

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศ (กรณีจ่ายเงินได้ค่าโฆษณาลงในกูเกิลหรือเฟซบุ๊ก)¹

ศุภฤกษ์ เกรว่อง²

จากการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ตามประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา แนวคิดและทฤษฎี หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งทำให้การศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ของประเทศไทยที่ได้นำมาใช้ในปัจจุบัน ว่ามีความเหมาะสมกับธุรกิจที่เปลี่ยนไปจากเดิมไปเป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) แล้วหรือไม่

โลกได้รู้จักสื่อโซเชียลมีเดีย ได้แก่ เฟซบุ๊ก กูเกิล ทวิตเตอร์ ไลน์ ได้มีการเข้าไปลงทะเบียน และใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนกิจกรรม ความความเห็น ตลอดจนกระทำการซื้อขายสินค้าออนไลน์ กันทั้งในประเทศและระหว่างประเทศเกิดขึ้น จึงเกิดธุรกิจการลงโฆษณาในสื่อสังคมโซเชียลมีเดีย ในเฟซบุ๊ก กูเกิล โดยให้ผู้สนใจที่จะลงโฆษณาติดต่อผ่านแพลตฟอร์มที่ทางเจ้าของสื่อโซเชียลมีเดีย เป็นคน สร้างขึ้นมา แล้วให้ผู้สนใจเข้าไปกรอกรายละเอียด พร้อมกับโอนเงินค่าโฆษณาผ่านบัตรเครดิตทรอนิกส์ หรือจะโอนเงินข้ามประเทศไปให้บริษัทเจ้าของสื่อฯ ดังกล่าว

มีการสำรวจตัวเลขผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในประเทศไทยกันคร่าว ๆ ว่ามีมากกว่า 30 ล้านคน โดยสำนักงานสถิติแห่งชาติ³ ระบุว่าผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในประเทศไทยในปี 2556 รวบรวม 18,312,405 คน ปี 2557 มี 21,729,382 คน และในปี 2558 มี 24,592,299 คน และปี 2559 มีถึง 29,835,410 คน และมีรายงานข้อมูล จาก Digital, Social and Mobile in 2015 ของ WeAreSocial ไปไกลกว่านั้น โดยระบุว่าในปี 2558 ประเทศไทยมีผู้ใช้อินเทอร์เน็ตสูงถึง 35 ล้านรายเลยทีเดียว ซึ่งถือว่ามากกว่าครึ่งหนึ่งของประชากรทั้งประเทศ จำนวน 67.9 ล้านคน ในส่วนของโซเชียลมีเดีย อย่าง Facebook นั้น Zocialine ได้ประเมินไว้ว่า ผู้ใช้ในประเทศไทยมีจำนวนเพิ่มขึ้นจากในปี 2555 ที่มีเพียง 14.5 ล้านบัญชี (Account ซึ่ง 1 คน อาจจะมีบัญชี

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (กรณีจ่ายเงินได้ค่าโฆษณาลงในกูเกิลหรือเฟซบุ๊ก) โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.พันธ์เทพ วิฑิตอนันต์ และคณะกรรมการสอบคือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.คนพร จิตต์รุ่งเกียรติ และรองศาสตราจารย์ ดร.มณฑิลา ภักดิ์คง

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (บางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³สำนักงานสถิติแห่งชาติ, การมีการใช้คอมพิวเตอร์ อินเทอร์เน็ต โทรศัพท์มือถือ, [Online], Available URL :

<http://service.nso.go.th/nso/web/statseries/statseries22.html> (สิงหาคม, 30).

Facebook มากกว่า 1 พันล้านครั้ง) เพิ่มขึ้นเป็น 18 ล้านครั้งในปี 2556 ก้าวกระโดดมาเป็น 26 ล้านครั้งในปี 2557 และเพิ่มขึ้นเป็น 35 ล้านครั้ง ในปี 2558 ที่ผ่านมา ส่วนมหาอำนาจทางโลกออนไลน์ที่มีรายได้จากการลงโฆษณาอย่าง Google ก็ยังมีผลิตภัณฑ์ยอดฮิตที่คนไทยนิยมใช้อย่าง YouTube อยู่ที่ 26.25 ล้านคน และมีวิดีโออัพโหลดขึ้นไปยังระบบ สูงถึง 3.4 ล้านวิดีโอ ยอดผู้เข้าชม (Unique Visitors) ต่อเดือน 7,822 ล้านครั้ง และจำนวนครั้งในการเข้าชมวิดีโอต่อเดือนสูงถึง 1,506 ล้านล้านครั้ง

ในปัจจุบันพบว่าผู้ประกอบการรายย่อยในไทย จะมีการติดต่อเพื่อลงโฆษณาและชำระเงินให้แก่ Google และ Facebook โดยตรงผ่านบัตรเครดิตซึ่งไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และไม่มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนผู้ประกอบการ ห้างหุ้นส่วน หรือนิติบุคคลรายใหญ่มักจะดำเนินการ 2 แบบ ได้แก่ แบบแรก คือมีการติดต่อเพื่อลงโฆษณาและชำระเงินค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้ประกอบการในต่างประเทศผ่านบริษัทตัวแทนที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ซึ่งกรณีนี้จะมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบที่สอง มีการติดต่อเพื่อลงโฆษณาและชำระเงินค่าโฆษณาแก่บริษัทในต่างประเทศโดยตรง ไม่ผ่านตัวแทนบริษัท โดยมีการโอนเงินชำระผ่านไปยังต่างประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Tax Agreement : DTA) กับประเทศไทย ทั้งนี้เพื่อที่จะ ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย

จากรายได้และแนวโน้มการเติบโตของธุรกิจโฆษณาออนไลน์ของบริษัทผู้นำทางการตลาด เช่น Google และ Facebook ซึ่งมีการประกอบธุรกิจในประเทศต่างๆทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยผ่านการดำเนินการของสำนักงานสาขาในประเทศไทย ได้สร้างความสามารถในการแข่งขันและส่วนแบ่งทางการตลาดได้อย่างที่คิดพบว่า บริษัทดังกล่าวมีโครงสร้างการประกอบธุรกิจที่ซับซ้อน เช่น การตั้งบริษัทในประเทศต่างๆ ในการดำเนินการในด้านที่แตกต่างกัน เช่นการวิจัยพัฒนาเทคโนโลยีในประเทศหนึ่ง การบริหารจัดการและ การดำเนินการด้านการซื้อขาย การตลาด เพื่อเป็นเทคนิคในการกีดเซาะฐานภาษี และโอนกำไร ไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า เพื่อลดภาระทางภาษี (tax liabilities) หลบหลีก หรือหลีกเลี่ยงภาษี อันถือเป็นข้อท้าทายที่ ต่อระบบและวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล มีรายงานว่า บริษัทเลิฟเฮนจิน เช่น Google หรือ บริษัทเว็บไซต์เครือข่ายสังคมเช่น Facebook มีแนวโน้มการวางแผนภาษี เพื่อให้เสียภาษีจากรายได้ในจำนวนที่น้อยที่สุด และสร้างกำไรให้บริษัทแม่ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่สูงกว่าบริษัทสาขาในประเทศต่างๆที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่ต่ำกว่า หรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่นที่ทำให้มีโอกาสหรือแนวโน้มในการเสียภาษิลดลง เช่น ในปี 2557 พบว่า Facebook เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้รัฐบาลสหราชอาณาจักรเพียง 4,327 ปอนด์สเตอร์ลิง เนื่องจาก Facebook มีสำนักงานขายโฆษณาตั้งอยู่ที่ประเทศไอร์แลนด์ซึ่งมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำในขณะที่ Facebook Inc. น่าจะมีรายได้จากทั่วโลกเกือบ 4.97 พันล้านปอนด์สเตอร์ลิงและในปี 2558 ที่ผ่านมา Facebook ได้รับเครดิตภาษีถึง 11.3 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง เมื่อพิจารณาในเรื่องของธุรกิจการโฆษณาออนไลน์และรายได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจดังกล่าว ประกอบกับการวางแผนภาษีในบางกรณีทำให้ธุรกิจดังกล่าวมีภาระภาษีที่ต้องชำระลดน้อยลง เนื่องจาก

พบว่า ระบบเศรษฐกิจดิจิทัลรวมถึงการโฆษณาออนไลน์สร้างโอกาสและความเป็นไปได้อย่างมากต่อการกีดเซาะฐานภาษี และการโอนกำไรเพื่อเป็นการหลบหลีก หลีกเลี่ยง หรือลดภาระทางภาษีประเภทต่างๆ โดยวิธีการต่างๆ อาทิการกำจัดหรือลดการเสียภาษีในประเทศที่มีการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สร้างรายได้ โดยการหลีกเลี่ยงไม่ให้มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ กำไรจะถูกโอนย้ายผ่านรูปแบบและโครงสร้างที่ซับซ้อนของธุรกิจระหว่างประเทศ (multinational enterprise) ที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่างกันในประเทศต่างๆ หรือการเพิ่มสัดส่วนของการลดหย่อนภาษีให้มากขึ้น เป็นต้น

จากปัญหาดังกล่าว ประเทศไทยประสบปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จากการที่บริษัทในประเทศได้ส่งเงินค่าโฆษณาไปให้ผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศ โดยไม่มีการเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เป็นธรรม การเกิดช่องโหว่ดังกล่าวเนื่องจากตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ได้กำหนดเงินได้พึงประเมิน แค่ 5 ประเภท นั่นคือเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ถึงประเภทที่ 6 ที่บริษัทฯ ในไทยได้จ่ายให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในไทย โดยให้บริษัทฯ ในไทยนั้นเสียภาษี โดยหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ทำให้ไม่ครอบคลุมถึงเงินค่าโฆษณาซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 และการที่บริษัทในไทยได้จ่ายค่าโฆษณา ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ที่จ่ายจากหรือในประเทศไปให้ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ กรณีที่ไม่ได้ผ่านการเก็บภาษีตามมาตรา 70 หรือมาตรา 76 ทวิ ให้ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ศรี

ซึ่งผลการจัดเก็บที่คาดการณ์ว่าน่าจะเก็บได้ ก็จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เพิ่มขึ้นด้วย โดยในปัจจุบันกรมสรรพากรได้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 (ณ เดือนธันวาคม 2558) ก็จะสามารถนำมาประเมินจัดเก็บภาษีได้ประมาณ 2,000 – 3,000 ล้านบาท จากปัจจุบันที่มีการใช้บริการโฆษณาจากต่างประเทศปีละประมาณ 12,000 – 15,000 ล้านบาท และหากอุตสาหกรรมนี้มีการขยายตัวในอนาคตเพิ่มมากขึ้น ก็จะสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นได้อีก

