนื่องจากธุรกิจ CFB สามารถมีปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าหรือผู้ใช้งานได้อย่างต่อเนื่องและยาวนาน โดยไม่จำเป็นต้องมีตัวตนทางกายภาพในประเทศที่ลูกค้าอยู่ ไม่ต้องพบเจอกับลูกค้า กล่าวคือ ธุรกิจ CFB สามารถสร้างรายรับจากการขาย การให้เช่า การให้สิทธิแก่ลูกค้าไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมผ่านตัวกลางด้วยวิธีการให้แฟรนไชส์ (Franchising) และการให้ใบอนุญาต (Licensing) และสามารถเพิ่มประสิทธิภาพของสินค้าและยอดขายได้อย่างมีนัยสำคัญ โดยอาศัยการวิจัยตลาด (Market research) การตลาด และการโฆษณา โดยอาศัยข้อมูลลูกค้า/ผู้ใช้งาน เช่น คำติชม (Feedback) หรือบริการหลังการขาย เป็นต้น ทั้งนี้ ธุรกิจ CFB อาจเป็นเจ้าของสินค้าและบริการเอง ผู้ถือสิทธิ เจ้าของลิขสิทธิ์ หรือเจ้าของแฟรนไชส์ หรือธุรกิจ CFB อาจเป็นพ่อค้าปลีก หรือคู่สัญญาที่ติดต่อกับผู้ได้รับแฟรนไชส์หรือผู้ได้รับสิทธิในการขายสินค้าและบริการให้กับลูกค้าโดยตรง แต่ไม่รวมถึงธุรกิจของผู้ผลิต พ่อค้าขายส่ง และผู้จัดจำหน่าย

2) หลักเกณฑ์รายรับรวมจากทั่วโลกขั้นต่ำ

บริษัทข้ามชาติอยู่ในข่ายต้องเสีย Amount A หากมีรายรับรวมจากทั่วโลกมากกว่า 20,000 ล้านยูโร และมีอัตรากำไรก่อนภาษี/ปันผลมากกว่าร้อยละ 10 ทั้งนี้ หลังจากบรรลุข้อตกลงในการปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ และประสบผลสำเร็จในการบังคับใช้เป็นระยะเวลา 7 ปี รายรับขั้นต่ำนี้จะปรับลดลงจาก 20,000 ล้านยูโร เป็น 10,000 ล้านยูโร ต่อไป

หลักเกณฑ์ที่ 2 หลักเกณฑ์การพิจารณาประเทศที่มีสิทธิได้รับการปันส่วนกำไร (Nexus Rule) ประกอบด้วย (1) หลักเกณฑ์รายรับขั้นต่ำจากประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ และหลักเกณฑ์ปริมาณการแบ่งสัดส่วนกำไร (Quantum) โดยมีรายละเอียดของหลักเกณฑ์สรุปได้ดังนี้

1) หลักเกณฑ์รายรับขั้นต่ำจากประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่

กรณีประเทศแหล่งเงินได้ที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ มี GDP สูงกว่า 40,000 ล้านยูโรต่อปี ประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (Market jurisdictions) จะได้สิทธิในการจัดเก็บ Amount A หากบริษัทข้ามชาติ มีรายรับจากประเทศแหล่งเงินได้ อย่างน้อย 1 ล้านยูโรต่อปี และกรณีประเทศแหล่งเงินได้ที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ มี GDP ต่ำกว่า 40,000 ล้านยูโรต่อปี (1.5 ล้านล้านบาท) จะได้สิทธิในการจัดเก็บ Amount A หากบริษัทข้ามชาติมีรายรับจากประเทศแหล่งเงินได้ อย่างน้อย 250,000 ยูโร

ทั้งนี้ จากข้อมูลของสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พบว่า ประเทศไทยมี GDP ณ ราคาประจำปี ในปี 2562 และ ปี 2563 อยู่ที่ 16.8 และ 15.6 ล้านบาท ตามลำดับ หรือประมาณ 420,000 ล้านยูโรต่อปี และ 390,000 ล้านยูโรต่อปี ตามลำดับ โดยสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ คาดการณ์ว่า GDP ณ ราคาประจำปี ในปี 2564 จะอยู่ที่ 16.2 ล้านล้านบาท (คาดการณ์เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2564) หรือประมาณ 410,000 ล้านยูโร จึงทำให้ประเทศไทยจะได้สิทธิในการจัดเก็บ Amount A หากบริษัทข้ามชาติมีรายรับจากประเทศไทยเกิน 1 ล้านยูโรต่อปี

2) หลักเกณฑ์ปริมาณการแบ่งสัดส่วนกำไร (Quantum)

บริษัทข้ามชาติที่อยู่ในข่ายต้องเสีย Amount A ให้กับประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ โดยคำนวณจากการปันส่วนกำไรคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 20-30 ของกำไรส่วนเกิน (Residual profit) ที่คงเหลือจากการหักกำไรปกติ (Routine profit) ร้อยละ 10 และต้นทุนออกจากรายรับแล้ว ทั้งนี้ สัดส่วนของการปันส่วนกำไรดังกล่าวยังไม่ได้ข้อสรุปที่ชัดเจนว่าควรกำหนดอัตราเท่าใด

หลักเกณฑ์ที่ 3 การกำหนดแหล่งเงินได้ (Revenue Sourcing Rule) กำหนดลักษณะ หรือตัวบ่งชี้ (Indicator) จำแนกตามประเภทรายรับของธุรกิจ ประกอบด้วย (1) รายรับของธุรกิจบริการดิจิทัลบนระบบอัตโนมัติ (ADS) และ (2) รายรับธุรกิจที่มีการติดต่อกับลูกค้า/ผู้ใช้งาน (CFB) ที่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายรับจากประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ โดยมีตัวอย่างของหลักเกณฑ์สรุปได้ ดังนี้

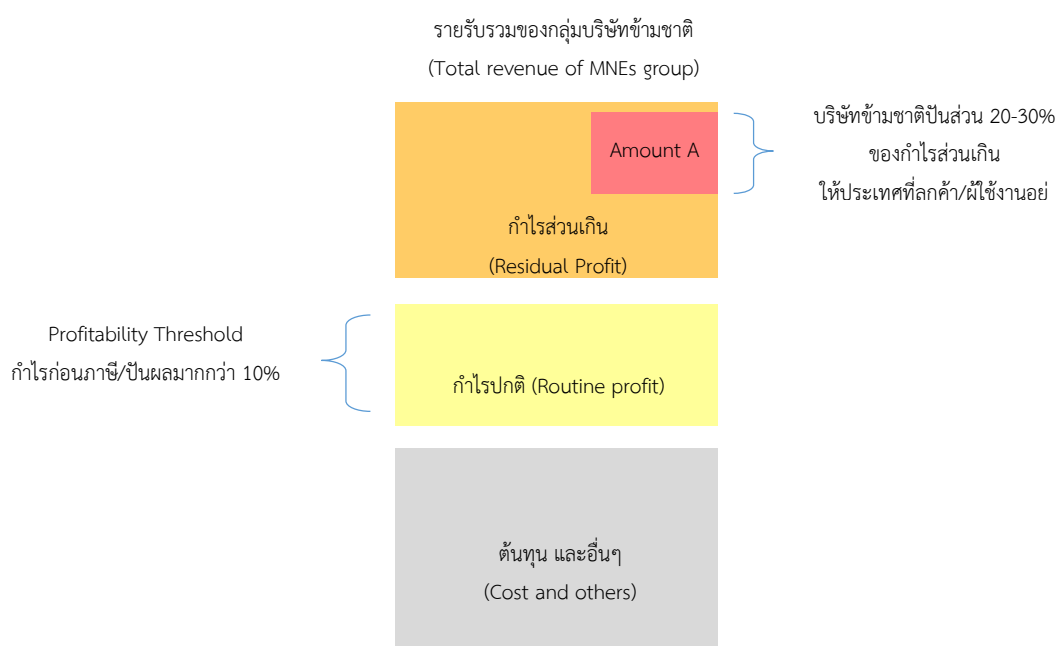
1) ตัวอย่างการพิจารณาแหล่งเงินได้ของธุรกิจบริการดิจิทัลบนระบบอัตโนมัติ (ADS) เช่น พิจารณาแหล่งเงินได้จาก (1) ที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของอุปกรณ์ของลูกค้า (Geolocation of the device) (2) IP address ของอุปกรณ์ของลูกค้า และ (3) อยู่ในเวลาปัจจุบัน (Real-time location) ของผู้โฆษณา เป็นต้น

2) ตัวอย่างการพิจารณาแหล่งเงินได้ของธุรกิจที่มีการติดต่อกับลูกค้า/ผู้ใช้งาน (CFB) เช่น พิจารณาแหล่งเงินได้จาก (1) หน้าร้านขายปลีก (Retail storefront) และ (2) ที่อยู่สุดท้ายของการนำจ่ายสินค้า (Final delivery address) เป็นต้น

หลักเกณฑ์ที่ 4 การกำหนดฐานภาษี (Tax base Determination) โดยการประเมินกำไรของกลุ่มธุรกิจ ไม่ใช่กำไรของแต่ละบริษัทลูก ซึ่งเริ่มจากการประเมินงบการเงินรวม (Consolidated group financial accounts) ของกลุ่มธุรกิจ แต่การประเมินงบการเงินของกลุ่มธุรกิจย่อย (Segmented accounts) ของแต่ละสายธุรกิจ (Business line) หรือที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ (Geographic basis) รวมถึงเกณฑ์ยกยอดผลขาดทุน (Loss carry-forward rules) ไปหักออกจากกำไรในอนาคต

หลักเกณฑ์ที่ 5 การปันส่วนกำไร (Profit Allocation) เป็นการกำหนดสูตรการคำนวณกำไรส่วนเกิน (Residual profits) ซึ่งไม่ได้เกี่ยวข้องกับหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (Arm's. Length Principle: ALP) เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาการนับรายการซ้ำ สูตรการคำนวณนี้จะใช้กับกำไรของกลุ่มธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจย่อย

หลักเกณฑ์ที่ 6 การขจัดภาวะภาษีซ้ำซ้อน (Elimination of double taxation) จากการจัดเก็บ Amount A โดยการระบุบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่เป็นผู้จ่าย Amount A และขจัดภาวะภาษีซ้ำซ้อนด้วยวิธีการยกเว้น (Exemption) หรือวิธีเครดิต/ขอคืน



ภาพที่ 3 เสาหลักที่ 1: การปันส่วนกำไร (Profit Allocation) การจัดเก็บ Amount A
ที่มา: OECD (2020)

3.3.1.2 Amount B: หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทใหม่ส่วนที่สองที่ประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่จะได้สิทธิเรียกเก็บจากบริษัทข้ามชาติ โดย OECD ได้กำหนดหลักเกณฑ์เป็นเงื่อนไขในการได้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีส่วนที่สองนี้ และมีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล “Amount B” โดยปันส่วนจากกำไรปกติ (Routine profit) ของบริษัทข้ามชาติเพื่อนำมาจัดสรรให้กับประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ ตามอัตราส่วนคงที่ที่กำหนดขึ้น ทั้งนี้ กำไรปกติที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่สองนี้กำหนดให้เท่ากับร้อยละ 10 ของรายรับของกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมด

หลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล “Amount B” มีวัตถุประสงค์เพื่อการบริหารการจัดเก็บภาษีจากการประเมินราคาโอนของธุรกรรมระหว่างบริษัทแม่และบริษัทในเครือ ซึ่งมีการกำหนดราคาซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด และลดต้นทุนการปฏิบัติตามของบริษัทที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ด้วย และมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรลุเป้าหมายในการเพิ่มความแน่นอนของภาษี (Tax certainty) อันเป็นส่วนหนึ่งของกลไกการลดข้อพิพาททางภาษี โดยเป็นการกำหนดจำนวนอัตราค่าตอบแทนคงที่ ซึ่งเกิดจากหน้าที่หรือกิจกรรมทางการตลาด (Marketing activities) และกิจกรรมการจัดจำหน่าย (Distribution activities) ของบริษัทข้ามชาติที่เกิดขึ้นทางกายภาพในประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (Market jurisdictions) ทั้งนี้ จำนวนค่าตอบแทนอัตราคงที่ดังกล่าวจะต้องสอดคล้องตามหลักการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด (ALP) ของสินค้าและบริการ

การได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่สองที่เรียกว่า “Amount B” ประกอบด้วยหลักเกณฑ์ที่ต้องพิจารณา 2 หลักเกณฑ์ ได้แก่ (1) การกำหนดขอบข่ายกิจกรรมของบริษัทข้ามชาติ (Scope) ที่เข้าข่ายต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และ (2) หลักเกณฑ์ในการปันส่วนกำไรให้กับประเทศแหล่งเงินได้ (Quantum) โดยมีสาระสำคัญของแต่ละหลักเกณฑ์สรุปได้ ดังนี้

หลักเกณฑ์ที่ 1 การกำหนดขอบข่ายของบริษัทข้ามชาติจากการทำหน้าที่การตลาด และการจัดจำหน่าย โดยมีลักษณะของการทำหน้าที่ของบริษัทข้ามชาติภายในประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ ดังนี้

- 1) การนำเข้าผลิตภัณฑ์เพื่อขายต่อในตลาด (Resale) และพิธีการทางศุลกากร (Customs clearance) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และภาษีศุลกากร
- 2) การซื้อสินค้าเพื่อขายต่อในตลาด การพัฒนาและดำเนินการตามงบประมาณและแผนการขายในตลาด ตามแนวทางของกลุ่มบริษัทข้ามชาติและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลและ/หรืออยู่ภายใต้การอนุมัติของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
- 3) การพัฒนาและรักษาความสัมพันธ์กับลูกค้าในท้องถิ่นภายในตลาด
- 4) การกำหนดหรือการเจรจาราคาสินค้าและบริการและเงื่อนไขสัญญาอื่น ๆ กับลูกค้าที่เป็นบุคคลภายนอก ภายในแนวทางการกำหนดราคาสินค้าและบริการของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ หรือรายการราคาสินค้าและบริการที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลหรืออนุมัติในกรณีที่จำเป็น เช่น ปรับตามความต้องการของตลาด (Market demand) การแข่งขัน (Competition) และสกุลเงิน หรือการให้ส่วนลด (Discounts) เป็นต้น

5) การประมวลผลคำสั่งซื้อและสัญญากับลูกค้า สินค้าคงคลัง: การตรวจสอบและการบริหารจัดการสินค้าคงคลังที่เป็นประจำ (เช่น ในบัญชีหรือโดยระบบรวม

(Joint systems) หรือโดยการรับการปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอจากหน่วยงานที่ให้บริการจัดเก็บและโลจิสติกส์)

6) การบริหารจัดการด้านโลจิสติกส์ คลังสินค้า และการขนส่งสินค้าไปยังลูกค้า ซึ่งรวมถึงกรณีการว่าจ้างหน่วยงานอื่น

7) หน้าที่การบริหารงานทั่วไป เช่น แผนกธุรการ การออกใบแจ้งหนี้การขาย กระบวนการและการเรียกเก็บเงิน การบัญชี และการระงับข้อพิพาทในการรายงานทางการเงินและภาษี

8) การบันทึกข้อมูลเป็นประจำในกิจกรรมการวางแผนด้านอุปสงค์ (Demand planning activities) ที่ดำเนินการโดยกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

9) กิจกรรมทางการตลาด (Marketing activities)

9.1) บริการก่อนการขาย (Pre-sale services): การให้ข้อมูลผลิตภัณฑ์ แก่ลูกค้าที่คาดหวัง เช่น การสาธิตผลิตภัณฑ์ เป็นต้น

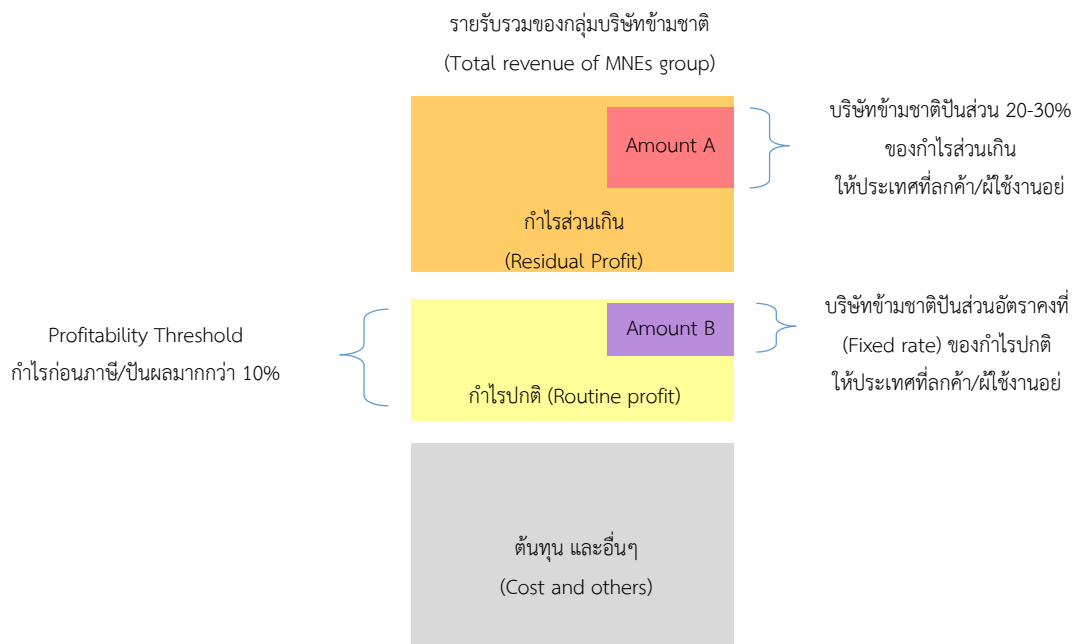
9.2) การดำเนินการตามแผนการตลาดทั่วโลก (Global marketing plans) โดยไม่มีการปรับเปลี่ยนเนื้อหาเพิ่มเติม เช่น แคมเปญโฆษณา และงานแสดงสินค้า (Trade shows) เป็นต้น

9.3) การเปลี่ยนสื่อการตลาด โฆษณา และเว็บไซต์ธุรกิจเป็นภาษาท้องถิ่น

9.4) การวิจัยตลาด (Market research) เพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนและการตลาด เช่น การวิจัยตลาด การให้ข้อมูลแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องในต่างประเทศเกี่ยวกับแนวโน้ม ลูกค้า ผู้บริโภค ความต้องการ ข้อมูลในท้องถิ่น และ

9.5) บริการหลังการขายตามปกติ (Routine after-sales services) : รวมถึงการประมวลผลการร้องเรียนและการให้การสนับสนุนที่ไม่ใช่ด้านเทคนิค

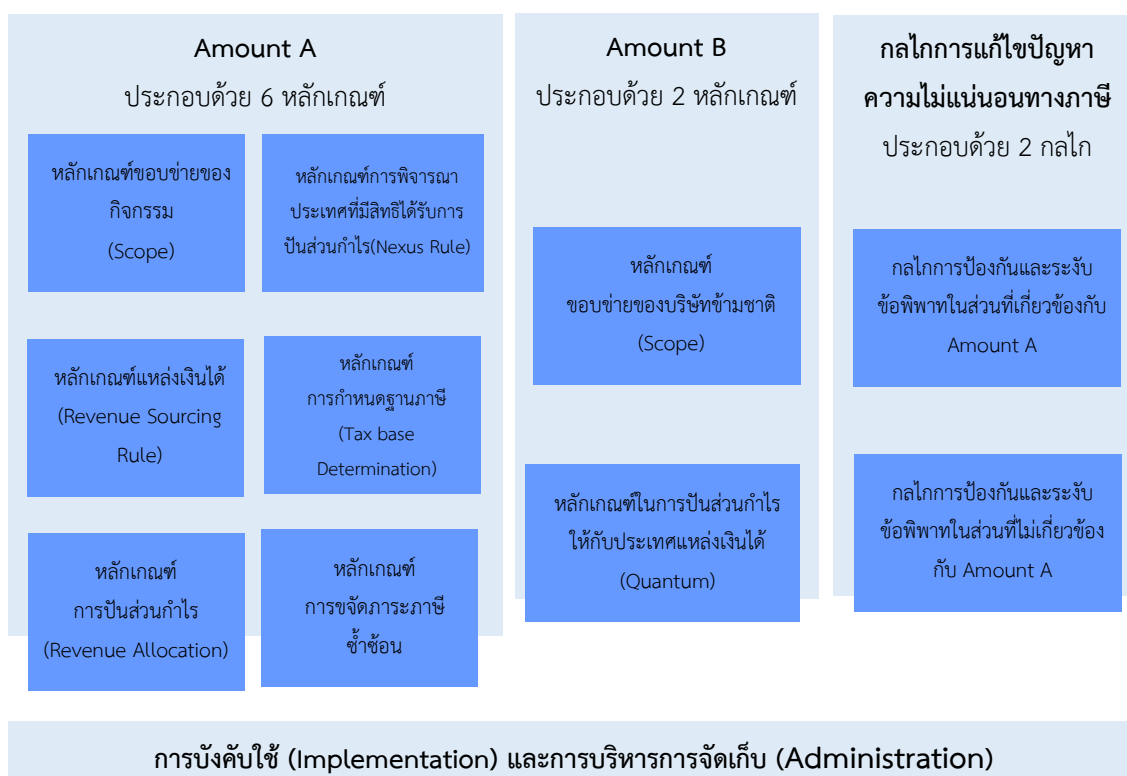
หลักเกณฑ์ที่ 2 การปันส่วนกำไรให้กับประเทศแหล่งเงินได้ (Quantum) โดยกำหนดสูตรการคำนวณอัตราการปันส่วนค่าตอบแทนจากกำไรปกติ (Routine Profit) เพื่อแสวงหาผลลัพธ์ที่ใกล้เคียงกับการหาหรือพิสูจน์ราคาตลาด ทั้งนี้ OECD จะมีการพิจารณากำหนดอัตราค่าตอบแทนคงที่ที่เหมาะสมร่วมกันกับประเทศสมาชิกภายในปี 2565



