ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์[1]

ณัฐนันท์ ฉันท์บุญวัฒน์[2]

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย วัตถุประสงค์และหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ตลอดจนกฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับกลุ่มธุรกิจประเภทรูปแบบออนไลน์ เนื่องจากเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีความยุ่งยากซับซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ อันมีสาเหตุมาจากการที่เดิมทีนั้น เมื่อกิจการที่ตั้งอยู่ในประเทศๆ หนึ่ง (รัฐถิ่นที่อยู่) เข้าไปดำเนินธุรกิจในอีกประเทศหนึ่ง และก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นในประเทศนั้น (รัฐแหล่งเงินได้) ประเทศที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ก็จะอาศัยอำนาจของตนในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับผู้ประกอบกิจการนั้น ในขณะที่ประเทศที่เป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของกิจการนั้น ก็จะอาศัยอำนาจของตนในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับกิจการดังกล่าวเช่นเดียวกัน ก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือ เงินได้จำนวนเดียวกันถูกเรียกเก็บภาษีโดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐเป็นต้นไป[3] ต่อมาจึงได้มีการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยกำหนดให้รัฐใดรัฐหนึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี ในส่วนของเงินได้จากการทำธุรกิจนั้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะใช้ “สถานประกอบการถาวร” เป็นจุดเกาะเกี่ยวในการกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษี หากผู้ประกอบกิจการมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ ประเทศนั้นก็จะมีอำนาจในการเก็บภาษี ถ้าหากไม่มี ประเทศที่เป็นรัฐถิ่นที่อยู่ก็จะเป็นผู้เก็บภาษี อย่างไรก็ดี สำหรับธุรกิจรูปแบบออนไลน์นั้นตัวผู้ประกอบกิจการไม่จำเป็นต้องเดินทางเข้าไปตั้งบริษัทในประเทศแหล่งเงินได้ก็สามารถสร้างเงินได้ขึ้นมาได้ ก่อให้เกิดปัญหาว่าประเทศที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ จะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์นี้ได้หรือไม่

จากการที่ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาค้นคว้าตัวบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ตลอดจนอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (The Organization

---

[1] บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.กัลยา ตัณศิริ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตัณศิริ และรองศาสตราจารย์สุธินี รัตนวราห

[2]นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง (วิทยาเขตบางนา)

[3] ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, **คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (พิมพ์ครั้งที่ 5)**, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 303-308.

for Economic Cooperation and Development (OECD)) ผู้ศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์นั้น มีปัญหาหลายประการ ดังต่อไปนี้

ปัญหาประการที่ 1 ปัญหาการตีความนิยามของคำว่า "สถานประกอบการถาวร" ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยที่สถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมีด้วยกันทั้งสิ้น 3 ประเภท ประกอบไปด้วย 1. สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน 2.สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และ3.สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน โดยมีรายละเอียดแตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน หมายถึง สถานที่อันมีขอบเขตที่แน่นอน (Certain amount of space) ในการใช้สำหรับการประกอบธุรกิจ และมุ่งหมายถึงสิ่งที่มีรูปร่างจับต้องได้ หากสิ่งนั้นเป็นเพียงทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน เช่น สิทธิต่างๆ หรือทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น ย่อมไม่สามารถเป็นสถานประกอบการถาวรตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนได้[4] นอกจากนี้สถานที่ดังกล่าวยังต้องใช้สำหรับการดำเนินธุรกิจด้วย หากมุ่งหมายใช้ในทางอื่นที่ไม่ใช่เพื่อการทำธุรกิจย่อมขาดคุณสมบัติของความเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินไป นอกจากนี้ยังต้องมีความประจำ กล่าวคือมีความสัมพันธ์กับจุดทางภูมิศาสตร์อันสามารถระบุได้โดยเฉพาะเจาะจงว่าอยู่ ณ ที่แห่งใดในรัฐแหล่งเงินได้ และต้องมีลักษณะที่ถาวรด้วย คือ ไม่ใช่การตั้งอยู่โดยมีเจตนาจะใช้เพียงแค่ชั่วคราวเท่านั้น ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD ข้อ 5 วรรคสาม ได้อธิบายนิยามของการที่จะถือว่าสถานธุรกิจนั้นได้ตั้งอยู่เป็นการถาวรไว้ว่า สถานธุรกิจจะต้องมีการดำเนินกิจกรรมต่อเนื่องกันเป็นระยะเวลากว่า 12 เดือน จึงจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

ในส่วนของธุรกิจรูปแบบออนไลน์นั้น ผู้ประกอบธุรกิจอาจไม่ได้เข้ามาจัดตั้งบริษัท (สถานธุรกิจ) ในลักษณะทางกายภาพ กล่าวคือ ไม่มีพื้นที่อันมีขอบเขตที่แน่นอน ไม่มีรูปร่าง และไม่สามารถจับต้องได้ แต่เข้ามาดำเนินธุรกิจในรูปแบบของออนไลน์ เช่นนี้ การมี Website เองนั้นโดยสภาพแล้วไม่อาจก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เนื่องจากเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (Intangible Assets) จึงขัดกับหลักการของความเป็นสถานประกอบการถาวรในเรื่องของการเป็นสถานที่ ที่หมายถึงเฉพาะสิ่งที่จับต้องได้เท่านั้น ในส่วนของตัว Server นั้น องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) มองว่าหากกิจการที่ดำเนินธุรกิจผ่านเว็บไซต์มีเซิร์ฟเวอร์ที่อยู่ในความดูแลของตนเอง เช่น เป็นเจ้าของ (หรือเช่า) และใช้งานเซิร์ฟเวอร์ที่มีเว็บไซต์ถูกจัดเก็บและใช้งานอยู่ สถานที่ที่เซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรของกิจการนั้นได้[5]

---

[4] สรรค์ ตันติจัตตานนท์, **คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ : ประวัติศาสตร์ ทฤษฎีแนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ**, (กรุงเทพมหานคร, ร้านหนังสือ ปณ รัชช), หน้า 58.

[5] OECD, **Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention**, หน้า C(5)-49-50.