จากที่ผ่านมามีค่าโฆษณา ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 กรณีที่บริษัทในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายค่าโฆษณาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ บริษัทต้องมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอีกทอดหนึ่ง โดยได้อ้างประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรค 3 นั่นคือ การกระทำการกิจการในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้รวมถึงการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร และตามมาตรา 83/6 (2) เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการ กรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอยู่ในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในประเทศไทย ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่ที่ผ่านมามีปัญหาว่าบริษัทที่อยู่ในประเทศไทยไม่ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ปัญหการไม่แจ้งชำระภาษี อันเกิดจากการที่ผู้ประกอบการไม่จด

ทะเบียนเป็นผู้ประกอบการธุรกิจหรือใช้วิธีการอื่น ๆ ที่ทำให้ตรวจสอบได้ยาก ทำให้ต้นทุนด้านการชำระภาษีของแต่ละผู้ประกอบการไม่เท่ากันและเกิดความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น

ปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งเกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยทั่วไปจะยึดการจัดเก็บตาม “หลักแหล่งเงินได้” (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันอาจต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่ง และต้องมาเสียภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง แนวทางแก้ไขที่ผ่านมาก็คือ การทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งมักกำหนดให้รัฐของประเทศหนึ่งสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจที่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศนั้นเท่านั้น ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็คือ การที่ธุรกิจแห่งนั้นมีเว็บไซต์ (Web site) ที่สามารถเข้าถึงได้จากประเทศต่าง ๆ หรือการมีไฟล์เซิร์ฟเวอร์ในประเทศนั้นจะทำให้ธุรกิจนั้นมี “สถานที่ประกอบการถาวร” ในประเทศเหล่านั้นหรือไม่ส่วนประเด็นปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนนั้น ควรที่จะตีความว่าการมีเว็บไซต์ที่สามารถเข้าถึงได้จากประเทศต่าง ๆ หรือการมีไฟล์เซิร์ฟเวอร์ในประเทศนั้นเป็นการมีสถานที่ประกอบการถาวรในประเทศนั้นหรือไม่ แต่การตีความดังกล่าวอาจจะทำให้รัฐบาลไทยจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นหรือไม่ เนื่องจากหากทำอย่างนั้นหน่วยธุรกิจต่าง ๆ อาจจะย้ายไปตั้งไฟล์เซิร์ฟเวอร์ไปตั้งยังประเทศอื่นได้

และปัญหาที่เป็นประเด็นย่อย ๆ คือ

(1) ความไม่ชัดเจนของกฎหมายอันเนื่องมาจากลักษณะความซับซ้อนของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบัน

(2) การนำหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทาง (Destination Principle) มาใช้ในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากบริษัทในไทย ที่ได้จ่ายค่าลงโฆษณาลงในกูเกิลหรือเฟซบุ๊ก นั้น พบว่า

(1) ได้มีการจ่ายเงินค่าโฆษณาให้บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยการโอนเงินผ่านแอปพลิเคชัน หรือโอนเงินระหว่างประเทศ แต่ไม่ได้นำมาจ่ายค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากหลายรายไม่รู้ว่าการลงโฆษณาในกูเกิลหรือเฟซบุ๊กนั้นเข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเข้าเกณฑ์การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (มีการจ้างทำจากนอกราชอาณาจักรแต่มีการนำมาใช้ในราชอาณาจักร)

(2) การโอนเงินสามารถทำกันได้อย่างง่ายดาย โดยไม่สามารถทำการตรวจสอบได้โดยง่าย ทำให้บริษัทฯ ในไทยหลาย ๆ รายต่างพากันหลบเลี่ยงการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้มีความได้เปรียบในเชิงการแข่งขัน ต่อผู้ประกอบการอื่นที่ต้องชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากการลงโฆษณา

จากการศึกษาและวิเคราะห์ลักษณะเฉพาะของธุรกิจโฆษณาออนไลน์ อาทิ ลักษณะของธุรกรรมหลายฝ่าย โครงสร้างราคาและการเกิดรายได้ของธุรกิจโฆษณาในบทที่ 2 และแนวทางการจัดเก็บ

ภาษีและมาตรการทางภาษีของประเทศไทยที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจโฆษณาออนไลน์ในบทที่ 3 พบว่าประเทศไทยเป็นอีกประเทศหนึ่งที่ธุรกิจโฆษณาออนไลน์มีการเติบโตอย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ยังพบว่าธุรกิจโฆษณาออนไลน์ยังมีรายได้ที่ส่งออกไปยังต่างประเทศประมาณ 12,000 – 15,000 ล้านบาทต่อปีที่ยังไม่มีการเสียภาษีประเภทต่างๆให้กับประเทศไทย กรณีดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมทางภาษีและความได้เปรียบในต้นทุนทางภาษีระหว่างบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายในประเทศไทยกับนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจโฆษณาออนไลน์และส่งผลให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้มูลค่ามหาศาลในแต่ละปี ในขณะที่เดียวกันประเทศที่นิติบุคคลต่างประเทศมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่หรือสถานที่ก่อตั้งธุรกิจก็ได้รับผลกระทบทางลบเช่นกันเนื่องจากนิติบุคคลต่างประเทศนั้นส่งเงินได้ไปยังประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีหรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมากกรณีดังกล่าวถือเป็นข้อท้าทายที่สำคัญต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

การวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาพรวมของปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจโฆษณาออนไลน์ของนิติบุคคลต่างประเทศ

จากการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและวิธีการของธุรกิจโฆษณาในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลที่มีแนวโน้มการเผยแพร่โฆษณาบนออนไลน์มากขึ้นส่งผลให้ธุรกิจโฆษณาทั้งระบบมีการปรับตัวโดยหันมาพึ่งพิงปลายนิ้วสัมผัสมากกว่าการประกอบธุรกิจในสถานที่ประกอบการประจำ กรณีดังกล่าวทำให้บทบาทของจุดเกาะเกี่ยวทางกายภาพเพื่อใช้ในการกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีมีข้อจำกัดอย่างเห็นได้ชัด นอกจากนี้พบว่า โครงสร้างองค์กรธุรกิจที่มุ่งเน้นไปที่หน้าที่และความเชี่ยวชาญของหน่วยงานในองค์กร (functional -based business) ทำให้รูปแบบการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่เคยมีลักษณะศูนย์รวมการดำเนินการประกอบธุรกิจ ณ ที่ใดที่หนึ่งถูกแทนที่ด้วยการจัดตั้งองค์กรธุรกิจที่อิงตามความจำเป็น ความเชี่ยวชาญและศักยภาพต่างๆ เช่น ความพร้อมของสาธารณูปโภคที่สามารถรองรับความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและการสื่อสารรูปแบบใหม่ๆ ซึ่งแต่ละประเภทอาจมีขีดความสามารถในประเด็นเหล่านี้ไม่เท่ากัน

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและวิธีการประกอบธุรกิจดังกล่าวถือเป็นปรากฏการณ์ที่สำคัญที่ไม่เพียงแต่จะส่งผลกระทบต่อประกอบธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเท่านั้น แต่ยังส่งผลกระทบอย่างสำคัญต่อบริบทการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศที่มีการประกอบธุรกิจในประเทศต่างๆ ทั่วโลกจากการศึกษาพบว่า การประกอบธุรกิจโฆษณาออนไลน์ที่พบในประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยนั้น ก่อให้เกิดข้อท้าทายในการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

โครงสร้างทางธุรกิจที่ซับซ้อน หน่วยภาษี และความรับผิดทางภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศ ในประเทศแหล่งเงินได้

การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างธุรกิจที่มีความซับซ้อนในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจและมีการแตกตัวขององค์กรธุรกิจออกเป็นส่วนๆ โดยดำเนินการในประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยนั้นส่งผลให้เกิดหน่วยภาษีมีการแยกตัวออกเป็นหน่วยต่างๆ ทำให้อาจส่งผลกระทบต่อภาระภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่แตกต่างไปจากเดิม ในบางกรณีพบว่าการตั้งหน่วยภาษีผสม (hybrid entities) เพื่อให้หน่วยภาษีหนึ่งมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศหนึ่งแต่อาจไม่มีภาระภาษีในอีกประเทศหนึ่ง หรือมีการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นอันเป็นผลมาจากความแตกต่างในการรับรู้เงินได้ประเภทเงินได้ และสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกันในประเทศที่มีการประกอบธุรกิจ กรณีดังกล่าวส่งผลกระทบต่อฐานภาษีของธุรกิจโฆษณาออนไลน์รวมถึงจำนวนภาษีที่นิติบุคคลต่างประเทศจะต้องเสียให้กับรัฐแหล่งเงินได้ที่ลดลงอีกด้วย

การพิสูจน์กิจกรรมทางเศรษฐกิจ เงินได้และกำไรในประเทศแหล่งเงินได้

เมื่อพิจารณาถึงการเกิดขึ้นของรายได้จากการประกอบธุรกิจโฆษณาออนไลน์ซึ่งอาจเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในที่ไหนที่ใดที่หนึ่ง ณ เวลาใดเวลาหนึ่งที่ไม่สามารถระบุแหล่งเงินได้ได้ชัดเจนทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาฐานภาษีและกำหนดความรับผิดทางภาษี (tax liability)

การกำหนดจุดเกาะเกี่ยวเพื่อจัดเก็บภาษีของธุรกิจโฆษณาออนไลน์

ความก้าวหน้าทางธุรกิจส่งผลให้มีการประกอบธุรกิจบนพื้นที่เสมือน ซึ่งลดข้อจำกัดและความสำคัญของการประกอบธุรกิจเชิงกายภาพลง ส่งผลให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินธุรกิจโฆษณาออนไลน์ได้ในทุกมุมโลกโดยไม่จำเป็นต้องพึ่งพิงการมีสถานประกอบการถาวรเชิงกายภาพอีกต่อไป ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีดังกล่าวส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดเขตอำนาจของรัฐต่างๆ ในการจัดเก็บภาษี และปัญหาความสัมพันธ์ในทางกฎหมายระหว่างคู่สัญญาหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องในการประกอบธุรกิจ

ปัญหาขอบเขตการบังคับใช้หลักแหล่งเงินได้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจโฆษณาออนไลน์ของนิติบุคคลต่างประเทศในประเทศไทย