ภาพที่ 4 เสาหลักที่ 1: การปันส่วนกำไร (Profit Allocation) การจัดเก็บ Amount B ที่มา: OECD (2020)

3.3.1.3 กระบวนการในการลดความไม่แน่นอนทางภาษีผ่านกลไกการป้องกันและระงับข้อพิพาท ประกอบด้วย 2 กลไก ได้แก่ (1) ส่วนที่เกี่ยวข้องกับ Amount A เช่น มาตรฐานการประเมิน Amount A ด้วยตนเอง การประเมินเบื้องต้นโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Initial review) การประเมินโดยคณะกรรมการ (Panel review) เป็นต้น และ (2) ส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับ Amount A เช่น การใช้กลไกการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทต่าง ๆ ที่มีอยู่แล้วของ OECD เช่น โครงการการบริหารความเสี่ยงและการรับรองการปฏิบัติตามความร่วมมือแบบพหุภาคี (International Compliance Assurance Programme (ICAP) การตรวจสอบการประเมินภาษีร่วมกัน (Joint audits) การดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement procedure: MAP) เป็นต้น

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ที่กำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนแรก “Amount A” ประกอบด้วย 6 หลักเกณฑ์ และส่วนที่สอง “Amount B” ประกอบด้วย 2 หลักเกณฑ์ และกระบวนการในการลดความไม่แน่นอนทางภาษี (Tax Certainty) ผ่านกลไกการป้องกันและระงับข้อพิพาท 2 กลไก สามารถสรุปได้ ในภาพที่ 3.5



ภาพที่ 5 โครงสร้างองค์ประกอบของหลักเกณฑ์การได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติตามเสาหลักที่ 1 (Pillar One)

ที่มา: OECD (2020)

3.3.2 เสาหลักที่สอง (Pillar Two)

OECD (2020)¹⁰ ได้เสนอแนะพิมพ์เขียวข้อเสนอแนวทางการดำเนินการตาม Pillar Two โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาการโอนกำไรไปไว้ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ ซึ่งส่งผลให้ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกแข่งขันกันลดอัตราภาษีนิติบุคคล (Race to the bottom) รวมถึงการยกเว้นภาษีเป็นระยะเวลาหนึ่ง (Tax holiday) เพื่อดึงดูดเม็ดเงินลงทุนต่างชาติเข้าประเทศ ซึ่งถ้าหากการแข่งขันกันลดอัตราภาษีนิติบุคคลยังคงยืดเยื้อต่อไป อาจทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลทั่วโลกในระยะยาว

แนวทางการดำเนินการตามเสาหลักที่สอง (Pillar Two) มีหลักการว่า การประกอบธุรกิจไม่ว่าบริษัทแม่จะตั้งอยู่ที่ประเทศใด หรือตั้งอยู่ในเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศใด

¹⁰ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, [Online], October 14, 2020, Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>.

การประกอบธุรกิจควรมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ โดยได้กำหนด “กรอบโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก” (Global framework of minimum taxation) ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์ป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษี (Global Anti-Base Erosion: GloBE) อย่างรอบคอบ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ขั้นต่ำไม่ก่อให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน หรือป้องกันการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจไม่มีกำไรทางเศรษฐศาสตร์ (Economic profit) สามารถยืดหยุ่นกับประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีระบบภาษีและเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน เพื่อสร้างความโปร่งใส ลดต้นทุนการบริหารการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และเพื่อลดต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษี

3.3.2.1 หลักเกณฑ์ GloBE Rule ประกอบด้วย 2 หลักเกณฑ์ที่สำคัญ ดังนี้

1) Income inclusion rule (IIR) หากปรากฏว่า บริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือในต่างประเทศเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณด้วยอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) แล้วต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ กำหนดให้ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่นำเงินได้ของบริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ (Controlled foreign entities) มาเป็นเงินได้ของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ เพื่อเสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax)

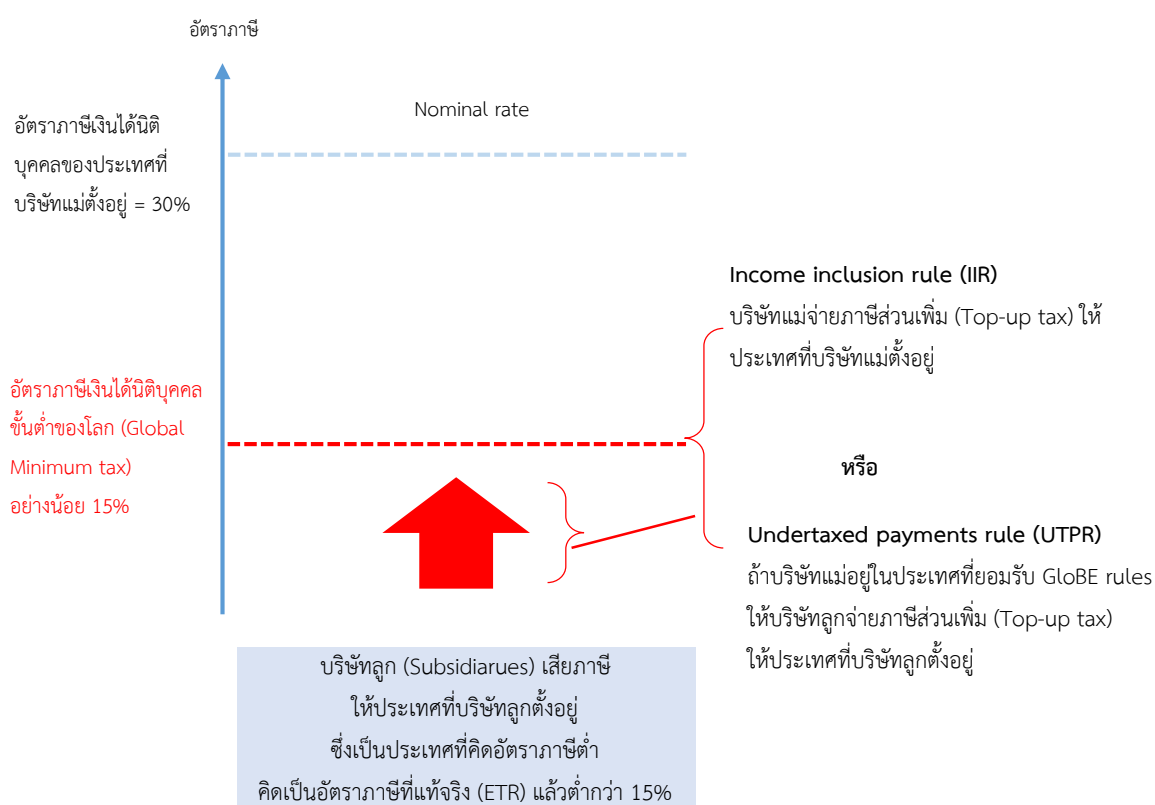
ดังนั้น หากบริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ หรือดินแดนไร้ภาษีเงินได้ที่เป็นหมู่เกาะ อาทิ เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน เป็นต้น ภาระภาษีของบริษัทลูกย่อมต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดที่กำหนดเกณฑ์ IIR กำหนดให้กรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่มีสิทธิในการเรียกเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up Tax) จากบริษัทแม่

2) Undertaxed payments rule (UTPR) หากปรากฏว่า บริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่บังคับใช้เสาหลักที่ 2 (Pillar Two) กำหนดให้บริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ มีหน้าที่เสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) ให้แก่ประเทศที่บริษัทตนตั้งอยู่

ดังนั้น หากบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ หรือดินแดนไร้ภาษีเงินได้ที่เป็นหมู่เกาะ อาทิ เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน เป็นต้น ภาระภาษีของบริษัทแม่ย่อมต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดที่กำหนดเกณฑ์ UTPR กำหนดให้กรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่มีสิทธิในการเรียกเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) กับบริษัทลูก

ทั้งนี้ อัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) จะคำนวณจากจำนวนภาษีที่จ่ายจริงหารด้วยเงินได้สุทธิที่เสียภาษี ซึ่งหากบริษัทข้ามชาติอยู่ในประเทศที่อัตราทั่วไป (Nominal rate) ของภาษีเงินได้นิติบุคคล (Statutory Corporate Income Tax) อยู่ในระดับต่ำ ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentives) หรือได้รับการยกเว้นภาษีเป็นช่วงระยะเวลาหนึ่ง (Tax holiday) จะทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าอัตราทั่วไป ตัวอย่างเช่น กรณีของประเทศได้อัตรา

ทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่ที่อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ หากบริษัทข้ามชาตินั้นกระทำกิจการในประเทศไทย และมีสถานประกอบการในไทย บริษัทข้ามชาติจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ตามมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและประเทศคู่สัญญาที่บริษัทแม่ของบริษัทข้ามชาตินั้นตั้งอยู่ โดยหากบริษัทข้ามชาตินั้นใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีด้วย อัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ย่อมต่ำกว่าอัตราทั่วไปที่อัตราร้อยละ 20 และหากบริษัทข้ามชาตินั้นได้รับสิทธิประโยชน์ส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Board of Investment: BOI) บริษัทข้ามชาตินั้นจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลช่วงระยะเวลาหนึ่งตามประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ซึ่งทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) เท่ากับร้อยละ 0 ดังนั้น บริษัทแม่จะต้องเสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up tax) ให้กับกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ ส่งผลให้การที่บริษัทแม่จัดตั้งบริษัทลูกอยู่ในประเทศไทย ไม่ได้ลดภาษีสุทธิของกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้น ทั้งนี้ หากประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ไม่ยอมรับหลักเกณฑ์ GloBE Rule บริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) ให้กับกรมสรรพากรของประเทศไทย



ภาพที่ 6 เสาหลักที่ 2 (Pillar Two): อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก (Global minimum tax)
ที่มา: OECD (2020)