อย่างไรก็ดี ความเห็นว่า Server จะสามารถเป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่นั้น ยังมีความเห็นที่แตกต่างกันอยู่ อาทิ ประเทศอเมริกาในรัฐ California มองว่าการมีเพียงแค่ Server เท่านั้น ไม่อาจถือว่ามีสถานประกอบการถาวร ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ภายในรัฐของตน[6] ในขณะที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศอิตาลี เคยตอบข้อหารือของประเทศฝรั่งเศสสำหรับกรณีการจะเข้ามาให้บริการเกมส์ออนไลน์ผ่านทาง Server ที่จัดตั้งอยู่ในประเทศอิตาลี ซึ่งได้วินิจฉัยว่าการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศอิตาลีแล้ว[7]

ดังนั้น สำหรับการดำเนินธุรกิจรูปแบบออนไลน์ในปัจจุบันที่ผู้ประกอบการไม่ได้เข้ามาจัดตั้งบริษัทในรัฐแหล่งเงินได้ ย่อมไม่สามารถก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินขึ้นมาได้

2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม หมายถึง สถานที่ตั้งอาคาร หรือโครงการก่อสร้างหรือโครงการติดตั้ง จะเป็นสถานประกอบการถาวรต่อเมื่อมีการดำเนินการเกินกว่า 12 เดือน[8] สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมจะมีความแตกต่างจากสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน เนื่องจากสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินนั้น มุ่งเน้นไปที่การมีสถานธุรกิจตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ในลักษณะถาวร ประจำ และมีการดำเนินธุรกิจผ่านทางสถานธุรกิจนั้น ในขณะที่สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมมุ่งเน้นไปที่ตัวกิจกรรมการดำเนินการตามโครงการก่อสร้าง หรือการติดตั้ง ที่ได้ดำเนินการในรัฐแหล่งเงินได้เป็นหลัก นอกจากนี้ ตามลักษณะธรรมชาติของการดำเนินกิจกรรมแล้ว ย่อมมีวันเสร็จสิ้นไม่ได้มีลักษณะเป็นการถาวรตลอดไป อนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จึงได้มีการกำหนดกรอบระยะเวลาที่ให้ถือว่าการดำเนินกิจกรรมนั้น ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ขึ้นแล้ว โดยกำหนดให้ต้องมีการดำเนินการเกินกว่า 12 เดือน[9]

สำหรับผู้ประกอบธุรกิจกิจการประเภทออนไลน์นั้น ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจประเภทซื้อขายออนไลน์ตลอดจนธุรกิจประเภทให้บริการออนไลน์ก็ย่อมไม่มีลักษณะเป็นกิจกรรมตามนิยามของสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมของอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่มีลักษณะมุ่งเน้นไปที่กิจกรรมการก่อสร้าง และการติดตั้งอุปกรณ์ที่จะต้องมีการเข้าไปดำเนินการภายในรัฐแหล่งเงินได้ ทั้งยังต้องดำเนินการต่อเนื่องไม่น้อยกว่า 12 เดือน ดังนั้น กลุ่มธุรกิจรูปแบบออนไลน์จึงไม่สามารถเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมได้

---

[6] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม,ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, **ปัญหาภาษีเกี่ยวกับธุรกรรมบนอินเตอร์เน็ต**, หน้า 103.

[7] BACCIARDI PARTNERS, **Server and Permanent Establishment: Taxation in Italy of Income Produced by A Non-Resident Company that Keeps Its Own Server In Italy,** (แหล่งที่มา ttps://www.bacciardipartners.it/en/server-permanent-establishment-taxation-italy/ ,ออนไลน์).

[8] **Model Tax Convention on Income and on Capital Article 5(3)** "A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months."

[9] สรรค์ ตันติจัตตานนท์, เรื่องเดิม, หน้า 117.

อีกประการหนึ่ง คือกิจกรรมประเภทของการให้บริการ เช่น การให้บริการทั่วไป หรือการให้บริการเป็นที่ปรึกษา เป็นต้น โดยที่กิจการในต่างประเทศนั้นมีลูกจ้าง หรือบุคลากรของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลาตามที่อนุสัญญาแต่ละฉบับกำหนดไว้[10] กรณีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมที่เป็นการให้บริการนี้ แตกต่างจากสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมที่เป็นการก่อสร้างข้างต้น เพราะจะระบุถึงการให้บริการอย่างกว้างๆ ไม่จำกัดเฉพาะกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดเท่านั้น สำหรับกรณีของกิจการรูปแบบออนไลน์ที่โดยสภาพของธุรกิจ อาจไม่จำเป็นต้องมีตัวแทนเข้ามาดำเนินกิจการให้บริการในประเทศไทย กรณีย่อมไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมได้

3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน หมายถึง บุคคลที่กระทำการแทนกิจการในรัฐแหล่งเงินได้ โดยที่บุคคลนั้นมีอำนาจในการทำสัญญาอย่างเป็นปกติแทนกิจการ กิจการดังกล่าวย่อมสามารถก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ โดยผ่านตัวแทนผู้กระทำการแทนนั้น อย่างไรก็ดี ตัวแทนที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมา จะต้องปรากฏว่าเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระเท่านั้น (Dependent Agent) หากตัวแทนนั้นเป็นตัวแทนที่เป็นอิสระ แม้จะได้กระทำการแทนกิจการในรัฐแหล่งเงินได้ก็ตาม ก็ไม่ถือว่ากิจการนั้นก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมา

กรมสรรพากรเคยมีหนังสือตอบข้อหารือ กรณีพิจารณาว่าสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนลักษณะใด ที่ถือว่าตัวแทนมีความเป็นอิสระ หรือไม่อิสระในการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะเป็นนายหน้า หรือตัวแทน โดยมีแนวพิจารณา ดังต่อไปนี้[11]

1.ความเป็นอิสระของตัวแทนนั้น ต้องมีความเป็นอิสระทั้งในทางกฎหมาย และเศรษฐกิจ โดยความอิสระในทางกฎหมายนั้นต้องพิจารณาจากความผูกพันระหว่างตัวการ กับตัวแทนว่าตัวการมีอำนาจในการสั่งการตัวแทนมากน้อยแค่ไหน หากตัวแทนจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งของตัวการอย่างเคร่งครัด ย่อมถือได้ว่าตัวแทนนั้นไม่มีอิสระในการดำเนินการ จึงไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีอิสระ ส่วนความอิสระในทางเศรษฐกิจนั้น จะพิจารณาจากการให้การสนับสนุนทางด้านธุรกิจแก่ตัวแทน เช่น การจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ตัวแทน เป็นต้น

2.การดำเนินการให้แก่ตัวการนั้น จะต้องเป็นการดำเนินการที่เป็นไปตามปกติวิสัยทางธุรกิจ โดยจะต้องทำการเปรียบเทียบกับการดำเนินกิจการของตัวแทนอื่นๆ ในธุรกิจเดียวกันด้วยว่า กระทำการไปตามปกติวิสัยเช่นเดียวกันหรือไม่ หากตัวแทนนั้นไม่มีสถานภาพเป็นอิสระในการดำเนินการแล้ว ก็สามารถพิจารณาได้ว่าตัวแทนดังกล่าวมีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรของตัวการ

ประเด็นว่า ผู้ให้บริการ Server ที่ตั้งอยู่ในประเทศของรัฐแหล่งเงินได้จะถือเป็นตัวแทนของผู้ประกอบการคนอื่นๆ ด้วยหรือไม่ เพราะถ้าหากเป็นตัวแทนที่ไม่อิสระ ประกอบกับมีอำนาจในการเข้าทำ

---

[10] ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, เรื่องเดิม, หน้า 361.