จากการศึกษา พบว่า ธุรกิจโฆษณาออนไลน์ถือว่าเป็นธุรกิจที่มีโครงสร้างที่ซับซ้อน เนื่องจากการการทำธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กันหลายฝ่าย อีกทั้งมีวิธีการคำนวณค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับประเภทของโฆษณา อย่างไรก็ตามในการค้นคว้าอิสระนี้ผู้ศึกษาจำกัดการวิเคราะห์เฉพาะธุรกิจโฆษณาในส่วนของผู้ให้บริการโฆษณาออนไลน์ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นเจ้าของเว็บไซต์หรือเครือข่ายสังคมออนไลน์ หรือเจ้าของแอปพลิเคชัน จากการศึกษาทบทวนพบว่า เนื่องจากธุรกิจโฆษณาออนไลน์มีลักษณะและ

วัตถุประสงค์ที่สำคัญเพื่อการส่งเสริมการขายสินค้าหรือการให้บริการของกิจการใดๆ โดยมีการลงทุนในเทคโนโลยีที่ค่อนข้างสูงและต้องมีการวิจัยและพัฒนา รูปแบบการให้บริการเผยแพร่โฆษณาที่มีประสิทธิภาพและติดตามประเมินผลได้จากลักษณะดังกล่าวผู้ศึกษาเห็นว่าสัญญาระหว่างผู้ให้บริการเผยแพร่โฆษณาและผู้โฆษณานั้นเข้าลักษณะของสัญญาจ้างทำของหรือสัญญาให้บริการประเภทหนึ่ง เมื่อพิจารณาจากหลักกฎหมายภายใต้ประมวลรัษฎากร และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรพบว่าเงินได้ที่เกิดจากธุรกิจโฆษณาออนไลน์เป็นเงินเงินได้พึงประเมินประเภทจากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นตามบทบัญญัติมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

ในการพิจารณาภาระภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศ ประเทศไทยพิจารณาจากการประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งอาจเป็นกรณีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินดังเช่น กรณีการจัดตั้งบริษัทในเครือ หรือการจัดตั้งสำนักงานสาขา หรือสถานประกอบการประเภทตัวแทน ดังเช่น การตั้งตัวแทนไม่อิสระ ก็ได้ อย่างไรก็ตามก็ได้อาศัยจากการศึกษาพบว่า การประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินนั้นอาจต้องพิจารณาเกี่ยวกับรูปแบบการจัดตั้งองค์กรของนิติบุคคลประกอบด้วยเพื่อพิจารณาถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย

บริษัทในเครือ และสำนักงานสาขา : สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน

ในกรณีที่มีการจัดตั้งบริษัทในเครือตามมาตรา 66 วรรคหนึ่งนั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดจากกิจกรรมทั้งในและนอกประเทศตามหลักถิ่นที่อยู่หรือตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก อย่างไรก็ตามกรณีที่มีการจัดตั้งเพียงสำนักงานสาขามาตรา 66 วรรคสองนั้น ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้

ตัวแทนไม่อิสระ: สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน

ภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทยนั้น ยังกำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบบริษัทในเครือหรือสำนักงานสาขา แต่ได้มีการประกอบกิจการผ่าน ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบธุรกิจในประเทศไทยให้ถือว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งถือเป็นมาตรการทางภาษีที่นำมาใช้เพื่อปิดช่องว่างที่อาจเกิดขึ้นในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่มีการประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน การดำเนินการตามมาตรา 76 ทวิถือเป็นการดำเนินการผ่านตัวแทนไม่อิสระ ซึ่งในทางทฤษฎีถือว่าการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ทำให้ประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้

กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ตามมาตรา 66 หรือ การประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ตามมาตรา 76 ทวิ แต่มีเงินได้พึงประเมินที่ได้จ่ายจากหรือในประเทศไทยอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

- 1) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ (มาตรา 40 (2))
- 2) เนื่องจากการใช้สิทธิ เช่นค่าแห่งภูมิลัทธิ ค่าสิทธิ และเงินปี (มาตรา 40 (3))
- 3) เนื่องจากการลงทุนต่างๆ (มาตรา 40 (4))
- 4) เนื่องจากระโยชน์ในทรัพย์สิน (มาตรา 40 (5)) หรือ
- 5) เนื่องจากการประกอบวิชาชีพอิสระ (มาตรา 40 (6))

มาตรา 70 กำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ได้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามประเภทดังกล่าวข้างต้นให้กับนิติบุคคลต่างประเทศมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 นี้ถือเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (final tax) นิติบุคคลต่างประเทศจึงไม่อาจนำภาษีที่หักนั้นมาใช้เป็นเครดิตภาษีได้อีก

ปัญหาข้อจำกัดและช่องว่างของนิยามของสถานประกอบการถาวรในการประกอบธุรกิจโฆษณาออนไลน์ภายใต้ข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

กรณีประเทศไทยโดยภาพรวมพบว่าข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศอื่นๆ ที่เกี่ยวกับแนวคิดสถานประกอบการถาวรยังคงยึดหลักการพิจารณาการมีสถานประกอบการจากมิติเชิงกายภาพ โดยจะต้องเข้าองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรอย่างน้อยที่สุดกล่าวคือ