3.3.2.2 หลักเกณฑ์ Subject-to-tax rule (STTR) เป็นหลักเกณฑ์ที่มีวัตถุประสงค์ในการปกป้องฐานภาษีให้ประเทศแหล่งเงินได้ โดยกำหนดให้ประเทศของผู้จ่ายเงินได้จัดเก็บภาษีเงินได้ส่วนเพิ่ม (Top up tax) หากปรากฏว่า ประเทศผู้จ่ายเงินได้มีการจ่ายเงินได้ 6 ประเภท ได้แก่ (1) ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย (2) ค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (3) ค่าเบี้ยประกัน (4) ค่าค่าประกัน (5) ค่าเช่า และ (6) ค่าตอบแทนสำหรับการตลาด การจัดซื้อ หรือบริการตัวกลางอื่น ๆ ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทที่เคลื่อนย้ายได้ง่ายและหักลดหย่อนได้ง่าย (Deductible intra-group payments) โดยบริษัทลูก หรือบริษัทในเครือมักจะซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างกัน โดยมีการจ่ายเงินระหว่างกันอยู่ภายในขอบเขตเงินได้ 6 ประเภทนี้ ทำให้บริษัทผู้จ่ายเงินได้บันทึกรายการเป็นค่าใช้จ่าย อันทำให้กำไรลดลง ในขณะที่บริษัทในเครือผู้รับเงินได้อาจอยู่ในประเทศที่เสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทเหล่านี้ในอัตราต่ำหรือบริษัทในเครือผู้รับเงินได้อาจอยู่ในดินแดนไร้ภาษีก็ได้ และหากปรากฏว่า ประเทศผู้รับเงินได้ 6 ประเภทเหล่านี้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศที่ผู้รับเงินได้ตั้งถิ่นฐานอยู่ในอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลปกติที่ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำที่กำหนดภายใต้ STTR ซึ่งอยู่ระหว่างร้อยละ 7.5 ถึงร้อยละ 9 ทั้งนี้ การบังคับใช้หลักเกณฑ์นี้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงความตกลงทวิภาคี (Bilateral treaties) หรือ DTA กับประเทศคู่สัญญาด้วย

ดังนั้น หากเงินได้ 6 ประเภทนี้ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในประเทศผู้รับเงินได้ ในอัตราปกติที่ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำที่กำหนด (ร้อยละ 7.5-9) ให้ประเทศของผู้จ่ายเงินได้จัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) โดยการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) คำนวณจากส่วนต่างระหว่างภาษีหัก ณ ที่ จ่าย ของประเทศผู้จ่ายเงินได้ และอัตราภาษีขั้นต่ำตามเกณฑ์ STTR แบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

- 1) กรณีอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ ให้จัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) จากผู้จ่ายเงินได้
- 2) กรณีอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสูงกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ ให้จัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

3.4 ความคืบหน้าของประเทศไทยในการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของ OECD

เมื่อวันที่ 5 มิถุนายน 2564 กลุ่มประเทศอุตสาหกรรมชั้นนำของโลก (Group of Seven) หรือ G7 ประกอบด้วย สหรัฐอเมริกา อังกฤษ แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมนี อิตาลี และญี่ปุ่น ได้บรรลุตกลงร่วมกันเกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ 2 เสาหลัก (Two-pillar) โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจให้บริการด้านดิจิทัล เช่น Amazon Apple Google และ Facebook เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

เมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม 2564 กลุ่มประเทศเศรษฐกิจก้าวหน้ากับประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ หรือ Group of Twenty (G20) ประกอบด้วยสมาชิกของกลุ่ม G7 และประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (Emerging economies) ได้แก่ อาร์เจนตินา ออสเตรเลีย บราซิล จีน อินเดีย อินโดนีเซีย เกาหลีใต้ เม็กซิโก รัสเซีย ซาอุดีอาระเบีย แอฟริกาใต้ ตุรกี และสหภาพยุโรป ได้บรรลุตกลงร่วมกันเกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ 2 เสาหลัก (Two-pillar)

ประเทศที่เข้าร่วมกรอบ Inclusive Framework (IF) ของ OECD/G20 ในการแก้ไขปัญหาการกีดกันฐานภาษีและการโอนย้ายกำไร ปัจจุบันมี 139 ประเทศ รวมถึงประเทศไทย ตกลงร่วมกันว่าจะใช้แนวทางตามเสาหลัก 2 เสาหลัก (Two-pillar) ในการรับมือกับความท้าทายด้านภาษีจากการเจริญเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัล โดยกำหนดที่จะจัดทำข้อเสนอที่สมบูรณ์ (Finalized) ภายในเดือนตุลาคม 2564 และจะกำหนดระยะเวลาให้แต่ละประเทศเตรียมตัวแก้ไขกฎหมายภาษีอากรภายในระยะเวลาที่พอสมควร แต่ยังไม่ได้กำหนดเวลาที่ชัดเจน เช่น อาจใช้เวลาเตรียมตัว 5 ปี เป็นต้น

ปัจจุบัน ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นภาคีของมาตรฐานขั้นต่ำของ OECD สำหรับมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโอนกำไรไปไว้ในประเทศที่มีภาษีต่ำหรือในประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ (Tax Haven) ที่เป็นหมู่เกาะ เช่น เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน เป็นต้น โดยมาตรฐานขั้นต่ำนี้เรียกว่า Inclusive Framework ตั้งแต่วันที่ 16 พฤษภาคม 2559 การเข้าร่วมใน Inclusive Framework ดังกล่าว สะท้อนถึงการยืนยันเจตนารมณ์ของประเทศไทยที่พร้อมจะร่วมมือกับ OECD ในการป้องกันการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีและมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเป็นไปตามมาตรฐานสากลเช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม ปัจจุบัน ประเทศไทยยังไม่ได้มีการพิจารณาผลกระทบของการเข้าร่วมดำเนินการตามแนวทาง 2 เสาหลัก อย่างเป็นทางการ โดยในเบื้องต้น กรมสรรพากรประเมินว่า ประเทศไทยจะมีทั้งส่วนที่ได้ประโยชน์ จากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทเทคโนโลยีชั้นนำของโลกได้ และได้รับผลกระทบจากการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำของโลก ในแง่มุมที่ไม่สามารถดึงดูดนักลงทุนต่างชาติได้ด้วยสิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives) ได้อีกต่อไป โดยคาดว่าผลกระทบอาจจะไม่มาก เนื่องจากภาษีเป็นเพียงหนึ่งในปัจจัยที่นักลงทุนใช้ตัดสินใจว่าจะเข้าไปลงทุนในประเทศใด และประเทศในอาเซียนที่เป็นคู่แข่งของประเทศไทยในการดึงดูดเม็ดเงินลงทุนต่างชาติ เช่น เวียดนาม มาเลเซีย อินโดนีเซีย และสิงคโปร์ ล้วนอยู่ใน 130 ประเทศที่เข้าร่วม Inclusive Framework ของ OECD ด้วยเช่นกัน

3.5 การประเมินผลกระทบและวิเคราะห์ข้อดี-ข้อเสียตามข้อเสนอแนะของ OECD

การประเมินผลกระทบและวิเคราะห์ข้อดี-ข้อเสียตามข้อเสนอแนะของ OECD ในหัวข้อนี้จะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ ผลกระทบต่อการบังคับใช้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเสาหลักที่หนึ่ง (Pillar One): การปันส่วนกำไร (Profit allocation) และผลกระทบต่อการบังคับใช้การจัดเก็บ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเสาหลักที่สอง (Pillar Two) นั่นคือ การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก (Global minimum taxation) โดยแบ่งผลกระทบต่อเสาหลักที่หนึ่งออกเป็น 3 ด้าน โดยจำแนกตามผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว ได้แก่ (1) ผู้ประกอบการไทย (2) ผู้ประกอบการต่างประเทศ และ (3) กรมสรรพากร โดยแสดงผลกระทบผ่านฐานภาษีของประเทศไทย และแบ่งผลกระทบต่อเสาหลักที่สองออกเป็น 4 ด้าน โดยจำแนกตามผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว ได้แก่ (1) ผู้ประกอบการไทย (2) ผู้ประกอบการต่างประเทศ (3) กรมสรรพากร โดยแสดงผลกระทบผ่านฐานภาษีของประเทศไทย และ (4) นักลงทุนต่างชาติ โดยแสดงผลกระทบผ่านการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ โดยสามารถอธิบายผลกระทบ

3.5.1 เสาหลักที่หนึ่ง (Pillar One): การปันส่วนกำไร (Profit allocation)

1) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการไทย

ผู้ประกอบการไทยจะได้รับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติ โดยเมื่อบริษัทข้ามชาติถูกจัดเก็บภาษีเงินได้เหมือนกับผู้ประกอบการไทยย่อมเป็นการสร้างความเท่าเทียมทางภาษีให้กับบริษัทสัญชาติไทยที่ประกอบธุรกิจบริการดิจิทัลและให้บริการในลักษณะเดียวกันในประเทศไทย ซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 อย่างถูกต้องตามประมวลรัษฎากร และถือเป็นส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม หากมีกลุ่มบริษัทสัญชาติไทยที่ออกไปประกอบธุรกิจบริการดิจิทัลในต่างประเทศ อาจต้องแบ่งปันกำไรไปให้กับประเทศที่ลูกค้าอยู่ หากมีกลุ่มบริษัทสัญชาติไทยนั้นเข้าข่ายมีรายรับถึงระดับตามหลักเกณฑ์ที่ OECD กำหนด อย่างไรก็ดี ปัจจุบัน กลุ่มบริษัทสัญชาติไทยส่วนใหญ่มีรายรับจากทั่วโลกไม่เกิน 20,000 ล้านบาทต่อปี และมีอัตรากำไรไม่ถึงร้อยละ 10

2) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการต่างประเทศ

บริษัทข้ามชาติอาจต้องเสียภาษีในประเทศไทยหากได้รายได้จากประเทศไทย ในปริมาณที่กำหนดขึ้นไป (มากกว่า 1 ล้านบาทต่อปี หรือประมาณ 40 ล้านบาทต่อปี) และบริษัทเทคโนโลยีชั้นนำของโลก เช่น Facebook Google และ Amazon เป็นต้น ซึ่งจะมีอัตรากำไรที่ลดลงเนื่องจากต้องปันส่วนให้กับประเทศที่ลูกค้าใช้บริการ ทั้งนี้ OECD ประเมินว่า บริษัทข้ามชาติที่มีรายรับจากทั่วโลกมากกว่า 20,000 ล้านบาทต่อปี มีจำนวนประมาณ 100 ราย

3) ผลกระทบต่อฐานภาษีของไทย

เมื่อประเทศไทยและประเทศของบริษัทข้ามชาติบังคับใช้เสาหลักที่หนึ่ง ส่งผลให้ประเทศไทยซึ่งมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานบริการของบริษัทข้ามชาติอาศัยอยู่ สามารถได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หากบรรลุตามหลักเกณฑ์ 6 ประการภายใต้เสาหลักที่หนึ่ง ส่งผลให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติในยุคดีดิจิทัลได้เพิ่มขึ้น แม้บริษัท

ข้ามชาติดังกล่าวไม่ได้มาประกอบกิจการในประเทศไทยแต่มีเงินได้จากการขายสินค้าและให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทย ทำให้การจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ และสร้างความมั่นคงให้แก่ฐานรายได้ของประเทศ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว ถือเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาระบบโครงสร้างภาษีของประเทศไทย ให้สามารถรองรับการเติบโตหรือการขยายตัวของธุรกรรมบริการดิจิทัลอันจะเป็นการช่วยขยายฐานภาษีของประเทศไทยให้กว้างขึ้นด้วย

3.5.2 เสาหลักที่สอง (Pillar Two): อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก (Global minimum taxation)

1) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการไทย

บริษัทสัญชาติไทยที่ไปลงทุนตั้งบริษัทลูกอยู่ในต่างประเทศ โดยเฉพาะดินแดนไร้ภาษี ซึ่งเสียภาษีที่แท้จริง (ETR) ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำของโลก จะต้องเสียภาษีส่วนเพิ่มให้กับกรมสรรพากรของไทย

2) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการต่างประเทศ

บริษัทต่างประเทศที่มาลงทุนในไทย หากมีรายรับมากกว่า 750 ล้านยูโรต่อปีในประเทศแหล่งเงินได้ และเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำของโลก บริษัทแม่จะต้องเสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) ให้กับกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ ทั้งนี้ OECD ประเมินว่า บริษัทข้ามชาติที่มีรายรับของบริษัทลูกในประเทศแหล่งเงินได้ เกิน 750 ล้านยูโรต่อปี มีประมาณ 8,000 แห่ง

3) ผลกระทบต่อฐานภาษีของไทย

การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก เป็นการสร้างโอกาสให้กับทุกประเทศที่เข้าร่วมเสาหลักที่สองในการหยุดการแข่งขันลดอัตราภาษีให้ต่ำกว่าประเทศอื่น และยกเลิกการแจกสิทธิประโยชน์ภาษี อันจะเป็นการทำให้ทุกประเทศสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เพิ่มขึ้น ซึ่งถือเป็นการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีของโลก และเป็นการป้องกันป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือการเคลื่อนย้ายกำไรเพื่อเสียภาษีในประเทศที่ภาระภาษีต่ำกว่า โดยกรณีของประเทศไทย การเข้าร่วมเสาหลักที่สองส่งผลกระทบต่อบริษัทสัญชาติไทยที่มีการโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือดินแดนไร้ภาษี โดยทำให้บริษัทสัญชาติไทยสูญเสียแรงจูงใจที่จะกระทำเช่นนั้น เนื่องจากเมื่อบริษัทเสียภาษีต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำของโลกย่อมต้องกลับมาจ่ายภาษีส่วนเพิ่มให้กับกรมสรรพากรของประเทศไทย จึงเป็นการลดการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทสัญชาติไทย โดยเฉพาะบริษัทขนาดใหญ่ได้ และถือเป็นการรักษาฐานภาษีของประเทศไทยในระยะยาว นอกจากนี้ การเข้าร่วมเสาหลักที่สองจะทำให้ ประเทศไทยสามารถแสดงจุดยืนต่อนานาชาติได้ว่าประเทศไทยไม่ใช่

ประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ (Tax Haven) เนื่องจากมีความยินดีที่จะให้ประเทศของบริษัทแม่ที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มได้

4) ผลกระทบต่อการลงทุน

กลุ่มบริษัทข้ามชาติของผู้ประกอบการต่างประเทศที่มาลงทุนในประเทศไทย โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Board of Investment: BOI) หรือศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ (International Business Center: IBC) หรือเขตพัฒนาพิเศษภาคตะวันออก (Eastern Economic Corridor: EEC) โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับบริษัทข้ามชาติ อาจถูกกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ของตนตั้งอยู่ ได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น (Top up tax) หากบริษัทลูกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเสียภาษีในอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ต่ำกว่าภาษีขั้นต่ำของโลกที่ร้อยละ 15 หรือกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทในเครือที่เป็นผู้จ่ายเงินมายังบริษัทในเครือในประเทศไทยที่ได้รับ BOI บริษัทที่จัดตั้งเป็น IBC และบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในเขต EEC ได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น (Top up tax) หากเงินได้ที่จ่ายเข้ามาในประเทศไทยเป็นไปตามประเภทเงินได้ที่กำหนดภายใต้หลักเกณฑ์ Subject-to-tax rule (STTR)

ทั้งนี้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีของประเทศไทย BOI ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 3-13 ปี IBC ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเหลือร้อยละ 3-ร้อยละ 8 EEC ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เกิน 15 ปี หรือ ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการลงทุนร้อยละ 50 ของอัตราปกติ เป็นระยะเวลา 3-5 ปี ด้วยเหตุนี้ การบังคับใช้เสาหลักที่สองจึงเป็นการลดแรงจูงใจในการเข้ามาลงทุนในประเทศไทยของนักลงทุนต่างชาติและบริษัทข้ามชาติ อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรแล้ว ประเทศไทยอาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อการตัดสินใจเข้ามาลงทุนในประเทศไทย โดยจากผลงานวิจัยหลายเรื่อง¹¹ พบว่า การตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนในประเทศและนักลงทุนต่างชาตินั้น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพมากนักในการดึงดูดการลงทุนทางตรง (Foreign Direct Investment: FDI) เมื่อเทียบกับปัจจัยอื่น ๆ เช่น นโยบายเศรษฐกิจมหภาคที่เหมาะสม โครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure) ที่เพียงพอ ทรัพยากรมนุษย์ที่มีคุณภาพ ตลาดภายในประเทศที่มีขนาดใหญ่ และตาข่ายรองรับทางสังคม (Social Safety Nets)

อย่างไรก็ดี ผลกระทบที่จะลดแรงจูงใจของนักลงทุนต่างชาติและบริษัทข้ามชาติในการลงทุนในประเทศไทยอาจจะไม่มาก เนื่องจากภาษีเป็นเพียงหนึ่งในปัจจัยที่นักลงทุนใช้ตัดสินใจว่าจะเข้าไปลงทุนในประเทศใด และประเทศในอาเซียนที่เป็นคู่แข่งของประเทศไทยในการดึงดูดเม็ดเงินลงทุนต่างชาติ เช่น เวียดนาม มาเลเซีย อินโดนีเซีย และสิงคโปร์ ล้วนอยู่ใน 130 ประเทศที่เข้าร่วมปฏิบัติการของ OECD ตามเสาหลักที่สอง (Pillar Two) ด้วย ดังนั้น เสาหลักที่สอง (Pillar Two)

¹¹ Wunder (2001); Asher (2005); Estache & Gaspar (1995); Nugroho (2010).

จึงเป็นจุดริเริ่มของเปลี่ยนรูปแบบการแข่งขันกันเพื่อดึงดูดเม็ดเงินลงทุนจากต่างชาติทั่วโลกจากการแข่งขันกันให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives) มาเป็นการแข่งขันกันสร้างโครงสร้างเศรษฐกิจ โครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure) การจัดทำความตกลงทางการค้าเสรี (Free Trade Agreement: FTA) เพิ่มขึ้น และการได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (Generalized System of Preferences :GSP) เพื่อสร้างแต้มต่อและช่วยเพิ่มความสามารถในการแข่งขันในการเป็นฐานการผลิตเพื่อส่งออกและการขยายตลาดไปยังภูมิภาคต่าง ๆ เพื่อให้บริษัทข้ามชาติที่มาลงทุนในประเทศได้รับสิทธิประโยชน์มากขึ้น

บทที่ 4

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การศึกษาในบทที่ 4 แบ่งออกเป็น 2 หัวข้อ ประกอบด้วย (1) สรุปผลการศึกษา และ (2) ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย ซึ่งแบ่งออกเป็น 5 ประเด็น ประกอบด้วยท่าทีของประเทศไทยต่อข้อเสนอแนะของ OECD การรับมือกับผลกระทบที่จะเกิดขึ้นของรัฐบาล การปรับบทบาทของหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี บทบาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และการทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งตอบวัตถุประสงค์การศึกษาข้อที่สามของบทที่ 1

4.1 สรุปผลการศึกษา

การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศที่ขายสินค้าหรือให้บริการกับผู้ซื้อในประเทศไทย แบ่งสรุปผลการศึกษออกเป็น 4 ส่วน ประกอบด้วย (1) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ประกอบการ e-Commerce ต่างประเทศในปัจจุบัน (2) ปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจ e-Commerce ต่างประเทศ (3) การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศตามข้อเสนอแนะขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และ (4) การประเมินผลกระทบและวิเคราะห์ข้อดี-ข้อเสียตามข้อเสนอแนะของ OECD โดยมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

4.1.1 การจัดเก็บภาษีผู้ประกอบการ e-Commerce ต่างประเทศในปัจจุบัน

ปัจจุบัน กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ประกอบการต่างประเทศได้เฉพาะ กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศมีสถานที่ประกอบธุรกิจถาวร หรือใช้ประกอบธุรกิจประจำในประเทศไทย และกรณี ด้วยเหตุที่ผู้ประกอบการ e-Commerce สามารถให้บริการผ่านแพลตฟอร์มและระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีสถานที่ประกอบธุรกิจทางกายภาพในประเทศไทย ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ประกอบการ e-Commerce ต่างประเทศได้ จึงเป็นที่มาของปัญหาอุปสรรคในหัวข้อถัดไป

4.1.2 ปัญหาอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการ e-Commerce ต่างประเทศ

กฎหมายแม่บทภาษีของกรมสรรพากรในปัจจุบัน กำหนดให้ผู้ประกอบการธุรกิจ e-Commerce ต่างประเทศ ที่เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย จะเข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ DTA ที่กำหนดให้ต้องมีกิจการในประเทศไทย หรือมีตัวแทนที่ขายในประเทศไทย และมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย (Permanent Establishment: PE) หรือ “สถานที่ที่ใช้ทำธุรกิจประจำ” เช่น สำนักงาน สาขา โรงงาน เป็นต้น โดยให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเฉพาะเงินได้ในส่วนที่เป็นของ PE ซึ่งธุรกิจ e-Commerce หรือผู้ประกอบการ e-service ต่างประเทศ ที่ขายสินค้าหรือให้บริการมายังลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศไทยผ่านระบบดิจิทัลส่วนใหญ่ไม่มีถิ่นฐานหรือไม่มี PE ในไทย ส่งผลให้ไม่มีจุดเชื่อมโยงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (Nexus) จากบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจึงไม่อยู่ในข่ายมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

ปัญหาดังกล่าวสร้างความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ ที่ขายสินค้า หรือให้บริการ ประเภทเดียวกัน อาจส่งผลต่อแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจ เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้อย่างไม่เท่าเทียมกัน และทำให้รัฐไทยสูญเสียรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลอันพึงได้ ในขณะที่ธุรกิจเหล่านี้ได้รับประโยชน์จากการโครงสร้างพื้นฐานและทรัพยากรจากประเทศไทย เช่น อินเทอร์เน็ต และเครือข่ายการเชื่อมต่อไร้สาย เป็นต้น แต่ไม่ได้ชดเชยการใช้ประโยชน์ดังกล่าวให้กับประเทศไทย ซึ่งปัญหานี้ไม่ได้เกิดกับประเทศไทย ประเทศเดียวเท่านั้น บริษัทข้ามชาติอาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศดังกล่าว โดยหลีกเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศอื่น ๆ เช่นเดียวกัน ปัญหานี้จึงเป็นความท้าทายของหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั่วโลกในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ และผลักดันการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศให้สอดคล้องกับพัฒนาการของรูปแบบการดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติดังกล่าว ซึ่งกลุ่มประเทศ G7 กลุ่มประเทศ G20 และ OECD รวมถึงประเทศสมาชิกสมทบที่เข้าร่วมกรอบ Inclusive Framework ของ OECD/G20 ซึ่งแสวงหาข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับแนวทางแก้ไขปัญหานี้มาอย่างต่อเนื่อง