[11] สำนักแผนภาษี กลุ่มภาษีระหว่างประเทศ ที่ กค 0725/105 วันที่ 7 มกราคม 2546 เรื่อง หารือปัญหาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน รายบริษัท บริษัท A.

สัญญาในนามของผู้ประกอบการเจ้าของ Website นั้นๆ แล้ว ย่อมถือว่าผู้ให้บริการนั้นก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรแก่เหล่าผู้ประกอบการด้วยกันทั้งสิ้น ซึ่งเรียกว่าสถานประกอบการถาวรตัวแทน ในประเด็นดังกล่าว OECD มองว่า นิยามคำว่าตัวแทนตามความในอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น หมายถึง ตัวบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลที่มีลักษณะทางกายภาพ ดังนั้น ด้วยลักษณะของตัว Server นี้เองจึงไม่ใช่ทั้งบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ไม่อาจถือเป็นตัวแทนได้ ทั้งโดยลักษณะแล้วผู้ให้บริการ Server ก็ไม่ใช่ผู้ได้รับมอบอำนาจในการเข้าทำสัญญาให้บริการตัว Website แทนผู้ประกอบการเจ้าของแพลตฟอร์ม อีกทั้ง ในการดำเนินการของผู้ให้บริการ Server นั้น มีลักษณะเป็นอิสระในการให้บริการแก่ผู้ประกอบการเจ้าของ Website ในแต่ละราย ไม่ได้จำกัดการให้บริการเฉพาะแก่รายใดรายหนึ่ง อันจะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระ ด้วยเหตุดังกล่าว การให้บริการ Server จึงไม่อาจก่อให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนของผู้ประกอบการให้บริการ Website คนอื่นๆ ได้[12]

ปัญหาประการที่ 2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของประเทศไทย โดยในปัญหาดังกล่าวสามารถจำแนกออกเป็นปัญหาย่อยได้ 2 ประเภท ประกอบด้วย

2.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย สำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจรูปแบบออนไลน์ในประเทศไทย ของนิติบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศและประเทศนั้นมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยนั้น ในการพิจารณาอำนาจในการจัดเก็บภาษี จะต้องพิจารณาจากตัวอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นหลัก ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้ประเทศใด เป็นประเทศที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ซึ่งเงินได้จากการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลดังกล่าว จะเป็นเงินได้ประเภทผลกำไรทางธุรกิจ ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน OECD ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนมาตรา 7 ว่าด้วยเงินได้ประเภทผลกำไรจากธุรกิจ มีใจความว่า ผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจของกิจการในรัฐถิ่นที่อยู่ ให้เสียภาษีเงินได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ แต่หากปรากฏว่ากิจการนั้นดำเนินกิจการในรัฐแหล่งเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวร และมีผลกำไรจากการดำเนินกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น ให้เสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่[13] ดังนั้น จากอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวสามารถกล่าวได้ว่า ผู้ประกอบกิจการออนไลน์ที่อยู่ต่างประเทศ แล้วมีการทำธุรกิจในประเทศไทย ประเทศไทยจะเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับกิจการดังกล่าวได้ เมื่อปรากฏว่ากิจการนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเท่านั้น หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ก็ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย

---

[12] OECD, Ibid, หน้า 110-113.

[13] **Model Tax Convention on Income and on Capital Article 7(3)** "Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.."

ทั้งนี้ แนวทางการตีความคำว่าสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ย่อมหมายถึงเฉพาะสถานที่ที่มีตัวตนอยู่ สามารถจับต้องได้เท่านั้น ไม่รวมถึงสิ่งต่างๆ ที่ไม่มีตัวตน เช่น Website ย่อมไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้เลย ส่วนกรณีของ Server นั้น จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือไม่นั้น ก็ยังไม่เป็นที่ยอมกับกันในระดับสากล เพราะบางประเทศยังคงมองว่าแค่มีเพียง Server ตั้งอยู่ในประเทศเท่านั้น ไม่อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินขึ้นมาได้ ส่วนกรณีจะถือว่า Server นั้นก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้หรือไม่นั้น แนวทางของ OECD ยังคงมองว่าผู้ให้บริการ Server ในรัฐแหล่งเงินได้ ไม่ใช่ตัวแทนของกิจการนั้น จึงไม่อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนขึ้นมาได้ เพราะฉะนั้น หากยึดตามแนวทางปัจจุบัน ทั้ง Website และ Server ไม่อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐแหล่งเงินได้จึงไม่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการประเภทรูปแบบออนไลน์ได้

2.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายรัษฎากรของประเทศไทย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 นั้น กำหนดให้กิจการที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย จะต้องเป็นกิจการที่มีการจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย หรือจัดตั้งบริษัทในต่างประเทศ แต่มีการดำเนินกิจการในประเทศไทย อันหมายถึงการมีสถานธุรกิจในประเทศไทย เช่น บริษัทสาขา หรือบริษัทลูก ที่ถือเป็นสถานธุรกิจทางกายภาพ ดังนั้น สำหรับธุรกิจรูปแบบออนไลน์ทั้งหลายที่ให้บริการผ่านทางโลกออนไลน์ ไม่ได้มีการดำเนินกิจการในประเทศไทยผ่านทางบริษัทสาขา หรือบริษัทลูก ย่อมไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 นี้ได้ หรืออีกกรณีที่จะทำให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการดังกล่าวได้ แม้ว่าจะไม่มีการเข้ามาตั้งสถานธุรกิจในประเทศไทยก็ตาม ต้องปรากฏว่ากิจการนั้นมีลูกจ้าง ตัวแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่ไม่มีความเป็นอิสระอยู่ในประเทศไทย และดำเนินการแทนกิจการนั้น จึงจะถือว่ากิจการนั้นดำเนินกิจการในประเทศไทย อันอยู่ในขอบข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่สำหรับกิจการรูปแบบออนไลน์บางประเภทอาจไม่ได้มีการดำเนินธุรกิจในลักษณะที่จะต้องมีผู้ดำเนินกิจการแทนในประเทศไทยแต่อย่างใด หากแต่มีการให้บริการโดยตรงจากในประเทศที่กิจการตั้งอยู่ ซึ่งสามารถเข้าถึงได้ผ่านเว็บไซต์หรือแอปพลิเคชันของกิจการนั้นเองได้โดยตรง ดังนั้น สำหรับกิจการประเภทนี้จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ เช่นกัน