- 1) จะต้องมิใช่สถานธุรกิจ อาทิ สถานที่ เครื่องมือ อุปกรณ์ที่ใช้ประกอบธุรกิจ
- 2) สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะเป็นประจำถาวรทั้งในแง่เวลาและสถานที่
- 3) จะต้องมีการประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น ซึ่งอาจต้องมีบุคคลซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของสถานธุรกิจดำเนินการเพื่อธุรกิจนั้น

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศที่มีได้มีอนุสัญญาภาษีกับประเทศไทย

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศกรณีการขายสินค้ามีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างให้แก่ผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง บริษัทต่างประเทศจะต้องเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและมีผลกำไรเกิดขึ้นในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจะต้องเป็นลักษณะมีตัวตนในประเทศไทย หรือตามมาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งบริษัท

ต่างประเทศจะต้องมีบุคคลเข้ามาลงนามทำสัญญา หรือทำการติดต่อในประเทศไทยที่เป็นลักษณะมีตัวตนของบุคคลเป็นจุดเชื่อมโยงในการจัดเก็บภาษี

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีกับประเทศไทย

ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีกับบริษัทต่างประเทศ ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร และยังต้องพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศเหล่านั้นด้วย

ในปี ค.ศ.2000 ได้มีการกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งยังไม่ได้แก้ไขเพิ่มเติมวิธีการใหม่ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เพียงแต่ได้เพิ่มความชัดเจนของแนวทางในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ไว้ในคำอธิบายแม่แบบของอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อ 5 เรื่องสถานประกอบการถาวร โดยให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศ ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่าน Server ภายใต้งี้อื่นๆที่กำหนดไว้ จะถือว่าเป็นบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

การแก้ไขเปลี่ยนแปลงที่ไม่มีการปรับปรุงหลักการพื้นฐานของกฎเกณฑ์เดิม

1. การแก้ไขนิยามของสถานประกอบการถาวร ในกรณีกิจกรรมใดในรัฐแหล่งเงินได้ ไม่มีบุคคล และ/หรือตัวแทนไม่อิสระ (Dependent agents) เข้ามาเกี่ยวข้องในกิจกรรมดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสาขาธุรกิจต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวร

2. การแก้ไขเปลี่ยนแปลงนิยามของสถานประกอบการถาวรว่า Server โดยตัวเองแล้วไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร แม้ว่าจะมีการประกอบธุรกิจโดยใช้ Server ก็ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรประจำ (fixed place of business)

3. การแก้ไขเพิ่มเติมคำนิยามหรือการตีความสถานประกอบการถาวรในกรณีที่มีการใช้ซอฟต์แวร์ (software) ทำงานแทนในลักษณะที่เป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบตามแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 5 ย่อหน้าที่ 4 (ก) ถึง (ฉ) ให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

4. ตัดข้อยกเว้นในข้อ 5 ย่อหน้า 4 ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน เรื่อง ข้อยกเว้นของการมีสถานประกอบการถาวร

(1) ตัดข้อยกเว้นของการเก็บรักษา (Storage) แสดงสินค้า (Display) และการส่งมอบสินค้า (Delivery) ในข้อ 5 ย่อหน้าที่ 4 โดยเฉพาะคำว่า “ส่งมอบสินค้า” (Delivery) โดยนำเหตุผลในคำอธิบายอนุสัญญาแม่แบบขององค์การสหประชาชาติ (U.N.Model Tax Convention) มาสนับสนุน

(2) แก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักการเดิมโดยเพิ่มหลัก Force of attraction ในกรณีมีการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยแก้ไขเพิ่มเติมในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อ 7 ย่อหน้า 1 เรื่อง กำไรธุรกิจ

การแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักการพื้นฐานของกฎเกณฑ์เดิม

1. กำหนดให้รัฐที่เป็นแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้โดยหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยกำหนดจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และให้ถือเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายสุดท้าย (Final withholding tax) จากรัฐแหล่งเงินได้ ไม่ว่าผู้รับเงินได้จะอยู่หรือมีอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ (electronic equipment) ในรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้หรือไม่

2. กำหนดวิธีการเชื่อมโยงใหม่ (New nexus) ที่เรียกว่าวิธีการลดทอนฐานภาษี (base erosion) กรณีที่วิสาหกิจต่างประเทศไทยได้รับการชำระเงินจากผู้ชำระเงินจากรัฐแหล่งเงินได้ ผู้ที่ชำระเงินในรัฐแหล่งเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินที่ชำระทั้งหมดให้แก่วิสาหกิจต่างประเทศ และนำส่งให้แก่หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษี (tax administrations) โดยผู้ที่ชำระเงินในรัฐแหล่งเงินได้สามารถนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้นำส่งให้แก่หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีมารงเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีได้

3. นำหลักการคำนวณการแบ่งส่วนของกำไรของกลุ่มบริษัท (Formulary apportionment of profit of common group) มาแทนที่วิธีการแยกความเป็นนิติบุคคล