4.1.3 การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัล ต่างประเทศตามข้อเสนอแนะของ OECD

OECD ได้จัดตั้งคณะทำงานในเดือนพฤษภาคม 2563 เพื่อแสวงหาข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทางตรง หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติ ที่ไม่มีสถานธุรกิจที่ปรากฏทางกายภาพ (Physical Presence) ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ โดยจากในเอกสาร Policy Note เรื่อง Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy ซึ่งเผยแพร่

เมื่อวันที่ 23 มกราคม 2562 ได้จัดกลุ่มของข้อเสนอในการแสวงหาทางออกของประเด็นปัญหาที่สำคัญออกเป็น 2 เสาหลัก (Two Pillars) ดังนี้

4.1.3.1 เสาหลักแรก (Pillar One) เกี่ยวข้องกับการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีใหม่ (New Taxing rights) ให้แก่ประเทศที่มีลูกค้าอาศัยอยู่ และการแสวงหาแนวทางการปันส่วนกำไรเพื่อเสียภาษี (Profit Allocation) ให้กับประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่ และหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจุดเกาะเกี่ยวในการเสียภาษี (Nexus Rule) โดยแบ่งองค์ประกอบที่สำคัญออกเป็น 3 ส่วน ประกอบด้วย

1) Amount A: หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทใหม่ส่วนแรกของประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (Market jurisdictions) จะได้สิทธิเรียกเก็บจากบริษัทข้ามชาติ โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์เป็นเงื่อนไขในการได้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีส่วนแรกนี้ และมีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล “Amount A” โดยปันส่วนจากกำไรส่วนเกิน (Residual profit) ของบริษัทข้ามชาติ เพื่อนำมาจัดสรรให้กับประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ ตามอัตราส่วนที่กำหนดขึ้นระหว่างร้อยละ 20 ถึงร้อยละ 30 ของกำไรส่วนเกิน ทั้งนี้ กำไรส่วนเกินสามารถคำนวณได้จากรายรับของกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมด หักออกด้วยต้นทุนและกำไรปกติ (Routine profit)

2) Amount B: หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลประเภทใหม่ส่วนที่สองของประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (Market jurisdictions) จะได้สิทธิเรียกเก็บจากบริษัทข้ามชาติ โดยมีการกำหนดหลักเกณฑ์เป็นเงื่อนไขในการได้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีส่วนที่สองนี้ และมีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล “Amount B” โดยปันส่วนจากกำไรปกติ (Routine profit) ของบริษัทข้ามชาติ เพื่อนำมาจัดสรรให้กับประเทศที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ ตามอัตราส่วนคงที่ที่กำหนดขึ้น ทั้งนี้ กำไรปกติที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่สองนี้ กำหนดให้เท่ากับร้อยละ 10 ของรายรับของกลุ่มบริษัทข้ามชาติทั้งหมด

3) กระบวนการในการลดความไม่แน่นอนทางภาษี ผ่านกลไกการป้องกันและระงับข้อพิพาท 2 กลไก ประกอบด้วย 1) กลไกในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ Amount A เช่น มาตรฐานการประเมิน Amount A ด้วยตนเอง การประเมินเบื้องต้นโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Initial review) การประเมินโดยคณะกรรมการ (Panel review) เป็นต้น และ 2) กลไกในส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับ Amount A เช่น การใช้กลไกการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทต่าง ๆ ที่มีอยู่แล้วของ OECD เช่น โครงการการบริหารความเสี่ยงและการรับรองการปฏิบัติตามความร่วมมือแบบพหุภาคี (International Compliance Assurance Programme (ICAP) การการตรวจสอบการประเมินภาษีร่วมกัน (Joint audits) การดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement procedure: MAP) เป็นต้น

4.1.3.2 เสาหลักที่สอง (Pillar Two) กำหนด “กรอบโครงสร้างอัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก” เพื่อป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีจากการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่ จัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำหรือดินแดนไร้ภาษี ประกอบด้วย 2 หลักเกณฑ์ ดังนี้

หลักเกณฑ์ ที่ 1 หลักเกณฑ์ป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษี (GloBE Rule) ประกอบด้วย 2 หลักเกณฑ์ย่อยที่สำคัญ 2 หลักเกณฑ์ย่อย ดังนี้

1) Income inclusion rule (IIR) หากปรากฏว่า บริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือในต่างประเทศเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณด้วยอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) แล้วต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ กำหนดให้ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่นำเงินได้ของบริษัท สาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ (Controlled foreign entities) มาเป็นเงินได้ ของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ เพื่อเสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) ดังนั้น หากบริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ หรือดินแดนไร้ภาษีเงินได้ที่เป็นหมู่เกาะ อาทิ เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน เป็นต้น ภาระภาษีของบริษัทลูกย่อมต่ำกว่าอัตรา ขั้นต่ำที่กำหนดที่กำหนด เกณฑ์ IIR กำหนดให้กรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่มีสิทธิใน การเรียกเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up Tax) จากบริษัทแม่

2) Undertaxed payments rule (UTPR) หากปรากฏว่า บริษัทแม่ ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่บังคับใช้เสาหลักที่ 2 (Pillar Two) กำหนดให้บริษัทสาขา บริษัทลูก หรือบริษัท ในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ มีหน้าที่เสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) ให้แก่ประเทศที่บริษัทตน ตั้งอยู่ ดังนั้น หากบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ หรือดินแดนไร้ภาษีเงินได้ที่เป็นหมู่เกาะ อาทิ เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะบริติช เวอร์จิน เป็นต้น ภาระภาษีของบริษัทแม่ย่อมต่ำกว่า อัตราขั้นต่ำที่กำหนดที่กำหนด เกณฑ์ UTPR กำหนดให้กรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทลูกตั้งอยู่มีสิทธิ ในการเรียกเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) กับบริษัทลูก

หลักเกณฑ์ที่ 2 Subject-to-tax rule (STTR) เป็นหลักเกณฑ์ที่มี วัตถุประสงค์ในการปกป้องฐานภาษีให้ประเทศแหล่งเงินได้ โดยกำหนดให้ประเทศของผู้จ่ายเงินได้ จัดเก็บภาษีเงินได้ส่วนเพิ่ม (Top up tax) หากปรากฏว่า ประเทศผู้จ่ายเงินได้มีการจ่ายเงินได้ 6 ประเภท ได้แก่ (1) ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย (2) ค่าธรรมเนียมแฟรนไชส์ (3) ค่าเบี้ยประกัน (4) ค่าค่าประกัน (5) ค่าเช่า และ (6) ค่าตอบแทนสำหรับการตลาด การจัดซื้อ หรือบริการตัวกลางอื่น ๆ ซึ่งเป็นเงินได้ ประเภทที่เคลื่อนย้ายได้ง่ายและหักลดหย่อนได้ง่าย (Deductible intra-group payments) โดย บริษัทลูก หรือบริษัทในเครือมักจะซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างกัน โดยมีการจ่ายเงินระหว่างกัน อยู่ภายในขอบเขตเงินได้ 6 ประเภทนี้ ทำให้บริษัทผู้จ่ายเงินได้บันทึกรายการเป็นค่าใช้จ่าย อันทำให้ กำไรลดลง ในขณะที่บริษัทในเครือผู้รับเงินได้อาจอยู่ในประเทศที่เสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภท เหล่านี้ในอัตราต่ำหรือบริษัทในเครือผู้รับเงินได้อาจอยู่ในดินแดนไร้ภาษีก็ได้ และหากปรากฏว่า

ประเทศผู้รับเงินได้ 6 ประเภทเหล่านี้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศที่ผู้รับเงินได้ตั้งถิ่นฐานอยู่ใน อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลปกติที่ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำที่กำหนดภายใต้ STTR ซึ่งอยู่ระหว่างร้อยละ 7.5 ถึงร้อยละ 9 โดยการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) คำนวณจากส่วนต่างระหว่างภาษีหัก ณ ที่จ่าย ของประเทศผู้จ่ายเงินได้ และอัตราภาษีขั้นต่ำตามเกณฑ์ STTR แบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

- 1) กรณีอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ ให้ จัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) จากผู้จ่ายเงินได้
- 2) กรณีอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสูงกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ ให้ จัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

4.1.4 การประเมินผลกระทบและวิเคราะห์ข้อดี-ข้อเสียตามข้อเสนอแนะของ OECD

4.1.4.1 เสาหลักที่หนึ่ง (Pillar One): การปันส่วนกำไร (Profit allocation)

1) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการไทย

ผู้ประกอบการไทยจะได้รับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลจากบริษัทข้ามชาติ โดยเมื่อบริษัทข้ามชาติถูกจัดเก็บภาษีเงินได้เหมือนกับผู้ประกอบการไทย ย่อมเป็นการสร้างความเท่าเทียมทางภาษีให้กับบริษัทสัญชาติไทยที่ประกอบธุรกิจบริการดิจิทัลและ ให้บริการในลักษณะเดียวกันในประเทศไทย และถือเป็นส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่าง ผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม หากมีกลุ่มบริษัทสัญชาติไทย ที่ออกไปประกอบธุรกิจบริการดิจิทัลในต่างประเทศ อาจต้องแบ่งปันกำไรไปให้กับประเทศที่ลูกค้าอยู่ หากมีกลุ่มบริษัทสัญชาติไทยนั้นเข้าข่ายมีรายรับถึงระดับตามหลักเกณฑ์ที่ OECD กำหนด

2) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการต่างประเทศ

บริษัทข้ามชาติอาจต้องเสียภาษีในประเทศไทยหากได้รายได้จาก ประเทศไทยในปริมาณที่กำหนดขึ้นไป (มากกว่า 1 ล้านยูโรต่อปี หรือประมาณ 40 ล้านบาทต่อปี) และบริษัทเทคโนโลยีชั้นนำของโลก เช่น Facebook Google และ Amazon เป็นต้น ซึ่งจะมีอัตรา กำไรที่ลดลง เนื่องจากต้องปันส่วนให้กับประเทศที่ลูกค้าใช้บริการ ทั้งนี้ OECD ประเมินว่า บริษัทข้ามชาติ ที่มีรายรับจากทั่วโลกมากกว่า 20,000 ล้านยูโรต่อปี มีจำนวนประมาณ 100 ราย

3) ผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

ประเทศไทยซึ่งมีลูกค้าหรือผู้ใช้งานบริการของบริษัทข้ามชาติอาศัยอยู่ สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติในยุคดิจิทัลได้เพิ่มขึ้น ทำให้การจัดเก็บภาษีมี ความสอดคล้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนา ประเทศ และสร้างความมั่นคงให้แก่ฐานรายได้ของประเทศ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว ถือเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาระบบโครงสร้างภาษีของประเทศไทย

ให้สามารถรองรับการเติบโตหรือการขยายตัวของธุรกรรมบริการดิจิทัลอันจะเป็นการช่วยขยายฐานภาษีของประเทศไทยให้กว้างขึ้นด้วย

4.1.4.2 เสาหลักที่สอง (Pillar Two): อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของโลก

1) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการไทย

บริษัทสัญชาติไทยที่ไปลงทุนตั้งบริษัทลูกอยู่ในต่างประเทศ โดยเฉพาะดินแดนไร้ภาษี ซึ่งเสียภาษีที่แท้จริง (ETR) ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำของโลก จะต้องเสียภาษีส่วนเพิ่มให้กับกรมสรรพากรของไทย

2) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการต่างประเทศ

บริษัทต่างประเทศที่มาลงทุนในไทย หากมีรายรับมากกว่า 750 ล้านยูโรต่อปี ในประเทศแหล่งเงินได้ และเสียภาษีเงินได้ในอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำของโลก บริษัทแม่จะต้องเสียภาษีส่วนเพิ่ม (Top up tax) ให้กับกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ ทั้งนี้ OECD ประเมินว่า บริษัทข้ามชาติที่มีรายรับของบริษัทลูกในประเทศแหล่งเงินได้ เกิน 750 ล้านยูโรต่อปี มีประมาณ 8,000 แห่ง

3) ผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

การเข้าร่วมเสาหลักที่สองของประเทศไทยส่งผลกระทบต่อบริษัทสัญชาติไทยที่มีการโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือดินแดนไร้ภาษี โดยทำให้บริษัทสัญชาติไทยสูญเสียแรงจูงใจที่จะกระทำเช่นนั้น เนื่องจากเมื่อบริษัทเสียภาษีต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำของโลกย่อมต้องกลับมาจ่ายภาษีส่วนเพิ่มให้กับกรมสรรพากรของประเทศไทย จึงเป็นการลดการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทสัญชาติไทย โดยเฉพาะบริษัทขนาดใหญ่ได้ และถือเป็นการรักษาฐานภาษีของประเทศไทยในระยะยาว นอกจากนี้ การเข้าร่วมเสาหลักที่สองจะทำให้ ประเทศไทยสามารถแสดงจุดยืนต่อนานาประเทศได้ว่าประเทศไทยไม่ใช่ประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ (Tax Haven) เนื่องจากมีความยินดีที่จะให้ประเทศของบริษัทแม่ที่เข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มได้

4) ผลกระทบต่อการลงทุน

กลุ่มบริษัทข้ามชาติของผู้ประกอบการต่างประเทศที่มาลงทุนในประเทศไทย โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) หรือศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ (IBC) หรือเขตพัฒนาพิเศษภาคตะวันออก (EEC) โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับบริษัทข้ามชาติ อาจถูกกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทแม่ของตนตั้งอยู่ ได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น (Top up tax) หากบริษัทลูกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเสียภาษีในอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ต่ำกว่าภาษีขั้นต่ำของโลกที่ร้อยละ 15 หรือกรมสรรพากรของประเทศที่บริษัทในเครือที่เป็นผู้จ่ายเงินมายังบริษัทในเครือในประเทศไทยที่ได้รับ BOI บริษัทที่จัดตั้งเป็น IBC และบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในเขต EEC ได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น (Top up tax) หากเงินได้ที่

จ่ายเข้ามาในประเทศไทยเป็นไปตามประเภทเงินได้ที่กำหนดภายใต้หลักเกณฑ์ Subject-to-tax rule (STTR)

อย่างไรก็ดี การตัดสินใจลงทุนของนักลงทุนในประเทศและนักลงทุนต่างชาตินั้นอาจขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น ๆ เช่น นโยบายเศรษฐกิจมหภาคที่เหมาะสม โครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure) ที่เพียงพอ ทรัพยากรมนุษย์ที่มีคุณภาพ ตลาดภายในประเทศที่มีขนาดใหญ่ การจัดทำความตกลงทางการค้าเสรี (FTA) เพิ่มขึ้น และการได้รับสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (GSP) เพื่อสร้างแต้มต่อและช่วยเพิ่มความสามารถในการแข่งขันในการเป็นฐานการผลิตเพื่อส่งออกและการขยายตลาดไปยังภูมิภาคต่าง ๆ และตาข่ายรองรับทางสังคมที่ครอบคลุม เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ผลกระทบที่จะลดแรงจูงใจของนักลงทุนต่างชาติและบริษัทข้ามชาติในการลงทุนในประเทศไทยอาจไม่มากนัก เนื่องจากประเทศไทยในอาเซียนที่เป็นคู่แข่งของประเทศไทยในการดึงดูดเม็ดเงินลงทุนต่างชาติ เช่น เวียดนาม มาเลเซีย อินโดนีเซีย และสิงคโปร์ ล้วนอยู่ใน 130 ประเทศที่เข้าร่วมปฏิบัติการของ OECD ตามเสาหลักที่สอง (Pillar Two) ด้วย

4.2 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

การจัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในหัวข้อนี้ แบ่งออกเป็น 5 ประเด็น ประกอบด้วย (1) ท่าทีของประเทศไทยต่อข้อเสนอแนะของ OECD (2) การรับมือกับผลกระทบที่จะเกิดขึ้นของรัฐบาล (3) การปรับบทบาทของหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (4) บทบาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และ (5) การทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการต่างประเทศ

4.2.1 ท่าทีของประเทศไทยต่อข้อเสนอแนะของ OECD

แนวทางการแก้ไขปัญหา BEPS ทั้งสอง Pillar ของ OECD ที่ศึกษาในรายงานฉบับนี้เป็นกติกาใหม่ของโลก ประเทศไทยควรให้ความร่วมมือทั้งสอง Pillar ผลจากการเข้าร่วมการปฏิบัติตามแนวทางการแก้ไขปัญหา BEPS ทั้งสอง Pillar ต่อประเทศไทย คาดว่า จะมีทั้งส่วนที่ประเทศไทยได้ผลประโยชน์จาก Pillar One อย่างชัดเจนจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทข้ามชาติที่เป็น Digital Platform รายใหญ่ต่างประเทศ ที่ให้บริการกับลูกค้าในประเทศไทยได้เพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ส่วนที่ประเทศไทยไม่เคยจัดเก็บได้มาก่อน และส่วนประเทศไทยอาจจะได้รับผลกระทบจาก Pillar Two ในกรณีที่มีการลงทุนทางตรง (FDI) อาจลดลง จากการย้ายฐานการผลิตออกจากประเทศไทย ในกรณีที่ธุรกิจข้ามชาติ เห็นว่า ไม่สามารถได้รับประโยชน์จากสิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentives) จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) หรือศูนย์กลางธุรกิจระหว่างประเทศ (IBC) หรือเขตพัฒนาพิเศษภาคตะวันออก (EEC) ได้เช่นเดิม เนื่องจากบริษัทแม่ที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศจะต้องมีการภาษีส่วนเพิ่มที่จะต้องจ่ายตามหลักเกณฑ์ภาษีเงินได้ขั้นต่ำของโลก

4.2.2 การรับมือกับผลกระทบที่จะเกิดขึ้นของรัฐบาล

การรับมือกับผลกระทบจากเข้าร่วมปฏิบัติตามแนวทางของ OECD ใน Pillar Two หลักเกณฑ์ภาษีเงินได้ขั้นต่ำของโลก ซึ่งอาจจะทำให้ความน่าสนใจของประเทศไทยที่จะดึงดูดบริษัทข้ามชาติเข้ามาลงทุนในประเทศไทยลดน้อยลง รัฐบาลควรปรับยุทธศาสตร์การพัฒนาโครงสร้างเศรษฐกิจของประเทศโดยมุ่งเน้นการพัฒนาโครงสร้างเศรษฐกิจในมิติต่าง ๆ เพื่อใช้ดึงดูดการลงทุนทางตรงจากนักลงทุนต่างประเทศและบริษัทข้ามชาติแทนการใช้ Tax incentives เช่น การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจมหภาคที่เหมาะสม การพัฒนาห่วงโซ่การผลิตในประเทศที่ครบวงจร การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานด้านระบบสาธารณูปโภคและสาธารณูปการที่เพียงพอ การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานทางกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายอย่างเท่าเทียม การพัฒนาระบบนิเวศน์ที่เอื้อต่อการสร้างนวัตกรรม การจัดทำความตกลงการค้าเสรี (FTA) เพิ่มขึ้น และสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (GSP) เพื่อสร้างแต้มต่อและช่วยเพิ่มความสามารถในการแข่งขันในการเป็นฐานการผลิตเพื่อส่งออกและการขยายตลาดไปยังภูมิภาคต่าง ๆ การส่งเสริมต้นทุนการผลิตที่แข่งขันได้ การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ที่มีคุณภาพ การพัฒนาตลาดภายในประเทศให้มีขนาดใหญ่ และตาข่ายคุ้มครองทางสังคม (Social Safety Nets) ที่ครอบคลุมประชากรและผู้ใช้แรงงาน รวมถึงการรักษาเสถียรภาพทางการเงิน

4.2.3 การปรับบทบาทของหน่วยงานที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ในส่วนของหน่วยงานที่ให้ Tax incentives เพื่อดึงดูดการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ ควรปรับบทบาทตัวเอง เพื่อรับมือกับหลักเกณฑ์ภาษีเงินได้ขั้นต่ำของโลก สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ควรลดบทบาทการให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทต่างชาติ ทำให้ประเทศสูญเสียรายได้ภาษี หรือมีรายจ่ายภาษี (Tax expenditure) เป็นจำนวนมาก โดยที่บริษัทเหล่านี้ได้รับประโยชน์จากทรัพยากรของประเทศไทย แต่ส่งผลกำไรและตอบแทนผู้ถือหุ้นที่อยู่ต่างประเทศเป็นหลัก โดย BOI ควรเพิ่มบทบาทในด้านสิทธิประโยชน์ที่ไม่ใช่ภาษี (Non-tax incentives) อื่น ๆ เช่น เงินช่วยเหลือ (Investment Grants) สำหรับความคิดริเริ่มเทคโนโลยีใหม่ เงินร่วมลงทุน (Co-funding) สำหรับการวิจัยและพัฒนานวัตกรรม การลดขั้นตอนของกระบวนการตามกฎหมาย ความง่ายในการขออนุญาตเพื่อการประกอบธุรกิจ เป็นต้น รวมถึง BOI ควรเปลี่ยนการวัดมูลค่าการลงทุนมาเป็นการวัดความคุ้มค่าในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentives) มากขึ้น