อนึ่ง ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ได้มีการกำหนดให้อำนาจประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ และไม่ได้มีการเข้ามาดำเนินกิจการภายในประเทศไทย ไว้ในมาตรา 70 โดยที่กิจการในต่างประเทศนั้นต้องมีรายได้ที่ถูกจ่ายจากประเทศไทย อันเป็นการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 ประเภทที่ 2 ประเภทที่ 3 ประเภทที่ 4 ประเภทที่ 5 และประเภทที่ 6 เท่านั้น จึงจะอยู่ในบังคับให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย หากเป็นการจ่ายเงินได้ประเภทที่ 1 ประเภทที่ 7 และประเภทที่ 8 ก็จะไม่อยู่ในบังคับให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด โดยเงินได้

จากการประกอบธุรกิจรูปแบบออนไลน์นั้น ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 จึงไม่มีภาระหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา 70 แต่อย่างใด

ตัวอย่างกรณีศึกษาของประเทศอังกฤษ ประเทศอังกฤษได้มีการตรากฎหมายขึ้นมาเพื่อใช้จัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์เหล่านี้ โดยกฎหมายนั้นมีชื่อว่า Digital Service Tax (DST) หรือภาษีการให้บริการทางดิจิทัล โดยภาษีตัวนี้จะมีผลใช้บังคับกับกลุ่มธุรกิจ (นิติบุคคล) ประเภท 1.โซเชียลมีเดีย (Social Media) 2.เสิร์ชเอนจิน (Search Engine) และ3. แพลตฟอร์มออนไลน์ที่ให้บริการตลาดแก่ผู้ใช้ในประเทศอังกฤษ (Online Marketplace) ซึ่งธุรกิจเหล่านี้มีภาระหน้าที่ทางภาษี Digital Service Tax เมื่อรายได้ทั่วโลกจากกิจกรรมรูปแบบดิจิทัลเหล่านี้มีมูลค่ามากกว่า 500 ล้านปอนด์ และมีรายได้มากกว่า 25 ล้านปอนด์ที่มาจากผู้ใช้ในประเทศอังกฤษ โดยจะคิดในอัตราร้อยละ 2 ของรายได้ที่มาจากผู้ใช้ในประเทศอังกฤษ (หากไม่เกิน 25 ล้านปอนด์จะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี Digital Service Tax นี้)[14]ดังนั้น จากกฎหมายดังกล่าว แม้ว่านิติบุคคลนั้นจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศอังกฤษ (UK Taxable Presence) เพื่อการเสียภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเลยก็ตาม ก็ต้องถูกเก็บภาษีตาม Digital Service Tax อย่างเลี่ยงไม่ได้

ตัวอย่างกรณีศึกษาของประเทศมาเลเซีย ประเทศมาเลเซียได้มีการนำหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามกฎหมาย Digital Service Tax มาปรับใช้กับประเทศของตนเอง โดยจะเรียกเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบดิจิทัลที่เข้ามาให้บริการแก่ผู้ใช้บริการในประเทศมาเลเซียในอัตราร้อยละ 6 (เพิ่มขึ้นเป็นอัตราร้อยละ 8 เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2567) โดยผู้ประกอบธุรกิจที่อยู่ในขอบข่ายต้องเสียภาษีตามกฎหมายนี้นั้น จะต้องเป็นผู้ที่มีรายได้จากการให้บริการออนไลน์มากกว่า 5 แสนริงกิตมาเลเซีย ในรอบระยะเวลา 12 เดือน และผู้ที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องถูกบังคับให้ลงทะเบียน และเสียภาษีในประเทศมาเลเซีย[15]ทั้งนี้ กิจการที่อยู่ในขอบเขตของคำว่า Digital Service ตามกฎหมาย Digital Service Tax ของประเทศมาเลเซียนั้น ประกอบไปด้วยกิจกรรม ดังนี้[16] 1.การให้บริการแอปพลิเคชัน และวีดีโอเกม 2.การให้บริการหนังสือ หรือภาพยนต์ทางอิเล็กทรอนิกส์ 3.การให้บริการการโฆษณา และแพลตฟอร์มออนไลน์ 4.การให้บริการ เสิร์ชเอนจิน 5. การให้บริการให้เช่าพื้นที่ในการเก็บข้อมูล (Hosting) 6.การให้บริการการสื่อสารโทรคมนาคมที่ใช้อินเทอร์เน็ต 7.การให้บริการการฝึกสอนออนไลน์ 8.การให้บริการอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นรูปแบบดิจิทัล

ปัญหาประการที่ 3 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ โดยสามารถแยกปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของประเทศไทย ได้เป็น 2 ประเภท ดังต่อไปนี้

---

[14] ค์ชัย เกตุแก้วมณีรัตน์, **บทความกฎหมายน่ารู้: Digital Service Tax**, (สำนักกฎหมาย, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง), หน้า 1-2.

[15] สกุณา แซ่ซึ่ง, **การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)**, (สำนักค่าธรรมเนียมและอัตราค่าบริการในกิจการโทรคมนาคม, สำนักงาน กสทช), หน้า 10-11.

[16] Royal Malaysian Customs Department, **Guide On: Digital Services by Foreign Service Provider (FSP)**, หน้า 4.

3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย กรณีที่ผู้ประกอบกิจการรูปแบบออนไลน์อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทยนั้น อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะต้องพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นหลัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของเงินได้จากการประกอบธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของบุคคลธรรมดานั้น มักจะไม่ใช่เงินได้ที่ถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้จากผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่อาศัยการมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้เป็นตัวกำหนดให้รัฐแหล่งเงินได้ เป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี หากแต่ถือเป็นเงินได้จากการให้บริการของบุคคลที่เป็นอิสระ โดยสำหรับความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้นั้น หลักคือรัฐถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้นเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ไม่ใช่รัฐแหล่งเงินได้ ดังนั้น ในกรณีของบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และประกอบธุรกิจออนไลน์ประเภทงานให้บริการที่ตนเองเป็นเจ้าของเอง และมีเงินได้ในประเทศไทย โดยมิได้เดินทางเข้ามาในประเทศไทยแต่อย่างใด เช่นนี้ บุคคลนั้นต้องเสียภาษีให้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของตนเท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่ารัฐแหล่งเงินได้เป็นรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้[17]

1) ผู้ให้บริการอิสระได้มีฐานประกอบการประจำ (สถานประกอบการถาวร) ในรัฐแหล่งเงินได้เพื่อการประกอบกิจการของผู้นั้น และเงินได้เกิดขึ้นจากฐานประกอบการประจำนั้น ถ้าเป็นเงินได้ที่ไม่ได้เกิดจากฐานประกอบการประจำ แม้จะมีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ก็ตาม ก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้

2) ให้บริการอิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลาเกินกว่า 183 วันภายในระยะเวลา 12 เดือน

3) ค่าตอบแทนที่ผู้นั้นได้รับจากการเข้าไปให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ ถูกจ่ายโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หรือจ่ายโดยสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ โดยวิธีการดูว่าตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ ดูจากการที่สถานประกอบการถาวรนั้นนำรายจ่ายที่จ่ายให้กับผู้ให้บริการที่เป็นอิสระมาคิดเป็นค่าใช้จ่ายในการหากำไรสุทธิ เพื่อคำนวณเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้นั้นหรือไม่ ถ้าหากมีการกระทำดังกล่าว ย่อมถือได้ว่าค่าตอบแทนนั้นตกเป็นภาระแก่สถานประกอบการถาวร รัฐแหล่งเงินได้ย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าว

กรณีข้อยกเว้นทั้ง 3 ประการดังกล่าวที่จะทำให้รัฐแหล่งเงินได้เป็นรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระนั้น ต้องปรากฏว่าผู้ให้บริการได้เข้าไปให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้เสียก่อน หากไม่มีการเข้าไปให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้เลย เช่นนี้รัฐแหล่งเงินได้ย่อมไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้เลย สำหรับธุรกิจออนไลน์ที่ไม่มีความจำเป็นต้องเดินทางเข้าไปในอีกประเทศหนึ่งนั้น ย่อมไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจดังกล่าวในรัฐแหล่งเงินได้ได้เลย

---

[17] ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, เรื่องเดิม, หน้า 506-512.

3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย การพิจารณาอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 41 กำหนดหลักเกณฑ์ที่ให้เงินได้ที่เกิดจากกิจการที่กระทำในประเทศไทยอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย สำหรับกรณีบุคคลธรรมดาผู้ประกอบธุรกิจออนไลน์จากต่างประเทศและไม่ได้มีการเข้ามาในประเทศไทย แต่มีรายได้จากการให้บริการในประเทศไทยนั้น ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความเห็นว่า กรณีดังกล่าวถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยด้วย จึงต้องถือว่าบุคคลนั้นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย[18]

อย่างไรก็ดี ปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อมาได้แก่ เนื่องจากบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศนั้นเป็นบุคคลธรรมดา การที่จะตามให้บุคคลนั้นต้องมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยอาจเป็นเรื่องที่ทำได้ค่อนข้างยาก การตรวจสอบอาจไม่สามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ อนึ่ง ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับการคิดคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับกรณีที่มีการจ่ายเงินได้ให้กับบุคคลผู้อยู่ในต่างประเทศ โดยอยู่ในมาตรา 50 อันเป็นเรื่องของการหักภาษี ณ ที่จ่ายเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีการกำหนดว่าการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับซึ่งไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และเป็นการจ่ายเงินได้ประเภทที่ 2 ประเภทที่ 3 ประเภทที่ 4 (ไม่รวมเงินปันผล) ประเภทที่ 5 และประเภทที่ 6 ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 โดยผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งให้แก่รัฐ แทนที่จะเป็นการเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบุคคลผู้อยู่ในต่างประเทศเองโดยตรงซึ่งทำได้ยากกว่า จากบทกฎหมายดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินได้ประเภทที่ 8 ที่เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจออนไลน์นั้นไม่รวมอยู่ในมาตรานี้ด้วย ส่งผลให้การจ่ายเงินได้ประเภทที่ 8 ออกไปให้แก่บุคคลผู้อยู่ในต่างประเทศไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

แม้ว่าตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ในข้อ 12/1 ได้กำหนดให้นิติบุคคลที่เป็นผู้จ่ายเงินได้ประเภทที่ 8 จากการให้บริการแก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 3 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งส่งผลให้บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ประกอบธุรกิจออนไลน์ในต่างประเทศ แต่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามมาตรา 41 อยู่ในขอบเขตของการถูกบังคับให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งดังกล่าวก็ตาม แต่ก็หมายถึงเฉพาะกรณีที่นิติบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้เท่านั้น สำหรับกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้จ่ายเงินได้ย่อมไม่ต้องหักภาษีตามคำสั่งนี้ แต่ต้องกลับไปพิจารณาตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีการกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับกรณีนี้ไว้โดยชัดแจ้ง ดังนั้น การที่บุคคลธรรมดาจ่ายเงินจากการได้รับ

---

[18] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, **คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 14 แก้ไขเพิ่มเติม,** (กรุงเทพมหานคร, บริษัทธนอรุณการพิมพ์ จำกัด, 2566) หน้า 122.

บริการทางออนไลน์ให้แก่บุคคลที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย และประเทศนั้นไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย จึงไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของ OECD

OECD ได้เสนอมาตรการในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ขึ้น โดยมาตรการดังกล่าวมีชื่อว่า มาตรการ **Two-Pillar Solution** อันประกอบไปด้วย **Pillar One** ซึ่งเป็นมาตรการที่มุ่งเน้นไปที่การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ โดยจะกำหนดจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีขึ้นมาใหม่เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่ในปัจจุบันที่องค์กรธุรกิจจะต้องมีสถานประกอบการถาวรอันมีลักษณะทางกายภาพเท่านั้น โดยให้ประเทศต่างๆ สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์จากองค์กรธุรกิจในต่างประเทศได้ แม้ว่าประเทศเหล่านั้นจะไม่ได้เข้ามามีสถานประกอบการทางกายภาพภายในประเทศของตนก็ตาม[19]ในส่วนของ **Pillar Two** จะมุ่งเน้นไปที่การแก้ไขปัญหาการโยกย้ายผลกำไรของบริษัทข้ามชาติ **(**Global Anti-Base Erosion**)** กล่าวคือ แก้ไขปัญหาการที่บริษัทโยกย้ายผลกำไรไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ หรืออาจไม่จัดเก็บภาษีเลย ด้วยการกำหนดให้มีอัตราภาษีขั้นต่ำ[20]สำหรับการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ผลกำไรของบริษัท ทั้งนี้ Two-Pillar Solution มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1) การจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pillar One มีแนวคิดในการจัดสรรสิทธิในการจัดเก็บภาษี โดยให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติที่มีรายได้จำนวนมหาศาลที่ไม่ได้เข้ามาจัดตั้งสถานประกอบการถาวรภายในรัฐแหล่งเงินได้ ต้องถูกจัดเก็บภาษีภายในรัฐแหล่งเงินได้ด้วย โดยหลักการตาม Pillar 1 นี้ จะมีผลใช้บังคับกับธุรกิจที่ให้บริการทางด้านดิจิทัล (Automated Digital Services (ADS) businesses) และธุรกิจที่มีการติดต่อกับลูกค้า (Consumer-Facing Businesses (CFB)) ทั้งนี้จะเป็นการกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ (New Taxing Rights) ที่ไม่จำเป็นต้องอาศัยการมีสถานประกอบการถาวรภายในรัฐแหล่งเงินได้อีกต่อไป[21]

จุดเกาะเกี่ยวใหม่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ ตาม Pillar 1 นั้น มีรายละเอียดอยู่ใน Amount A ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

1.1 Amount A คือ การปันส่วนกำไรไปให้ประเทศที่มีลูกค้า หรือผู้ใช้งานอยู่ กล่าวคือ ใช้จุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจ กลุ่มกิจการที่จะต้องอยู่ภายใต้ Amount A นี้ ได้แก่ กลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises) ที่มีรายได้รวมมากกว่า 20,000 ล้านยูโร และมีอัตรากำไรมากกว่าร้อยละ 10 และเมื่อมีการบังคับใช้ไปจนถึงระยะเวลา 7 ปี ก็จะลดจาก 20,000 ล้านยูโร เหลือเพียง 10,000 ล้านยูโร

---

[19] ธรรมนิติ, **เอกสารภาษีอากร ฉบับ November 2020**, (กรุงเทพมหานคร, บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด, 2563), หน้า 71.

[20] ธรรมนิติ, **เอกสารภาษีอากร ฉบับ June 2020**, (กรุงเทพมหานคร, บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด , 2563), หน้า 73.

[21] KPMG, **Pillar One:Profit Allocation and Nexus,** (แหล่งที่มา https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/uk/pdf/2020/10/pillar-one-profit-allocation-and-nexus.pdf, ออนไลน์).

หลักเกณฑ์ในการปันกำไรให้กับรัฐแหล่งเงินได้ ประกอบไปด้วยหลักเกณฑ์ทั้งหมด 2 หลักเกณฑ์ ได้แก่ 1.หลักเกณฑ์รายรับขั้นต่ำจากประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่ และ2.หลักเกณฑ์การแบ่งสัดส่วนกำไร โดยมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้[22]

1.1.1 หลักเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำจากประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่ หลักเกณฑ์นี้จะอาศัยรายได้ที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติได้รับจากประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่ในการกำหนดว่าประเทศไหนควรจะได้รับการปันส่วนผลกำไรเป็นจำนวนเท่าไหร่ โดยหากประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่นั้นมี GDP สูงกว่า 40,000 ล้านยูโร จะกำหนดรายได้ขั้นต่ำไว้ที่จำนวน 1 ล้านยูโร แต่ถ้าหากว่าประเทศที่ลูกค้าอาศัยอยู่นั้นมี GDP ต่ำกว่า 40,000 ล้านยูโร จะกำหนดรายได้ขั้นต่ำไว้ที่จำนวน 250,000 ยูโร

1.1.2 หลักเกณฑ์การแบ่งสัดส่วนกำไร โดยให้แบ่งสัดส่วนการจัดเก็บภาษี (Allocating Taxing Rights) จากกำไรส่วนเกินจำนวนร้อยละ 10 ไปยังรัฐแหล่งเงินได้ร้อยละ 25 [23]

กำหนดแหล่งเงินได้ Revenue Sourcing Rule[24] จากที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นว่ากลุ่มธุรกิจที่อยู่ในบังคับตาม Amount A ประกอบไปด้วยกลุ่มธุรกิจ2 ประเภท คือธุรกิจที่ให้บริการทางด้านดิจิทัล (Automated Digital Services (ADS) businesses) และธุรกิจที่มีการติดต่อกับลูกค้า (Consumer-Facing Businesses (CFB)) ทาง OECD ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เรื่อง Revenue Sourcing Rule ขึ้นมา เพื่ออธิบายว่าในแต่ละประเภทธุรกิจนั้นมีรายได้จากอะไรบ้าง และใช้เป็น Indicator ในการกำหนดว่าประเทศไหนควรจะได้รับการปันกำไรในส่วนของ Amount A บ้าง ซึ่งส่วนใหญ่แล้ว Indicator ที่เกี่ยวข้องก็มักจะเป็นพื้นที่ตำแหน่งทางภูมิศาสตร์ของอุปกรณ์ของผู้ใช้บริการ หรือพื้นที่ตำแหน่งของ IP Adress ของอุปกรณ์ของผู้ใช้บริการ เป็นต้น

อำนาจในการจัดเก็บภาษีตาม Amount A อันเป็นจุดเกาะเกี่ยวรูปแบบใหม่ โดยที่ไม่จำเป็นว่ากิจการข้ามชาติเหล่านั้นจะเข้ามามีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบธุรกิจออนไลน์ในต่างประเทศ ไม่ได้เข้ามามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่มีรายได้จากการให้บริการออนไลน์ในประเทศไทย หากยึดตาม Amount A นี้ ประเทศไทยก็สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ดังกล่าวได้ เพราะประเทศไทยเป็นประเทศที่ผู้ใช้บริการอยู่ตามปกติ ตลอดจนมีอุปกรณ์ตั้งอยู่

2) การจัดเก็บภาษีตามหลักการ Pillar Two หลักการตาม Pillar 2 นี้ เกิดขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหากรณีที่บริษัทฯ หนึ่ง อาจมีบริษัทย่อยในหลายๆ ประเทศซึ่งแต่ละประเทศอาจมีการกำหนดอัตราภาษีที่มากน้อยแตกต่างกันออกไป โดยบริษัทใหญ่เลือกที่จะถ่ายโอนย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีน้อยที่สุด

---

[22] สุภชัย ภูริเกษม, **รายงานการศึกษาส่วนบุคคล เรื่อง การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศที่ขายสินค้าและบริการในประเทศไทย**, (สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2564), หน้า 53-54.

[23] OECD, **Fact Sheet Amount A**, หน้า 2.

[24] OECD, **Revenue sourcing rules**, หน้า 72-93.

เพื่อทำให้ตัวเองเสียภาษีน้อยที่สุด โดยการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำขึ้นมา (Minimum Tax Rate) โดยอยู่ที่ร้อยละ 15 เท่ากันทุกประเทศ เพื่อทำให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

ปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นภาคีในกรอบความร่วมมือดังกล่าวนี้ เพื่อแก้ไขอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีข้ามพรมแดนในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นเรื่องของสิทธิในการจัดเก็บภาษี (Taxing Right) สำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจรูปแบบออนไลน์ อันมีแนวคิดว่าควรจัดสรรแบ่งสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้กับประเทศที่เกี่ยวข้องจากธุรกิจดังกล่าว อย่างไรก็ดี มาตรการ Two-Pillar Solution นั้น ปัจจุบันกลุ่มประเทศสมาชิกยังมีความเห็นไม่ตรงกันในบางประเด็น ทำให้ยังไม่ได้มีการนำมาตรการดังกล่าวมาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างเป็นรูปธรรมที่ชัดเจน

จากสภาพปัญหาที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ตลอดจนที่ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาแนวทางการแก้ไขปัญหาของต่างประเทศ รวมถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาของ OECD ต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

1.ปัญหานิยามคำว่าสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ควรจะรับหลักการตามแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของ OECD ในมาตรการ Pillar 1 Amount A ซึ่งในขณะนี้อยู่ในระหว่างการเจรจาของประเทศสมาชิก เนื่องจากนิยามคำว่าสถานประกอบการถาวร ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ไม่รวมไปถึง Website และ Server ลำพังแค่การมี Website และ Server ในประเทศไทย ยังไม่อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นมาได้ ทำให้ประเทศไทยไม่อาจจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้ อย่างไรก็ดี Pillar 1 Amount A จะช่วยแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย โดยจะสร้างจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีขึ้นมาใหม่ คือจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจ ที่ให้กลุ่มบริษัทผู้ประกอบธุรกิจออนไลน์ จะต้องปันส่วนผลกำไรให้กับประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศที่มีผู้ใช้บริการอาศัยอยู่ แม้จะไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเลยก็ตาม

2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์

2.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย ควรจะรับหลักการตามแนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของ OECD ในมาตรการ Pillar 1 Amount A มาปรับใช้กับกฎหมายภายใน ซึ่งในขณะนี้อยู่ในระหว่างการเจรจาของประเทศสมาชิก เนื่องจากการนำแนวทางตาม Pillar 1 Amount A มาใช้ จะทำให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากกลุ่มบริษัทที่ประกอบธุรกิจออนไลน์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แต่ไม่ได้เข้ามามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้ ประกอบกับกิจการเหล่านี้ส่วนใหญ่เป็นกิจการของต่างประเทศแทบทั้งสิ้น การจัดเก็บภาษีจากธุรกิจเหล่านี้จะช่วยอำนวยรายได้ให้แก่ภาครัฐ ตลอดจนทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมแก่กลุ่มธุรกิจที่เข้ามาจัดตั้งบริษัท (สถานประกอบการถาวร) ในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น อันเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

2.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย ควรจะปรับปรุงประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 66 โดยอาจมีการกำหนดให้มีมาตรา 66/1 ขึ้นมา เพื่อใช้สำหรับธุรกิจรูปแบบออนไลน์ที่ไม่ได้มีการเข้ามาจัดตั้งบริษัทในประเทศไทยไว้เป็นการเฉพาะ โดยกำหนดให้นิติบุคคลที่มีรายได้รวมตามที่กำหนดไว้ และมีรายได้จากการให้บริการธุรกิจออนไลน์ภายในประเทศไทย เป็นจำนวนตามที่กำหนดไว้ ต้องเสียภาษีจากยอดรายได้เฉพาะส่วนที่ได้รับจากในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายนั้น เป็นจำนวนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ทั้งนี้ เหตุที่ผู้ศึกษาเห็นว่าควรกำหนดให้เก็บภาษีจากยอดรายรับที่ได้รับจากในประเทศไทยก่อนหักรายจ่าย เนื่องจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์ดังกล่าว มักจะไม่ได้มีการประกอบธุรกิจแค่ในประเทศไทยประเทศเดียว แต่ประกอบธุรกิจในหลายๆ ประเทศ การกำหนดให้หักจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายจึงอาจทำได้ง่ายกว่าการคำนวณภาษีจากยอดกำไรสุทธิที่ต้องมีการนำรายรับ มาหักกับรายจ่าย ทั้งตามประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลเอง ก็ปรากฏว่ามีบางบทมาตราที่กำหนดให้มีการคิดภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายเช่นเดียวกัน เช่น มาตรา 67 เป็นต้น ทั้งนี้ แนวคิดในการจัดเก็บภาษีรูปแบบดังกล่าวมีที่มาจากการที่ผู้ศึกษา เห็นว่าปัจจุบัน OECD ได้มีการเสนอมาตรการแก้ไขปัญหาดังกล่าวใน Pillar 1 Amount A โดยกำหนดจุดเกาะเกี่ยวอันใหม่ขึ้นมา ซึ่งเป็นการให้ปันส่วนผลกำไรไปยังประเทศที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ แม้จะไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ก็ตาม โดยมีการกำหนดประเภทของนิติบุคคลที่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ตลอดจนรายได้ที่นิติบุคคลนั้นได้รับภายในรัฐแหล่งเงินได้ และอัตราร้อยละของผลกำไรที่จะต้องทำการปันส่วนไปยังรัฐแหล่งเงินได้ ประกอบกับแนวทางในการจัดการกับปัญหาของประเทศอังกฤษ และประเทศมาเลเซียที่ใช้ Digital Service Tax (DST) ในการเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์ในระหว่างที่ Pillar 1 Amount A ยังไม่มีการใช้บังคับอย่างเป็นทางการ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดรายรับที่นิติบุคคลนั้นได้รับจากการประกอบธุรกิจออนไลน์ในทั้งประเทศอังกฤษ และประเทศมาเลเซีย

ควรจะปรับปรุงประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 70 ให้ครอบคลุมถึงธุรกิจรูปแบบออนไลน์ โดยกำหนดให้มีการเพิ่มเงินได้ประเภทที่ 8 ลงไปในมาตราดังกล่าว เพื่อให้เงินได้จากการประกอบธุรกิจออนไลน์อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรานี้ โดยผู้จ่ายเงินได้ที่อยู่ในประเทศไทยเป็นผู้หักภาษีนำส่งให้แก่รัฐ จะทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยสะดวก และประหยัดค่าใช้จ่ายแก่ภาครัฐ

3 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์

3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย ควรจะจัดให้มีการเจรจาในรูปแบบทวิภาคีกับคู่อนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย สำหรับการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีในส่วนของเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ ที่เน้นการเข้ามาให้บริการในประเทศไทย (รัฐแหล่งเงินได้) ในลักษณะทางกายภาพแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งไม่สอดคล้องกับบริบทการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบันที่การทำธุรกิจไม่จำเป็นต้องมีการไปปรากฏตัวในลักษณะทางกายภาพเสมอไป โดยอาจกำหนดให้การเข้าไปให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ รวมไปถึง กรณีของการให้บริการผ่านทางแพลตฟอร์มดิจิทัลออนไลน์ เป็นต้น อันจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับกรณีของบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้

ประกอบธุรกิจออนไลน์ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่มีรายได้จากในประเทศไทย ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 41 แม้บุคคลดังกล่าวจะไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยในลักษณะทางกายภาพก็ตาม อีกด้วย

อนึ่ง แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจรูปแบบออนไลน์ของ OECD ในมาตรการ Pillar 1 Amount A นั้น มุ่งถึงการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นนิติบุคคลขนาดใหญ่ ไม่รวมไปถึงการจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาแต่อย่างใด จึงไม่สามารถนำแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

3.2 ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนร่วมกับประเทศไทย ควรจะปรับปรุงประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ให้ครอบคลุมถึงธุรกิจรูปแบบออนไลน์ โดยควรมีการกำหนดให้มีมาตรา 50/1 ขึ้นมาสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากธุรกิจรูปแบบออนไลน์โดยเฉพาะ โดยกำหนดให้เฉพาะบุคคลธรรมดาที่จ่ายเงินให้แก่บุคคลผู้อยู่ในต่างประเทศที่มีเงินได้ในประเทศไทยจากการประกอบธุรกิจออนไลน์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 โดยสาเหตุที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงิน หมายถึงเฉพาะบุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่รวมถึงนิติบุคคล ซึ่งแตกต่างจากมาตรา 50 ที่รวมถึงกรณีนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินด้วย เนื่องจากตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 12 (1) ได้กำหนดให้นิติบุคคลที่จ่ายเงินได้จากการให้บริการ (เงินได้ประเภทที่ 8) แก่บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย อยู่แล้ว หากกำหนดให้มาตรา 50/1 นี้รวมไปถึงนิติบุคคลด้วย ย่อมอาจก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนกันขึ้นได้ ประกอบกับเหตุที่ให้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 ไม่ใช่ร้อยละ 15 เหมือนดังกรณีการจ่ายเงินได้ประเภทที่ 2 ถึงประเภทที่ 6 ให้แก่บุคคลผู้อยู่ในต่างประเทศ ตามมาตรา 50 ก็เพื่อให้ การหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยบุคคลธรรมดา ตามมาตรา 50/1 กับ การหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยนิติบุคคลตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 12 (1) มีอัตราเท่ากัน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมกับบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เอกสารอ้างอิง

เอกสารภาษาไทย

หนังสือ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 14 แก้ไขเพิ่มเติม.** กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธนอรุณการพิมพ์ จำกัด, 2566.

ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. **คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน (พิมพ์ครั้งที่ 5).** กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554.

สรรค์ ตันติจัตตานนท์**. คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ : ประวัติศาสตร์ ทฤษฎีแนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ.** กรุงเทพมหานคร: ร้านหนังสือ ปณรัชช**.**

บทความในวารสาร

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม.ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. **"ปัญหาภาษีเกี่ยวกับธุรกรรมบนอินเตอร์เน็ต".** ดุลพาห (2555): 103.

ธรรมนิติ, **เอกสารภาษีอากร ฉบับ November 2020**, (กรุงเทพมหานคร, บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด, 2563). หน้า 71.

ธรรมนิติ. **เอกสารภาษีอากร ฉบับ June 2020**. (กรุงเทพมหานคร. บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด. 2563). หน้า 73.

สกุณา แซ่ซึ่ง, **การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)**, (สำนักค่าธรรมเนียมและอัตราค่าบริการในกิจการโทรคมนาคม, สำนักงาน กสทช). หน้า 10-11.

อริญชัย เกตุแก้วมณีรัตน์. **"บทความกฎหมายน่ารู้: Digital Service Tax"**. บทความกฎหมายน่ารู้ประจำเดือนพฤศจิกายน: 1-2.

วิทยานิพนธ์

สุภชัย ภูริเกษม. **"รายงานการศึกษาส่วนบุคคล เรื่อง การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลต่างประเทศที่ขายสินค้าและบริการในประเทศไทย"**. สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2564.

เอกสารอื่นๆ

BACCIARDI PARTNERS. (2563). **Server and Permanent Establishment: Taxation in Italy of Income Produced by A Non-Resident Company that Keeps Its Own Server In Italy.** แหล่งที่มา https://www.bacciardipartners.it/en/server-permanent-establishment-taxation-italy/ .

KPMG. **Pillar One:Profit Allocation and Nexus.** แหล่งที่มา https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/uk/pdf/2020/10/pillar-one-profit-allocation-and-nexus.pdf.

เอกสารภาษาอังกฤษ

OECD. **Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention**.

OECD. **Fact Sheet Amount A**.

OECD. **Revenue sourcing rules**.

Royal Malaysian Customs Department. **Guide On: Digital Services by Foreign Service Provider (FSP).**