4. เพิ่มจุดเชื่อมโยงใหม่ (New nexus) คือ สถานประกอบการถาวรอิเล็กทรอนิกส์ (electronic or virtual permanent establishment) เพื่อนำมาประยุกต์ใช้กับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการโอนเงินไปยังต่างประเทศและพิสูจน์หรือตรวจสอบได้ยาก ส่วนใหญ่จะเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ก่อให้เกิดความยากลำบากในการจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาดังกล่าวเกิดจากข้อจำกัดในการระบุนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษี การลดตัวกลางที่เคยมีส่วนช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษี และความยากลำบากในการตรวจพบ การจัดเก็บภาษีต่าง ๆ จะยากลำบากเป็นพิเศษในการระบุสินค้าหรือบริการ “สินค้าที่จับต้องไม่ได้” (Intangible goods) เช่น ซอฟต์แวร์ เพลง ภาพยนตร์ แอปพลิเคชันต่าง ๆ ตลอดจนข้อมูลต่าง ๆ ที่เปิดให้ดาวน์โหลดผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีหลายประการ เช่น การไม่แจ้งชำระภาษี การแข่งขันกันลดต้นทุนทางด้านภาษี การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน และปัญหาในการจำแนกประเภทของเงินได้ ปัญหาการไม่แจ้งชำระภาษี อันเกิดจากการที่ผู้ประกอบการไม่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการธุรกิจหรือใช้วิธีการอื่น ๆ ที่ทำให้ตรวจสอบได้ยาก ส่วนปัญหาการแข่งขันด้านการลดต้นทุนภาษี นั้นเกิดจากการที่บางประเทศมีนโยบาย ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำกว่าประเทศอื่น เพื่อดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหา “ดินแดนปลอดภาษี” (Tax Heaven) ตามมา การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะทำให้ดินแดนปลอดภาษีเหล่านั้นสามารถเข้าถึงได้ง่ายขึ้นจากบุคคลต่าง ๆ ที่ต้องการหลบเลี่ยงภาษีเงินได้เช่น บริษัทฯ ต่าง ๆ สามารถเปิดสำนักงานในดินแดนปลอดภาษีได้โดยใช้คนน้อยลง

ปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งเกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยทั่วไปจะยึดการจัดเก็บตาม “หลักแหล่งเงินได้” (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งทำให้เงินได้จำนวนเดียวกันอาจต้องเสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่ง และต้องมาเสียภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง แนวทางแก้ไขที่ผ่านมาก็คือ การทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งมักกำหนดให้รัฐของประเทศหนึ่งสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจที่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศนั้นเท่านั้น ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์คือ การที่ธุรกิจแห่งนั้นมีเว็บไซต์ (Web site) ที่สามารถเข้าถึงได้จากประเทศต่าง ๆ หรือการมีไฟล์เซิร์ฟเวอร์ในประเทศนั้นจะทำให้ธุรกิจนั้นมี “สถานที่ประกอบการถาวร” ในประเทศเหล่านั้นหรือไม่

ปัญหาจากการจำแนกรายได้จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ นั้นเกี่ยวข้องกับการกรรมของสินค้าที่จับต้องไม่ได้ จากการไม่สามารถระบุธุรกรรมนั้นเป็นการจำหน่ายสินค้าสารสนเทศ การให้บริการ หรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งแต่ละกรณีจะมีภาระทางภาษีที่แตกต่างกัน ความยากลำบากในการตรวจสอบและความแตกต่างในการจำแนกประเภทของรายได้ดังกล่าวเปิดโอกาสให้เกิดการหลบเลี่ยงหรือหนีภาษีได้ง่าย

อีกประเด็นหนึ่งปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่กล่าวมา ปัญหาการไม่แจ้งชำระภาษีนี้น่าจะเป็นปัญหาสำคัญที่สุด รัฐบาลไทยอาจใช้แนวทางเช่นเดียวกันกับแนวทางที่ต่างประเทศดำเนินการอยู่คือการตรวจสอบเว็บไซต์ต่าง ๆ ของผู้ประกอบการไทยว่าได้ยื่นเสียภาษีเงินได้อย่างถูกต้องหรือไม่ ส่วนปัญหาการแข่งขันทางภาษีนี้น่าจะเป็นจะต้องอาศัยความร่วมมือกับประเทศต่าง ๆ อย่างใกล้ชิด ในขณะที่ปัญหาการจำแนกประเภทของรายได้้นั้น กระทรวงการคลังควรออกประกาศกฎเกณฑ์ในการจำแนกประเภทของรายได้ที่ชัดเจนเพื่อรองรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในอนาคต

ส่วนประเด็นปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนนั้น ไม่มีเหตุผลที่ควรจะตีความว่าการมีเว็บไซต์ที่สามารถเข้าถึงได้จากประเทศต่างๆ หรือการมีไฟล์เซิร์ฟเวอร์ในประเทศนั้นเป็นการมีสถานที่ประกอบการถาวรในประเทศนั้น นอกจากนี้การตีความดังกล่าวจะไม่ทำให้รัฐบาลไทยจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น เนื่องจากธุรกิจจะย้ายที่ตั้งไฟล์เซิร์ฟเวอร์ไปยังประเทศอื่น

ข้อเสนอแนะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ศึกษามีความเห็นต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในกรณีของประเทศไทย ดังต่อไปนี้

ก. หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้คำสังกรมสรรพากร

คำสังกรมสรรพากรซึ่งเป็นแนวทางให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีปฏิบัติตามได้ยอมรับหลักสถานที่ที่บริโภคสินค้าหรือบริการ (Place of Consumption/Destination Principle) ให้เป็นจุดที่ความรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นและประเทศที่การบริโภคเกิดขึ้นนั้นมีอำนาจโดยชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสอดคล้องกับหลักการตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทาง เศรษฐกิจและการพัฒนาและกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

ข. สถานะทางกฎหมายและสภาพบังคับทางกฎหมายของคำสังกรมสรรพากร

คำสังกรมสรรพากรตลอดจนแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากรไม่มีสถานะทางกฎหมาย ที่บัญญัติโดยองค์กรนิติบัญญัติของรัฐ กล่าวคือ เป็นเพียงคำสั่งภายในของกรมสรรพากรที่แจ้งให้ เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางทางปฏิบัติ มิใช่กฎหมายที่ใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไป จึงไม่อาจ ใช้บังคับแก่ผู้เสียภาษีและบุคคลภายนอกได้

ค. กลไกและกระบวนการจัดเก็บภาษี

วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยยอมรับวิธีการประเมินตนเอง (Self Assessment/Reverse Charge) โดยผู้บริโภคสินค้าหรือบริการในประเทศไทยซึ่งเป็น “ผู้จ่ายเงิน” ค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าผู้จ่ายเงินนั้นจะเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย ทั้งนี้ ตามมาตรา 83/6 แห่ง ประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าว กรมสรรพากรไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศ จึงเป็นหน้าที่ที่ผู้บริโภคในประเทศไทยต้องนำส่งภาษีแทน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ “ผู้จ่ายเงิน” เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำ ส่งแล้วมาใช้เป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยกรณีนี้ไม่ได้เป็นการให้แก่ผู้บริโภค ที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย

ง. การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรยอมรับหลักการจัดเก็บภาษี ณ สถานที่ที่บริโภค ในทางปฏิบัติ ประมวลรัษฎากรอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและ เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราวมีสิทธิของจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่ อธิบดีกรมสรรพากรในการผ่อนผันให้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวได้

จ. ความเป็นกลางทางภาษี (Tax Neutrality)

กรมสรรพากรไม่ได้แก้ไขกฎหมายตามประมวลรัษฎากร หรือ กำหนดแนวปฏิบัติใหม่เพื่อ ใช้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการผ่านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้ต่างไปจากการค้าแบบดั้งเดิม แต่อย่างใด หากแต่ใช้กฎหมายภาษีอากรที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน (Existing Laws) มาปรับใช้ตาม ความเหมาะสมแก่กรณี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นกลางทางภาษี (Tax Neutrality) ที่ กฎหมายภาษีอากรไม่ควรแทรกแซงต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีในการกระทำใดหรือไม่กระทำ การใด

ฉ. กฎหมายภาษีอากรในฐานะที่เป็นกฎหมายการคลัง

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กระทบต่อความผาสุกอันดีของประชาชนและการออก คำสั่งระเบียบหรือแนวทางปฏิบัติใด ๆ ที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของเอกชนทางด้านทรัพย์สินของ เอกชน ควรต้องมีกฎหมายรองรับและมีเหตุผลที่เหมาะสมเพียงพอที่จะกระทำได้ ดังเช่นแนวคิดที่ ได้รับการรับรองจากรัฐธรรมนูญ กล่าวคือ สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ภายใต้รัฐธรรมนูญ และสิทธิในทรัพย์สินที่รัฐธรรมนูญรับรองนี้ย่อมได้รับความคุ้มครอง และผูกพันต่อองค์กรของรัฐโดยตรงในการตรา กฎหมาย การใช้บังคับกฎหมายและการตีความ กฎหมาย” การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดย อาศัยอำนาจแห่งกฎหมายเฉพาะที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น

ช. การใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากร

การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีและต้องตีความอย่างแคบโดยเคร่งครัด ซึ่งตามแนวบรรทัดฐานของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 วินิจฉัยว่าประมวล รัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชน ที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนต้องปฏิบัติตาม มีผลกระทบ กระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

ยิ่งไปกว่านั้น หากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรมีความคลุมเครือและไม่ชัดเจน การตีความกฎหมายภาษีอากร จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ ตามแนวบรรทัดฐานของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 568/2519 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519

ข. ภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับระหว่างประเทศ

ประเด็นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับระหว่างประเทศพบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ครอบคลุมถึงการลดหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อนที่เป็นภาษีการบริโภค อย่างไรก็ตาม รัฐที่เป็น ภาษีในอนุสัญญาภาษีซ้อนอาจใช้ช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information) ของ อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ฉบับประยุกต์
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2536

พนิต ชีรภาพวงศ์. การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2541

สมควร หาญพัฒนชัยกูร, นายแพทย์. องค์กรเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาเศรษฐกิจ (The Organization for Economic Co-operation and Development-OECD) กับการพัฒนาระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในประเทศไทย 2546

ราชบัณฑิตยสถาน, ศัพท์คอมพิวเตอร์, 2543

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขเพิ่มเติม กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย
แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.

ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์.คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษี
ซ้อน.พิมพ์ครั้งที่6 ปรับปรุงเพิ่มเนื้อหาใหม่ (กรุงเทพฯ: บริษัทชวนพิมพ์, 2555)

พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศเล่ม4.กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย, 2556

ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพรเสนไสยและสาโรชทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม1.
กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์(กรุงเทพ) จำกัด, 2553.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่(กรุงเทพฯ:
โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554).

สุเมธ ศิริคุณโชติ.กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ.พิมพ์ครั้งที่3 กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและ
เอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554