นอกจากนี้ ถึงแม้ว่า EEC จะไม่สามารถใช้ Tax incentives เพื่อดึงดูดการลงทุนทางตรงจากบริษัทข้ามชาติได้ แต่ในเขต EEC ยังคงมีปัจจัยดึงดูดการลงทุนอื่น ๆ อีกมาก โดยเฉพาะการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน เช่น รถไฟฟ้าความเร็วสูงเชื่อม 3 สนามบิน ท่าเรืออุตสาหกรรมมาบตาพุด ท่าอากาศยานอู่ตะเภา ท่าเรือแหลมฉบัง ศูนย์ซ่อมบำรุงอากาศยานและกิจกรรมพัฒนาพื้นที่อุตสาหกรรมการบิน โครงข่ายสัญญาณ 5G ศูนย์ข้อมูล-คลาวด์-ข้อมูลกลาง (Data Center-Cloud-Common Data Lake) เป็นต้น การส่งเสริมอุตสาหกรรมแห่งอนาคต เช่น รถยนต์ไฟฟ้า (EV) ซึ่งมี

แผนการผลิตแบตเตอรี่และสถานีชาร์จในเขต EEC เพิ่มขึ้น เป็นต้น รวมถึงการพัฒนาทักษะแรงงานตามหลัก Demand-Driven โดยเร่งการฝึกอบรมแรงงานสำหรับอาชีพในอนาคตให้สอดคล้องตามความต้องการหลักของอุตสาหกรรมในพื้นที่ ดังนั้น แม้ว่าจะตัดปัจจัยดึงดูดในเรื่อง Tax incentives ออกไป คาดว่า เขต EEC ยังคงมีความน่าสนใจที่จะดึงดูดการลงทุนทางตรงจากบริษัทข้ามชาติได้ในระยะต่อไป

4.2.4 บทบาทของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

1) กรมสรรพากรควรปรับปรุงประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการธุรกิจให้บริการดิจิทัลบนระบบอัตโนมัติ (ADS) และธุรกิจที่มีการติดต่อกับลูกค้าหรือผู้ใช้งาน (CFB) ในประเทศไทย ให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย หากมีรายรับขั้นต่ำ (Thresholds) จากทั่วโลก และรายรับขั้นต่ำ (Thresholds) ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยตามเสาหลักที่ 1 (Pillar One) ของข้อเสนอแนะ OECD

2) กรมสรรพากรควรเข้าร่วมการใช้เครื่องมือการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบพหุภาคี (Multilateral Instrument: MLI) เพื่อปฏิบัติตามหลักการของ Pillar One และ Pillar Two ซึ่งปัจจุบัน ณ วันที่ 11 สิงหาคม 2564 ประเทศไทยยังไม่เข้าร่วมเป็นภาคีความตกลงแบบพหุภาคี (Multilateral Convention) ว่าด้วยการบังคับใช้สนธิสัญญาทางภาษีเกี่ยวกับการป้องกันการกีดกันฐานภาษี (Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS)¹² ซึ่งเป็นเครื่องมือ MLI โดยการเข้าร่วมเป็นภาคีจะช่วยลดขั้นตอนและระยะเวลาในการเจรจาปรับปรุงแก้ไข DTA รายประเทศคู่สัญญา ซึ่งต้องใช้ระยะเวลานานในการเจรจาปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องตามข้อเสนอแนะของ OECD

3) กรมสรรพากรควรอาศัยภาคีความตกลงแบบพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: MAC) ที่บูรณาการความร่วมมือของหน่วยงานจัดเก็บภาษี กว่า 130 ประเทศ เพื่อเป็นเครื่องมือในการติดตาม ตรวจสอบ แลกเปลี่ยนข้อมูลที่เป็นต่อการวิเคราะห์พฤติกรรมและความเสี่ยงทางภาษีของบริษัทข้ามชาติ และบังคับกฎหมายการจัดเก็บภาษีตาม Pillar One และ Pillar Two ของ OECD ซึ่งมีประสิทธิภาพมากกว่าความตกลงแบบทวิภาคีในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยตกลงไว้กับคู่สัญญา 61 ประเทศ

4.2.5 การทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการต่างประเทศ

ผู้ประกอบการต่างประเทศส่วนใหญ่ให้ความร่วมมือกับภาครัฐอย่างใกล้ชิด สะท้อนจากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มบนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรในระบบการให้บริการทาง

¹² OECD, Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, (Status as of 11 August 2021).

อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (VAT for Electronic Service : VES) เพื่อนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ e-service โดยพบว่า ณ วันที่ 2 กันยายน 2564 แพลตฟอร์มรายใหญ่ของต่างประเทศจดทะเบียนแล้วกว่า 61 ราย ดังนั้น กรณีที่รัฐบาลจะปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในประเทศ เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ประกอบการต่างประเทศให้สอดคล้องกับ Pillar One และ Pillar Two ตามข้อเสนอของ OECD รัฐบาลควรทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการต่างประเทศอย่างใกล้ชิด เพื่อสร้างความรับรู้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ และการเตรียมความพร้อมระบบการจัดทำบัญชีรายรับจากลูกค้าหรือผู้ใช้งานในประเทศ เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้ประกอบการต่างประเทศจะมีการดำเนินธุรกิจสอดคล้องกับกฎระเบียบ และข้อบังคับของหน่วยงานรัฐอย่างต่อเนื่อง

บรรณานุกรม

- ขวัญฤทัย ศิริพัฒน์โกศล. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจโฆษณาออนไลน์ของนิติบุคคลต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559.
http://digital.library.tu.ac.th/tu_dc/frontend/Info/item/dc:91168.
- ชินดนัย สังคะคุณ. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553.
http://digital.library.tu.ac.th/tu_dc/frontend/Info/item/dc:92817.
- ปัญญา อินทนท์. แนวทางการแก้ไขปัญหภาษีสําหรับประเทศไทย: กรณีศึกษา การถ่ายโอนกำไรไปยังดินแดนกํางบภาษี. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.
http://digital.library.tu.ac.th/tu_dc/frontend/Info/item/dc:141530.
- วภาวณี วุฒิกาดร และคณะ. ผลการศึกษาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อการส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย. กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง.
https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ebook/Impacts_of_Tax%20Incentives.pdf.
- สุภิชัย สิริชัยรังสรรค์. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์. วิทยานิพนธ์. นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.
http://digital.library.tu.ac.th/tu_dc/frontend/Info/item/dc:112711
- สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับกลไกด้านภาษีในภาคธุรกิจดิจิทัล. ใน รายงานศึกษาวิจัยเชิงวิชาการ. ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2563. <https://www.etda.or.th/th/Useful-Resource/Digital-Tax-Final-Report-ETDA.aspx>.
- สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์. รายงานผลการศึกษาวิจัยและจัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับกลไกด้านภาษีในภาคธุรกิจดิจิทัล. ธันวาคม 2563.
<https://www.etda.or.th/th/Useful-Resource/Digital-Tax-Infographic-ETDA.aspx>.

- สมชัย ฤชุพันธุ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. วารสารสรรพากรสาส์น, (กันยายน-ตุลาคม 2525)
- อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร: บพิธ, 2518.
- อธิภัทร มุทิตาเจริญ. สิทธิประโยชน์ภาษีและการดึงดูดนักลงทุนต่างชาติ. สถาบันวิจัยเศรษฐกิจป๋วย อึ๊งภากรณ์. https://www.pier.or.th/wp-content/uploads/2017/05/khao_tha020.pdf.
- A.D. Nugroho. ASEAN Towards The Establishment of a Community Corporate Bussiness Profit Tax. Asia Pasific Tax Bulletin, International Bureau Fiscal Documentation, 2010: 343–352.
- Asher, M. Mobilizing Non-conventional Budgetary Resources in Asian in the 21st Century. Journal of Asian Economics, 16, 2005: 947–55.
- Congressional Research Service. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. [Online]. 2015. Available from <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>.
- Estache, A., and V. Gaspar. Why Tax Incentives do not Promote Investment in Brazil. in Anwar Shah (ed.), Fiscal Incentives for Investment and Innovation, 309–40 (New York: Oxford University Press, 1995).
- International Monetary Fund. Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. IMF Working Papers. [Online]. 2015. Available from: https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/pubs/ft/wp/2015/_wp15118.ashx.
- Newstatesman. Tax avoidance costs UK economy £69.9 billion a year. [Online]. 25 November 2011. Available from: <https://www.newstatesman.com/blogs/the-staggers/2011/11/tax-avoidance-justice-network>.
- OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. [Online]. Paris: OECD Publishing, 2019. Available from: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1625665004&id=id&accname=guest&checksum=8D084D3367EAF0A910A3344C91C1CD56>.
- OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint. [Online]. Paris: OECD Publishing, 2019. Available from: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1625665006&id=id&accname=guest&checksum=ADB5E93CA14A729F7CDB35A6D74BBBB6>.

- 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. [Online]. Paris: OECD Publishing, 2020. Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.
- OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. [Online]. Paris: OECD Publishing, 2020. Available from: <https://read.oecd.org/10.1787/0e3cc2d4-en?format=pdf>.
- OECD. Public Consultation Documents-Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. [Online]. Paris: OECD Publishing, 2021. Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf>.
- OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. [Online]. Paris: OECD Publishing, 2021. Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.
- PricewaterhouseCoopers. OECD releases Blueprints on Pillar One and Pillar Two, Updated Economic Analysis. [Online]. Tax Policy Alert. October 13, 2020. Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-releases-blueprints-on-p1-and-p2-updated-economic-analysis.pdf>.
- UNTAD. Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of COVID-19 impact on online retail 2020. [Online]. Available from: https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf.
- UNTAD. Covid-19 and E-Commerce A Global Review. [Online]. Available from: https://unctad.org/system/files/official-document/dtlstict2020d13_en.pdf
- Wunder, H. The Effect of International Tax Policy on Business Location Decisions. Tax Notes International, 24, 2001: 1331-55.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นายสุภชัย ฤทธิเกษม
ประวัติการศึกษา	– เศรษฐศาสตรบัณฑิต สาขาการคลัง จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย – ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาเศรษฐศาสตร์การเงินและการค้าระหว่างประเทศ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย – Master of Science in Information Systems University of Colorado at Denver ประเทศสหรัฐอเมริกา
ประวัติการทำงาน	
พ.ศ. 2543	เศรษฐกร 4 กองนโยบายและวางแผนการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
พ.ศ. 2550	เศรษฐกร 7ว สำนักนโยบายการคลัง
พ.ศ. 2551	เศรษฐกรชำนาญการ ส่วนบริหารวินัยการคลัง สำนักนโยบายการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
พ.ศ. 2555	เศรษฐกรชำนาญการพิเศษ ส่วนความร่วมมือกับองค์การระหว่างประเทศ สำนักนโยบาย เศรษฐกิจระหว่างประเทศ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
พ.ศ. 2558–ปัจจุบัน	เศรษฐกรชำนาญการพิเศษ ส่วนอำนวยการเทคโนโลยีสารสนเทศ ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
ตำแหน่งปัจจุบัน	ผู้อำนวยการศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง