

ขอบเขตอำนาจการจ้กเก็บภาษีอากรบนพวงมิชย์อิเล็กทรอนิกส์

TAXATION ON INTERNET

ฐิติพันธ์ โกรษฐียร
TITIRUS MORUSTEAN

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณทิศ

บัณทิศวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยศรีปทุม

พ.ศ. 2550



ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

TAXATION ON INTERNET

ฐิติรัตน์ โมรัยเจียร

TITIRUS MORUSTEAN

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต

บัณฑิตวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยศรีปทุม

พ.ศ. 25 50

TAXATION ON INTERNET

TITIRUS MORUSTEAN

**INDEPENBENT STUDY PAPER SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE
REQUIREMENTS**

FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

SRIPATUM UNIVERSITY

2007

เลขทะเบียน 148432

วันรับ - 2 ส.ค. 2554

เลขเรียก

ชื่อหัวข้อสารนิพนธ์

ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

นักศึกษา

นางสาว จูติรัตน์ โมรัชเชียร รหัส 48501815

หลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

คณะ

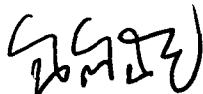
บัณฑิตวิทยาลัย

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

พันตำรวจโท ดร.กฤษณะ พัฒนเจริญ

บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยศรีปทุม
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

อนุมัติให้นับสารนิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของ

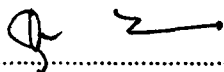


คณะบดีบัณฑิตวิทยาลัย

(ดร.นิตินัย ตันพานิช)

วันที่.....เดือน 12 ก.ย. 2550 พ.ศ.

คณะกรรมการสอบสารนิพนธ์



.....ประธานกรรมการ

(ดร. จุมพิตา เรืองวิชาธร)

พ.ต.ท. ดร. กฤษณะ พัฒนเจริญ

.....กรรมการ
(พันตำรวจโท ดร. กฤษณะ พัฒนเจริญ)



.....กรรมการ

(ดร. พนิต ชีรภาพวงศ์)

สารนิพนธ์เรื่อง	ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ TAXATION ON INTERNET
นักศึกษา	นางสาวฐิติรัตน์ โมรัมย์เชียร
อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์	พันตำรวจโท ดร.กฤษณะ พัฒนเจริญ
หลักสูตร	นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายธุรกิจ
คณะวิชา	บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีปทุม
พ.ศ.	2550

บทคัดย่อ

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือ E-Commerce หมายถึง การค้าทุกประเภทที่กระทำผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ โดยในอดีตนั้นการค้าทั้งในระดับภายในประเทศและระดับระหว่างประเทศนั้น มีลักษณะของการติดต่อดำเนินธุรกิจที่หลากหลายรูปแบบทั้งแบบที่ใช้การเจรจาตกลงกันต่อหน้า และการตกลงกันผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจด้านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น กฎหมายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงมีบทบาทสำคัญในการลดต้นทุนของการขายสินค้าหรือบริการ ตั้งแต่การซื้อขายสินค้า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น แต่ในปัจจุบันประเทศไทยมีเพียง พระราชบัญญัติธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 ออกมาบังคับใช้รองรับธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นการรองรับสถานะทางกฎหมายของผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต เนื่องจากการซื้อขายผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้นจะกระทำได้ทุกหนทุกแห่ง ไม่เลือกเวลา สถานที่ จึงทำให้ภาครัฐไม่สามารถทราบได้เลยว่ามีการค้าขายสินค้ากันเมื่อใด ทั้งยังมีปัญหาด้านการตีความเรื่องการประกอบกิจการตามมาตรา 66 วรรคสอง ซึ่งยังไม่ครอบคลุมถึงนิติบุคคลต่างประเทศที่มี เซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทย เรื่องเงินได้พึงประเมิน ค่าบริการ ค่าสิทธิ ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ เรื่องนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและหลักกว่าด้วยสถานประกอบการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำโดย OECD ดังนั้นรัฐจึงควรจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขมาตราเหล่านี้เพื่อให้สอดคล้องกับธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่กำลังขยายตัวเพิ่มมากยิ่งขึ้น

ดังนั้นผู้เขียนจึงมุ่งที่จะวิเคราะห์ปัญหาของการขายสินค้าโดยผ่านทางธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ โดยมุ่งเน้นที่จะศึกษาถึงประเด็นการตีความทางกฎหมาย และบทบัญญัติขององค์กรในต่างประเทศ ตลอดจนการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยทั้งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของภาครัฐเป็นไปตามเป้าหมาย และเพื่อจัดการเลี่ยงการเสียภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีของภาครัฐมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้ผู้เขียนมีแนวทางเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยควรแก้ไขเพิ่มเติมหรือออกประกาศคำสั่งออกมารองรับสถานะทางกฎหมายของอุปกรณ์อัตโนมัติที่ปฏิบัติการกิจเสร็จสิ้นในตัวเอง

กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความเมตตากรุณาเป็นอย่างยิ่งของพันตำรวจโท ดร. กฤษณะ พัฒนเจริญ อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ซึ่งเป็นผู้ให้คำปรึกษา คำแนะนำและช่วยเหลือแก่ผู้เขียนในการจัดทำสารนิพนธ์ฉบับนี้ด้วยดีตลอดมา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ ดร.จุมพิตา เรื่องวิชาธร และท่านอาจารย์ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์ ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าตอบรับเป็นกรรมการสอบสารนิพนธ์ฉบับนี้รวมทั้งให้คำแนะนำ ช่วยเหลือแก่ผู้เขียนในการจัดทำสารนิพนธ์ฉบับนี้ด้วยดีตลอดมา นอกจากนี้แล้วผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา และครอบครัวรวมทั้งเรืออากาศโทนิตินาถ บุญมา คุณนภา กริทองและคุณเอกภาวิน มงคลรัชต์ ที่มอบกำลังใจและความช่วยเหลือแก่ผู้เขียนในทุกๆด้าน และผู้เขียนขอขอบพระคุณทุกๆท่านที่มีส่วนช่วยให้สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จซึ่ง ไม่อาจกล่าวถึงได้ทั้งหมด

ผู้เขียนหวังว่าสารนิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้ที่ศึกษากฎหมายตามสมควร ผู้เขียนขอมอบส่วนที่ดีของสารนิพนธ์ฉบับนี้ให้แก่ครอบครัวและบรรดาอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิประสาทความรู้ให้แก่ผู้เขียนจนสารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จ หากสารนิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใดแล้วผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

จูติรัตน์ โมรัชเชียร

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	I
กิตติกรรมประกาศ	III
สารบัญ	IV
บทที่ 1 บทนำ	
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
สมมติฐานการวิจัย.....	4
ขอบเขตการวิจัย.....	4
วิธีการดำเนินการวิจัย.....	4
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
บทที่ 2 วิวัฒนาการแนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร	
วิวัฒนาการแนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร.....	6
1. ภาษีอากรสมัยกรุงสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยา.....	6
2. ภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์.....	7
2.1 ภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น.....	7
2.2 ภาษีอากรหลังสมัยเปลี่ยนแปลงการปกครองจนถึงปัจจุบัน.....	8
ความหมายของภาษีอากร.....	8
ประเภทของภาษีอากร.....	9
1. หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการจำแนกประเภทภาษีอากร.....	9
2. ความหมายของภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม.....	10
3. ชนิดของภาษีอากรทางตรงและทางอ้อม.....	10
4. การแบ่งประเภทภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี.....	10
4.1 ภาษีที่เก็บจากเงินได้.....	10
4.2 ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน.....	10
4.3 ภาษีที่เก็บจากโภคภัณฑ์.....	10

5 การจำแนกประเภทภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทย.....	10
การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	11
1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร.....	12
1.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักสัญชาติ.....	15
1.2 หลักแหล่งเงินได้.....	16
1.3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคลซึ่ง ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย.....	17
1.4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคล ต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย.....	18
1.5 หลักเกณฑ์อื่นๆในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ : การหัก ภาษีที่จ่ายโดยผู้จ่าย.....	19
องค์กรระหว่างประเทศเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD).....	19
หลักการจัดเก็บภาษีอากรในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามแบบร่างอนุสัญญา แม่แบบ.....	20
1. หลักการและโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	20
หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	21
1. ประเทศไทยกับอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	21
2. กำไรธุรกิจ.....	22
3. สถานประกอบการถาวร.....	23
3.1 สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน.....	23
3.2 สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม.....	24
3.3 สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน.....	24
กิจกรรมที่เข้าข่ายยกเว้นไม่ให้ถือว่ามีสถานประกอบการ.....	25
คำสิทธิ.....	26
วิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อน.....	28
1. เพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง.....	28
2. ทั้งสองประเทศมีสิทธิเก็บภาษี.....	28

บทที่ 3 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ความเป็นมาและความหมายของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	30
ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	33
1. ลักษณะของการเป็นเครือข่ายทั่วโลก.....	33
2. ลักษณะของการมีโดเมนเนม.....	34
3. ลักษณะของการให้บริการอินเทอร์เน็ต.....	34
4. ประเภทของสินค้าที่ทำการค้าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	35
ความสำคัญของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	36
1. พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย.....	36
2. ประเภทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	38
3. ระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต.....	38
กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	39
1. หลักความเท่าเทียม.....	39
2. หลักความเป็นกลางของเทคโนโลยี.....	40
2.1 การเกิดความสมบูรณ์ของสัญญา.....	40
2.2 เวลาและสถานที่เกิดของสัญญา.....	41
2.3 หลักการเกี่ยวกับลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์.....	43

บทที่ 4 ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรกรณีทำธุรกรรม เซิร์ฟเวอร์ เว็บเพจ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต

ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์กับประกอบธุรกิจในประเทศไทย.....	46
1. เซิร์ฟเวอร์.....	47
2. เว็บเพจ.....	52
3. ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต.....	54
กระบวนการธุรกรรมทางการค้าและให้บริการ.....	55
1. Business Model ของการขายสินค้าและให้บริการ.....	55
2. การจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์.....	58
3. ภาษีกับการจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์.....	60
วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	60
1. วิธีประเมินตนเอง.....	60

2. วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย.....	61
3. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงาน.....	62
ปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	63
1. ไม่สามารถหาฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	63
2. รอบระยะเวลาบัญชี.....	63
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	
บทสรุป	65
ข้อเสนอแนะ	66
บรรณานุกรม.....	68
ประวัติผู้เขียน.....	71

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและสภาพปัญหา

ในปัจจุบันการประกอบธุรกิจการค้าผ่านทางด้านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยมีแนวโน้มจะขยายตัวเพิ่มมากยิ่งขึ้น อันเนื่องมาจากการแข่งขันของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ซึ่งการทำธุรกรรมต่างๆ สามารถเกิดขึ้นได้โดยผ่านการสื่อสารทางคอมพิวเตอร์หรือที่เรียกกันว่าอินเทอร์เน็ต¹ ธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงมีบทบาทสำคัญในทางธุรกิจมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมเนื่องจากธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นส่วนหนึ่งสามารถลดต้นทุนของการขายสินค้าหรือบริการให้ต่ำลงได้และยังเป็นการขยายการตลาดของธุรกิจที่รวดเร็วออกไปแบบไร้พรมแดนนอกจากการแข่งขันในแง่ของคุณภาพสินค้า ประสิทธิภาพในการบริการหรือบริการหลังการขายแล้ว ธุรกิจในปัจจุบันยังต้องอาศัยความรวดเร็วในการป้อนสินค้าให้ถึงผู้บริโภคหรือผู้รับบริการอีกด้วย ด้วยเหตุที่กล่าวมานั้นจึงเป็นการก่อให้เกิดการค้าทางอินเทอร์เน็ตอย่างแพร่หลาย

ธุรกรรมทางการค้าที่เกิดขึ้นในทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีตั้งแต่การซื้อขายสินค้า การบริการทางการค้า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ การประมูลสินค้า ตลอดจนการโอนเงินและการธนาคารในรูปแบบที่ถูกค้าสามารถใช้บริการในบ้านได้ เนื่องจากธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นธุรกรรมที่ไม่จำเป็นต้องยึดหลักทางกายภาพหรือทางภูมิศาสตร์ การทำธุรกรรมต่างๆจึงสามารถทำได้ทุกหนทุกแห่ง ทุกเวลาและทุกสถานที่ จากลักษณะของการทำธุรกรรมดังกล่าว จึงก่อให้เกิดปัญหาด้านภาษีอากรอยู่หลายประการ เพราะในประเทศไทยยังไม่มียกเว้นภาษี โดยเฉพาะเป็นพิเศษเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (ปัจจุบันมีเพียง พระราชบัญญัติธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ.2544 ออกมาบังคับใช้เพื่อรองรับพยานหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น)² ดังนั้นการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศซึ่งดำเนิน

¹ อินเทอร์เน็ต ถือเป็นเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่ใหญ่ที่สุดในโลก ปัจจุบันมีองค์กรจำนวนมากต่างนำเครือข่ายของตนเชื่อมต่อกับอินเทอร์เน็ตเพื่อใช้ในการติดต่อสื่อสาร

² พระราชบัญญัติธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ.2544 ซึ่งจะขอกล่าวรายละเอียดในบทที่ 3

ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ภายใต้ระบบกฎหมายไทยหรือไม่ จึงต้องใช้หลักทั่วไปของประมวลรัษฎากรมาปรับใช้กับ องค์การระหว่างประเทศเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)³ ซึ่งได้วางบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีในทางธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จากประเทศแหล่งเงินได้ บทบัญญัติดังกล่าวได้เป็นที่ยอมรับและนำมาปฏิบัติใช้อย่างกว้างขวาง

การจัดเก็บภาษีอันเป็นหลักสากลที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนั้นใช้หลัก “หลักถิ่นที่อยู่” และ “หลักแหล่งเงินได้” เป็นสำคัญ กล่าวคือให้ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต้องมีภาระที่ต้องเสียภาษีต่อรัฐอันตนได้มีถิ่นที่อยู่หรือต่อรัฐที่เป็นสถานที่ของแหล่งเงินได้ โดยไม่คำนึงถึงสัญชาติของบุคคลหรือนิติบุคคลนั้นแต่อย่างใด และประเทศไทยเองก็ใช้หลักเกณฑ์นี้ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้นได้บัญญัติประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ในมาตรา 40 ใช้บังคับกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดาและเป็นนิติบุคคล โดยได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่เงินได้จาก (1) การจ้างแรงงาน (2) มีหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ (3) การได้ค่าตอบแทนเรื่องค่าสิทธิ (4) เงินได้ประเภทดอกเบี้ยเงินปันผล (5) การได้เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน (6) วิชาชีพอิสระ (7) การรับเหมา และ (8) การดำเนินธุรกิจ พาณิชย์ อย่างไรก็ตามกิจการที่ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เข้ามามีบทบาทในการค้าขายมากขึ้น จึงทำให้เกิดความคลุมเครือในการเสียภาษี โดยเฉพาะภาษีระหว่างประเทศ เช่น บริษัทต่างประเทศมาตั้งกิจการขายสินค้าในประเทศไทย กำไรจากการขายสินค้าในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ซึ่งต่างจากกรณีบริษัทต่างประเทศที่ขายสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ตให้ผู้ซื้อในประเทศไทย ซึ่งจะชำระเงินผ่านทางบัตรเครดิตและได้รับสินค้าทางไปรษณีย์ หากเป็นเช่นนี้ บริษัทต่างประเทศจะต้องนำกำไรดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่ ขึ้นอยู่กับว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยหรือไม่ ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรนั้นประเทศไทยจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศได้นั้น ก็ต่อเมื่อบริษัทต่างประเทศประกอบธุรกิจในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น การขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้น หากบริษัทต่างประเทศนั้นมิได้ประกอบธุรกิจในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่มีข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัทต่างประเทศมี “ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ” ใน

³ Organization for Economic Cooperation and Development ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า OECD

ประเทศไทยและบุคคลเหล่านี้ได้ทำกิจกรรมในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้ ซึ่งเกิดขึ้นในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ หากพิสูจน์ได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีบุคคลดังกล่าวก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย เงินได้ของบริษัทต่างประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ และอาจจะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกอีกตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศอำนาจในการเก็บภาษีจากกำไร จากการขายสินค้าในประเทศไทยจากบริษัทต่างประเทศขึ้นอยู่กับสถานประกอบการถาวร โดยหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าถ้าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีจากเงินได้ให้แก่ประเทศไทยจากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร

ดังนั้น การพิจารณาว่าผู้ขายหรือผู้ประกอบการต่างประเทศจะมีภาระภาษีในประเทศไทยหรือไม่จึงต้องพิจารณาจากองค์ประกอบที่ว่า บริษัทต่างประเทศมีผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยหรือไม่ หรือผู้ขายมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ซึ่งเกิดในประเทศไทยหรือไม่

ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่จำเป็นต้องอาศัยสถานที่ทางภูมิศาสตร์และลักษณะทางกายภาพ หรือผู้ทำการแทนทำการติดต่อทางธุรกิจของบริษัทต่างประเทศอีกทั้งทุกขั้นตอนของการขายสินค้าสามารถเกิดขึ้นได้โดยผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การทำสัญญา การสั่งซื้อสินค้า การชำระราคาสินค้า ตลอดจนการส่งมอบสินค้าในบางประเภท จากเหตุดังกล่าวปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดหลักในการเก็บภาษี จึงควรมุ่งไปที่ Server (เซิร์ฟเวอร์)⁴ Web page (เว็บเพจ)⁵ และ Internet Service Provider (ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต)⁶ โดยพิจารณาว่าเซิร์ฟเวอร์ เว็บเพจ และผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต จะถือเป็นตัวแทนหรือสถานประกอบการถาวรของผู้ขายในต่างประเทศได้หรือไม่

สารนิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจึงมุ่งที่จะวิเคราะห์ปัญหาของการขายสินค้าโดยผ่านทางธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมุ่งเน้นที่จะศึกษาถึงประเด็นของ เซิร์ฟเวอร์ เว็บเพจ และ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ในการตีความทางกฎหมายและบทบัญญัติขององค์กรในต่างประเทศ ตลอดจนการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยทั้งบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและอนุสัญญา

⁴ Server (เซิร์ฟเวอร์) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า เซิร์ฟเวอร์

⁵ Web page (เว็บเพจ) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า เว็บเพจ

⁶ Internet Service Provider (ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต

ภาษีซ้อน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของภาครัฐเป็นไปตามเป้าหมาย และเพื่อจัดการเลี่ยงการเสียภาษี

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงความหมาย วิธีการ และประเภทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
2. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายและแนวความคิดของบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาความหมายของสถานประกอบการถาวร โดยการซื้อ ขายผ่านทางธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
4. เพื่อศึกษาถึงขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์การรวมทั้งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สมมุติฐานการวิจัย

ตีความการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยการทำธุรกรรมผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติประมวลรัษฎากรและหลักว่าด้วยสถานประกอบการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยแม่แบบอนุสัญญาของ OECD ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันยังไม่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้

ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาด้วยทฤษฎีและแนวความคิดในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีการซื้อ ขายสินค้า ผ่านทางธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กฎหมายที่เกี่ยวข้องและหาทางบังคับใช้กฎหมาย เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเอกสาร โดยพิจารณาจากบทความ หนังสือและเอกสารสัมมนาต่างๆรวมทั้งการค้นคว้าหาข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อทราบถึงหลักการและแนวความคิด
2. เพื่อทราบถึงแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในการซื้อขายทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
3. เพื่อทราบถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยที่มีประสิทธิภาพ

บทที่ 2

วิวัฒนาการแนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

การหารายได้ของรัฐมีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัยโบราณ เนื่องจากรัฐมีความจำเป็นในการจัดการรายได้เพื่อเป็นรายจ่ายสาธารณะในการปฏิบัติภารกิจทางการเมืองการปกครองของรัฐ แนวความคิดเกี่ยวกับการหารายได้ของรัฐได้เปลี่ยนไปตามยุคสมัย เริ่มตั้งแต่การหารายได้ของรัฐโดยการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินและการเก็บบรรณาการจากหัวเมืองประเทศราช ตลอดจนการเกณฑ์แรงงานเพื่อสร้างถาวรวัตถุและสิ่งต่างๆการหารายได้โดยวิธีการเก็บภาษีเริ่มปรากฏหลักฐานมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยเป็นราชธานี

วิวัฒนาการแนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาวิวัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรตามประวัติศาสตร์กฎหมายไทย แบ่งออกตามแต่ละสมัยดังนี้

1. ภาษีอากรสมัยกรุงสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยา

จากข้อความในศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชทำให้พอสันนิษฐานได้ว่าก่อนสมัยกรุงสุโขทัยคงมีการเก็บภาษีอากรที่เรียกว่า “จังกอบ” แต่พอมาถึงสมัยของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกเลิก ด้วยพระราชประสงค์จะทำนุบำรุงประเทศชาติในทางเศรษฐกิจ¹

¹ ฉันทพงศ์ โปษะบุตร. (2543) : *คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* หน้า 1-2.

การเก็บภาษีอากรเท่าที่ปรากฏในสมัยกรุงสุโขทัยและกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานีแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท คือ จังกอบ อากร ตัว ธูชา

1) จังกอบ คำว่า “จังกอบ” “จังกอบ” หรือ “จกอบ” เป็นคำเดียวกัน หมายถึงการที่รัฐบาลออกกฎหมายบังคับเก็บภาษีชนิดหนึ่ง จากส่วนเฉลี่ยผลกำไรของราษฎรซึ่งประกอบการค้าสัตว์และสิ่งของต่างๆที่นำเข้ามาขายในประเทศหรือนำออกไปจำหน่ายต่างประเทศหรือเก็บผลกำไรตามขนาดยานพาหนะที่ขนส่งสินค้า การเก็บจังกอบอาจเก็บเป็นตัวเงินหรือสินค้าก็ได้

การเก็บภาษีอากรในสมัยกรุงอยุธยาตอนต้น จึงมีการวางระเบียบราชการและจัดแบ่งส่วนราชการ โดยมีพระคลังสินค้า มีตำแหน่งเป็นขุนคลังเป็นเจ้าพนักงานทำหน้าที่ดูแลรักษาเงินผลประโยชน์ของแผ่นดิน และการเก็บภาษีอากรต่างๆในสมัยของสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯปรับปรุงแก้ไขระบบราชการ วางระเบียบการคลัง การภาษีอากร และเศรษฐกิจให้รัดกุมทันสมัย ทรงโปรดเกล้าฯให้ตราพระราชบัญญัติทำเนียบราชการออกเป็น 2 ฝ่ายคือฝ่ายทหารและฝ่ายพลเรือน มีเจ้ากระทรวงรองลงมา 4 ตำแหน่ง เรียกว่า “จตุสดมภ์” คือ เวียง วัง คลัง นา โดยราชการแผนกคลังทำหน้าที่บริหารเกี่ยวกับการจัดการพระราชทรัพย์และเก็บภาษี

2. ภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์

การภาษีอากรในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์อาจแบ่งได้เป็น 3 ระยะ คือ สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น หลังสมัยเปลี่ยนแปลงการปกครองและสมัยปัจจุบัน

2.1 ภาษีอากรในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น การจัดเก็บภาษีอากรสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้นนั้น มีแนวความคิดและวิธีการจัดเก็บภาษีซึ่งมีลักษณะเดียวกับสมัยกรุงศรีอยุธยาตอนปลายหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรมีอยู่ 5 กรม คือ กรมมหาดไทย กรมกลาโหม กรมพระคลัง กรมนาและกรมเจ้าท่า ลักษณะภาษีอากรที่จัดเก็บ มีทั้งที่รัฐบาลจัดเก็บเองโดยตรง เช่น อากรค่านา ภาษีปากเรือ เป็นต้น และภาษีที่รัฐบาลไม่ได้จัดเก็บโดยตรง แต่จัดให้มีการประมูลให้เจ้าภาษี นายอากร ประมูลผูกขาดไปรับจัดเก็บแทนรัฐบาล ผู้ผูกขาดเก็บภาษี

สถานที่ตั้งจังกอบ เรียกว่า “ขนอน” โดยรัฐบาลได้กำหนดเอาจุดที่ประชาชนจะสัญจรเข้าสู่ตัวเมืองหรือออกจากตัวเมือง ทั้งทางบกและทางน้ำ เป็นค่าน้ำที่จัดเก็บจังกอบ ขนอนในสมัยโบราณนั้นมีหลายประเภท เช่น ขนอนบก ขนอนน้ำ ขนอนชั้นใน

2) อากร เป็นการเก็บสัดส่วนผลประโยชน์จากราษฎรที่ประกอบอาชีพต่างๆ เช่น ทำนา ทำสวน ทำไร่ หรือได้สิทธิพิเศษจากรัฐบาล เช่น อนุญาตให้เก็บของป่าฯ เป็นต้น การเก็บอากรไม่ได้เก็บเป็นตัวเงินเสมอไป อาจเก็บเป็นสิ่งของแทนตัวเงินอย่างเดียวกับจังกอบก็มี

3) ส่วย เป็นการส่งสิ่งของแทนแรงงานซึ่งรัฐบาลต้องเกณฑ์พลเมืองมาช่วยในกิจการต่างๆ เช่น ขอมให้ชาวเมืองภูเก็ทหาดีบุกอันมีมากในจังหวัดนั้นเพื่อนำส่งรัฐบาล เพื่อใช้ในการทำลูกปืนแทนการรับราชการ เป็นต้น อัตราส่วยที่ส่งกำหนดเท่าราคาที่ต้องจ้างคนรับราชการแทนตัวเอง

4) ฤชา แปลว่าค่าธรรมเนียม หมายถึง ค่าธรรมเนียมจากกิจการต่างๆที่รัฐบาลทำให้เพื่อประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง เช่น ผู้ขอโฉนดที่ดินเป็นหลักฐานในกรรมสิทธิ์ที่ดินของตน ต้องเสียค่าธรรมเนียมตามที่อัตรากำหนดให้แก่รัฐบาลหรือในกรณีที่มีการพิพาทกันระหว่างบุคคลซึ่งต้องมีการพิจารณาตัดสินศาล ฝ่ายใดแพ้ก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมศาล เป็นต้น

เรียกว่า “นายอากร” หรือ “เจ้าภาษี” ต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้ทรงประกาศตั้งกรมบัญชีกลางและกรมตรวจเงินแผ่นดินขึ้น และทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกกรมสรรพากรนอก ซึ่งเดิมอยู่ในกระทรวงมหาดไทยมาขึ้นกับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติและรวมเข้ากับสรรพากรให้เป็นกรมเดียวกันเรียกว่า “กรมสรรพากร” เมื่อ พ.ศ. 2458

2.2 ภาษีอากรหลังสมัยเปลี่ยนแปลงการปกครองจนถึงปัจจุบัน ภายหลังจากที่ประเทศไทยเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ มาเป็นระบอบประชาธิปไตย โดยมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุขแล้ว เราได้มีการประกาศใช้กฎหมายภาษีอากรใหม่ๆ หลายประเภทด้วยกัน เช่น พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ฯลฯ แต่เนื่องจากภาษีอากรที่จัดเก็บอยู่ในขณะนั้นมีการปฏิบัติที่สลับซับซ้อน ยากที่ประชาชนจะปฏิบัติให้ถูกต้องและเรียบร้อย ดังนั้น รัฐบาลจึงได้มีการประกาศแก้ไขเพิ่มเติมและยกเลิกการเก็บภาษีที่สลับซับซ้อนเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรให้เป็นธรรมแก่ประชาชน มีการนำภาษีอากรบางประเภทมารวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน คือ ประมวลรัษฎากรตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482

ความหมายของภาษีอากร

เนื่องจากภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างจากรายได้อื่นของรัฐบาล ได้แก่ เงินได้จากรัฐวิสาหกิจ เงินได้จากการขายสินค้าและการให้บริการของรัฐตลอดจนรายได้อื่นๆ ในลักษณะสำคัญหลายประการ จึงได้มีผู้ให้คำนิยามของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้หลายลักษณะ ดังนี้

พระวรวงศ์เธอ พระองค์เจ้าวิวัฒนไชย ทรงอธิบายว่า “ภาษีอากร หมายความว่า ทรัพย์สินที่บุคคลถูกบังคับให้ต้องบริจาคให้แก่รัฐ เพื่อการใช้จ่ายของรัฐในกิจการอันเป็นประโยชน์ทั่วไปและผู้บริจาคไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเป็นพิเศษเฉพาะตัว”

นายหิรัญ สุตะบุตร อธิบดีอธิบดีกรมสรรพากร ได้อธิบายว่า “ภาษี หมายถึง เงินที่รัฐจัดเก็บโดยวิธีการออกกฎหมายบังคับ และไม่มีผลตอบแทนให้แก่ประชาชนโดยตรง และโดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีจะผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีป้าย เป็นต้น ส่วนอากร หมายถึง เงินที่รัฐจัดเก็บมาโดยวิธีออกกฎหมายบังคับและผู้เสียอากรผลัดภาระไปให้ผู้อื่นได้สะดวก ทั้งอาจได้รับผลตอบแทนโดยตรงในบางกรณี เช่น อากรแสตมป์ เป็นต้น”

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ได้อธิบายความหมายของภาษีว่า “หมายถึง เงินที่รัฐเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารหรือพัฒนาประเทศ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีสุรา” เป็นต้น

จากคำนิยามดังกล่าวข้างต้น พงจะสรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรได้ 3 ประการ คือ

1. ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบาลจัดเก็บ โดยวิธีออกกฎหมายบังคับ²
2. ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบาลเก็บมาเพื่อนำมาใช้ประโยชน์แก่ส่วนรวม³
3. ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นพิเศษเฉพาะตัว⁴

ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกภาษีอากรออกเป็นประเภทต่าง ๆ นั้นมีประโยชน์ในการศึกษาภาษีอากรแต่ละประเภท เพื่อความเข้าใจในภาษีอากรประเภทนั้นๆ ได้อย่างถูกต้องลึกซึ้ง นอกจากนี้ยังที่จะเปรียบเทียบได้ว่า ภาษีประเภทต่างๆ ที่รัฐบาลทำการจัดเก็บนั้น มีลักษณะหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บเหมือนกันหรือต่างกันอย่างไร การจำแนกประเภทภาษีอากรออกมาในรูปใดนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์อย่างไร ซึ่งมีอยู่หลายประการด้วยกัน

1. หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการจำแนกประเภทภาษีอากร

การแบ่งแยกประเภทของภาษีอากรนั้น ได้มีผู้จัดแบ่งแยกไว้หลายวิธีด้วยกันแต่ที่นิยมกันโดยทั่วไป มักจะจัดแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆด้วยกัน คือการแบ่งประเภทภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี

การแบ่งประเภทภาษีอากรตามหลักหลักการภาษี แบ่งออกเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

² เรื่องเดียวกัน , หน้า 6.

1) ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบาลจัดเก็บโดยวิธีออกกฎหมายบังคับ กล่าวคือ ภาษีอากรแม้จะมีลักษณะเป็นการริจาคหรือการเสียสละ แต่ก็มีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน มีหลักเกณฑ์และวิธีการที่แน่นอนว่าคุณคคลใดจะต้องเสียภาษี เสียเท่าใด เสียที่ไหน เมื่อไหร่ อย่างไร ถ้าบุคคลใดไม่ยอมเสียภาษีหรือเสียไม่ถูกต้องครบถ้วน จะต้องถูกลงโทษตามกฎหมาย ซึ่งมีบทกำหนดโทษทั้งปรับและจำคุก มาตรการดังกล่าวเป็นวิธีการเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

³ 2) ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐบาลเก็บมาเพื่อนำไปใช้ประโยชน์แก่ส่วนรวม คือ รัฐบาลเก็บภาษีอากรจากพลเมืองภายในรัฐ เพื่อนำมาเป็นรายจ่ายของรัฐในการทำนุบำรุงและพัฒนาประเทศชาติ

⁴ 3) ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นพิเศษเฉพาะตัว กล่าวคือ บุคคลที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐโดยทั่วไปไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงในรูปบริการของรัฐ คนร่ำรวยมีทรัพย์สินและธุรกิจมาก ต้องเสียภาษีให้รัฐมาก เพราะรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการรักษาความปลอดภัยแก่ทรัพย์สินและธุรกิจส่วนมาก แต่ขณะเดียวกันคนจนเสียภาษีน้อย ก็มีโอกาสได้รับบริการสังคมสงเคราะห์ โรงเรียน โรงพยาบาลและความปลอดภัยจากรัฐบาลได้มากเช่นกัน

2. ความหมายของภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ในเรื่องความหมายของภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมนี้ พระวรวงศ์เธอพระองค์เจ้าวิวัฒนไชย ได้ทรงอธิบายว่า ภาษีอากรนั้น โดยปกติแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ เรียกว่าทางตรงและทางอ้อม การวินิจฉัยว่าภาษีประเภทใดเป็นทางตรงหรือทางอ้อม โดยปกติพิจารณาตามหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ (1) กฎหมายบัญญัติให้เก็บจากผู้ใด และ (2) ความจริงใครเป็นผู้เสียเงิน ภาษีเงินได้ที่ใช้กันอยู่ในประมวลรัษฎากรนี้เป็นภาษีทางตรง เพราะประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า ให้เก็บเงินจากผู้ที่มีรายได้ และโดยปกตินั้นก็เป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีจริงๆ เพราะยากที่จะบายเบี่ยงให้ผู้อื่นเสียเงินแทนตนได้ แต่ภาษีอากรขาเข้าเป็นภาษีทางอ้อม กล่าวคือ พระราชบัญญัติศุลกากรให้เก็บเงินจากผู้นำสินค้ามาจากต่างประเทศ แต่เมื่อผู้นำเข้าสินค้าเข้ามาแล้วเมื่อได้เสียอากรไปแล้ว โดยปกติก็เอาสินค้าไปขายในราคาที่คิดอากรรวมเข้าไปด้วย เมื่อขายสินค้าแล้วก็รับเงินอากรที่เสียไปกลับคืนมา ผู้ที่ต้องเสียเงินจริงๆคือ ผู้ที่ซื้อสินค้าไปใช้

3. ชนิดของภาษีทางตรงและทางอ้อม ภาษีทางตรงที่ประเทศต่างๆ ดำเนินการจัดเก็บส่วนใหญ่ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

4. การแบ่งประเภทภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี

เนื่องจากภาษีแต่ละประเภท มีฐานภาษีหรือเงื่อนไขที่กำหนดให้บุคคลต้องเสียภาษีแตกต่างกัน

การแบ่งประเภทภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี อาจแบ่งได้เป็น 3 ประการคือ

4.1 ภาษีที่เก็บจากเงินได้ ได้แก่ ภาษีที่เก็บจากเงินได้บุคคลธรรมดาและเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

4.2 ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินมีอยู่ 2 แบบด้วยกัน คือ แบบแรกเก็บจากการถือกรรมสิทธิ์หรือครอบครองทรัพย์สิน เช่นภาษีบำรุงท้องที่ แบบที่สอง เป็นการเก็บจากการที่ทรัพย์สินผ่านมือ เช่น ค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสังหาริมทรัพย์

4.3 ภาษีที่เก็บจากโภคภัณฑ์ หมายถึง การเก็บภาษีเมื่อมีการขายหรือใช้สินค้า เครื่องอุปโภค หรือภาษีที่เก็บจากการนำเข้าสินค้าและออกจากต่างประเทศ เช่น ภาษีการขาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

5. การจำแนกประเภทภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทย

ภาษีอากรของไทยมีลักษณะคล้ายกับภาษีอากรที่จัดเก็บอยู่ในประเทศทางยุโรปและอเมริกา แต่อัตราภาษีอากรของประเทศไทยยังอยู่ในระดับต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศดังกล่าว

เพราะความแตกต่างกันในฐานะทางเศรษฐกิจและมาตรฐานการครองชีพ การบริการด้านการจัดเก็บภาษีอากรของไทยไม่ได้แบ่งแยกประเภทของภาษีอากรโดยใช้หลักเกณฑ์ของภาระภาษี กล่าวคือ ไม่ได้แบ่งแยกออกเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม หากแต่ได้แบ่งแยกประเภทของภาษีอากรออกเป็นภาษีที่เก็บจากเงินได้ จากทรัพย์สิน จากโภคภัณฑ์ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น โดยจัดแบ่งให้หน่วยงานราชการต่างๆ ได้แก่ กรมสรรพากร กรมที่ดิน ฯลฯ โดยมีหลักการจำแนกการจัดเก็บภาษีอากรตามหน่วยราชการที่รับผิดชอบ ดังนี้⁵

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

หลังจากที่ได้ศึกษาถึงวิวัฒนาการ ความหมายของภาษีอากร การแบ่งประเภทภาษีอากร ตามหลักหลักการภาษี วัตถุประสงค์และนโยบายในการจัดเก็บภาษี ในลักษณะและรูปแบบของภาษีอากรของไทยซึ่งต่อไปจะขอกล่าวถึง หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

⁵ ฉัตรพงศ์ โปษกะบุตร. อ้างแล้ว, หน้า 6-10.

1) ภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บ กล่าวคือ ภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่างๆที่อยู่ในหน้าที่รับผิดชอบจัดเก็บของกรมสรรพากรที่ได้มีการปรับปรุงแก้ไขเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ปัจจุบันมีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบจัดเก็บของกรมสรรพากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรแสตมป์ เป็นต้น

2) ภาษีอากรศุลกากรจัดเก็บ คำว่า “ภาษี” ตามกฎหมายศุลกากร หมายความว่า รวมถึง ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียมหรือค่าภาระคิดค้นทางศุลกากร หรืออากรชั้นในปัจจุบัน เรียกว่า “อากรศุลกากร” ตามพระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชบัญญัติพิทักษ์ศุลกากร ภาษีที่เก็บจากสินค้าขาเข้าเรียกว่า “อากรขาเข้า” และภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าขาออก เรียกว่า “อากรขาออก”

3) ภาษีอากรที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตเป็นอากรที่เรียกเก็บจากสินค้าหรือ โภคภัณฑ์ ซึ่งผลิตในประเทศ อาจเก็บจากวัตถุดิบหรือสิ่งของในระหว่างที่ดำเนินการผลิต หรืออาจเก็บจากสิ่งของที่ผลิตเป็นวัตถุดิบสำเร็จรูปพร้อมที่จะอุปโภคได้ทันที รวมทั้งอากรซื้อขายสินค้าและบริการบางอย่าง ตลอดจนถึง ค่าธรรมเนียมอนุญาตด้วย ทั้งนี้ไม่รวมถึงภาษีการขายต่างๆ ไปและรายได้จากการผูกขาดของรัฐซึ่งรัฐเป็นผู้ดำเนินการเอง การเก็บอากรชนิดนี้มีความมุ่งหมายที่จะทำให้มีความหมายตรงข้ามและคู่กันไปกับอากรศุลกากร ซึ่งเก็บจากสินค้าและสิ่งของที่ผลิตในต่างประเทศ ภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพสามิต ได้แก่ ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพสามิต ภาษีเครื่องดื่ม ภาษีไม้ซีกและเครื่องซิดไฟและค่าธรรมเนียมไฟ ฯลฯ เป็นต้น

4) ภาษีอากรที่ส่วนราชการอื่นจัดเก็บ การเก็บภาษีอากร นอกจากกฎหมายจะมอบอำนาจให้กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากรในสังกัดกระทรวงการคลังดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงแล้ว ยังมีกฎหมายบัญญัติให้กรมที่ดิน กรมการขนส่งทางบก ฯลฯ ดำเนินการจัดเก็บอีกหลายประเภท เพื่อประโยชน์ในการควบคุมและเพื่อเป็นรายได้ของรัฐบาล

1. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายของนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีไว้อย่างกว้าง กล่าวคือ ความหมายของนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น คำว่า “กิจการร่วมค้า” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะมีได้รับรองสถานภาพว่าเป็นนิติบุคคล แต่ตามประมวลกฎหมายรัษฎากรคำว่า “กิจการร่วมค้า” อยู่ในความหมายของนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย

นิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหมายความว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้ความหมายรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ (แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม มาตรา 47(7)(ข))

บทบัญญัติดังกล่าวสรุปได้ดังนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ผู้ดำเนินการดังต่อไปนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ไม่ว่าจะ เป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด หรือเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และไม่ว่าจะ ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในไทยหรือเป็นนิติบุคคลต่างประเทศก็ตาม

2. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะดำเนินการ โดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือโดยองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือเป็นการร่วมค้าหรือหากำไร โดยนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศรวมทั้งมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ด้วย

อย่างไรก็ตาม นิติบุคคลอื่น ไม่ว่าจะ เป็น กระทรวง ทบวง กรม องค์การรัฐวิสาหกิจของรัฐบาลไทยที่มีไม่บริษัทจำกัด หรือเป็นนิติบุคคลในรูปอื่นที่กฎหมายจัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะนอกจากที่กล่าวข้างต้น ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรกำหนดว่า หากนิติบุคคลได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนิติบุคคลนั้นจะมีหน้าที่เสียภาษีต่อเมื่อได้มีกิจกรรมดังต่อไปนี้โดยอย่างน้อยหนึ่งข้อ

1. ได้มีการกระทำกิจการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคหนึ่ง)
2. ได้มีการกระทำกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง)
3. ได้มีการกระทำกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ (มาตรา 67)
4. ได้มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

ดังนั้น หากกล่าวถึงการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้หลัก “ถิ่นที่อยู่” ตามประมวลรัษฎากร คือ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยโดยถือว่าเป็นนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ โดยนำเงินได้พึงประเมินทั้งที่เกิดขึ้นในและนอกประเทศไทยมารวมคำนวณเสียภาษี โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศนั้นจะมีการนำเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่ เช่นกรณีที่นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยและมีสาขาประกอบกิจการในต่างประเทศจะต้องนำเงินได้หรือกำไรสุทธิของสาขาในต่างประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยด้วยเพราะถือว่าเป็นเงินได้ หรือกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดียวกัน ส่วนภาษีเงินได้ที่เสียในต่างประเทศอาจนำมาหักเป็นรายจ่าย หรือถือเป็นเครดิตหักจากภาษีเงินได้ที่ต้องเสียในประเทศไทยตามความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศที่มีสาขที่ตั้งอยู่เป็นกรณีๆ ไป

ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย ซึ่งรายได้นั้นอาจเป็นรายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการ โดยตรงหรือรายได้ อันเนื่องจากการประกอบกิจการก็ได้ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้จึงต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 71 (1)

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ได้กำหนดความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ให้หมายถึงเงินทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้และเครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด โดยเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแบ่งได้เป็น 8 ประเภทตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร คือ

ประเภทที่ 1 คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน⁶

ประเภทที่ 2 คือ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้⁷

ประเภทที่ 3 คือ ค่าแห่งกวีศิลป์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นเงินปีหรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพิณกรรม นิตกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

ประเภทที่ 4 คือ ดอกเบี้ย (จากพันธบัตร เงินฝาก หุ้นกู้ ตัวเงิน เงินกู้ยืม ตามข้อ 4 (ก))⁸ รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่น ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องอื่น (ตาม ข้อ 4 (ข) ซึ่งเป็นเงินปันผลเงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายไทยให้จัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะสำหรับให้กู้ยืมเงิน ฯลฯ)

ประเภทที่ 5 คือ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงิน หรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

⁶ ไม่ว่าจะเป็น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่ได้คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหารเป็นต้น.

⁷ ไม่ว่าจะเป็น (ก) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด (ข) เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส; (ค) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้; (ง) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า; (จ) เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ; หรือ (ฉ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

⁸ เป็นเงินได้ประเภท 4 (ก) โดยดอกเบี้ยเหล่านั้นจะมีหรือไม่มีหลักประกันก็ได้ ทั้งนี้ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีใดหรือเฉพาะส่วนที่เหลือจากหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกแบบและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

ประเภทที่ 6 คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

ประเภทที่ 7 คือ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกเหนือจากเครื่องมือ และ

ประเภทที่ 8 คือ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจาก ที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 – 7 แล้ว

เมื่อทราบถึงประเภทของเงินได้พึงประเมินแล้ว ก็ต้องพิจารณาถึงอัตราภาษีเพื่อการเรียกเก็บภาษีจากนิติบุคคลนั้นตามประมวลรัษฎากรด้วย หากว่านิติบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยก็ย่อมจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 30 แต่หากว่านิติบุคคลนั้นเป็นนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการวิเทศนกิจ⁹ ก็จะเสียภาษีเพียงอัตราร้อยละ 10 เท่านั้น

ดังนั้น รัฐจึงมีอำนาจเต็มที่ในการบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศสามารถแบ่งได้ดังนี้

1.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักสัญชาติ

หลักการและแนวคิดเบื้องต้น อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีนี้คำนึงถึงองค์ประกอบสำคัญที่ใช้พิจารณาถึงการมีสัญชาติ หรือการมีภูมิลำเนา หรือการมีถิ่นที่อยู่ของผู้เสียภาษีนั่นๆ

หลักสัญชาติ คือ เมื่อบุคคลใดถือสัญชาติของประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่และไม่ว่าเงินได้ที่บุคคลได้รับจะได้รับจากประเทศนั้นหรือไม่

หลักถิ่นที่อยู่ คือ เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้รับจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้น¹⁰

⁹ กิจการวิเทศนกิจจัดตั้งขึ้นตามนโยบายของรัฐบาลที่จะให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการเงินในระดับภูมิภาค โดยสนับสนุนให้มีการจัดตั้งกิจการวิเทศนกิจ (International Banking Facilities) ขึ้น เพื่อให้บริการทางการเงินระหว่างประเทศ ทั้งนี้เงื่อนไขในการประกอบกิจการวิเทศนกิจของธนาคารพาณิชย์ให้เป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 16 กันยายน 2535.

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ทรราชธรรม. (2549). *คู่มือการศึกษาวิชา: กฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม). สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา. หน้า 57-58

การพิจารณาสถานะความเป็นถิ่นที่อยู่ในกรณีนิติบุคคล ตามหลักกฎหมายของแต่ละประเทศจะมีหลักการพิจารณาอยู่ 4 ประการ คือ

1. สถานที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล
2. สถานที่บริหารจัดการของนิติบุคคล
3. การรวมตัวของนิติบุคคล และ
4. สถานที่ประชุมผู้ถือหุ้น

ซึ่งในประมวลรัษฎากรของไทยจะพิจารณาสถานะความเป็นถิ่นที่อยู่โดยจะพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคล ทั้งนี้เป็นไปตามประมวลกฎหมายรัษฎากรมาตรา 66 วรรคแรก¹¹

อย่างไรก็ตามระหว่างหลักถิ่นที่อยู่และหลักสัญชาติก็ยังมีจุดที่แตกต่างกัน ดังจะเห็นได้ชัดเจนจากหลักถิ่นที่อยู่ที่มีแนวโน้มกว้างกว่าหลักสัญชาติเพราะหลักถิ่นที่อยู่นั้นมิได้จำกัดเพียงเฉพาะผู้เสียภาษีที่มีสัญชาติของคนเท่านั้น ด้วยเหตุนี้แม้ผู้เสียภาษีจะเป็นผู้มีสัญชาติประเทศอื่นก็ตาม แต่หากถือได้ว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดประเทศหนึ่งแล้ว เงินได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีนั้น ก็จะถูกจัดเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้เช่นเดียวกัน โดยเฉพาะในกรณีของนิติบุคคลนั้น ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น นอกจากพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนของนิติบุคคลนั้นๆ แล้วจะต้องพิจารณาจากที่ตั้งของศูนย์กลางการบริหารธุรกิจของนิติบุคคลนั้นๆ ด้วยว่าอยู่ในประเทศใด ในขณะที่หลักสัญชาติจะพิจารณาเพียงให้ได้ข้อเท็จจริงว่า นิติบุคคลนั้นจดทะเบียนจัดตั้งที่ใด โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่านิติบุคคลดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นๆ หรือไม่ และตามหลักถิ่นที่อยู่นั้นหากปรากฏว่าสถานที่ที่นิติบุคคลนั้นจดทะเบียนกับสถานที่ซึ่งนิติบุคคลนั้นใช้บริหารงาน มีความขัดแย้งกัน คือ มีสถานที่ดังกล่าวแยกอยู่ในสองประเทศเช่นนี้ในทางปฏิบัติแล้วประเทศที่เกี่ยวข้องสามารถเลือกสถานที่เพียงแห่งเดียวที่เกิดขึ้นในประเทศของตนเป็นหลักในการอ้างสิทธิความเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ได้¹²

1.2 หลักแหล่งเงินได้

หลักการและแนวคิดเบื้องต้น

¹¹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคแรก บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

¹² พนิต วีระภาพงศ์. (2541). *การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน. หน้า 26-27.

อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้นี้จะคำนึงถึงข้อเท็จจริงว่ามีเงินได้เกิดขึ้นภายในดินแดนประเทศตนหรือไม่ และจะกำหนดว่าคนมีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้น หรือเงินได้ที่ได้รับภายในดินแดนของคนเท่านั้น

กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย ย่อมถือว่าเป็นนิติบุคคลต่างประเทศและจะต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ ซึ่งจะจำกัดเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น ไม่ต้องนำเงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศมาเสียภาษีแก่ประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 70 โดยในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามหลักแหล่งเงินได้นั้น มีทั้งกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการในประเทศไทยและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

1.3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

สำหรับกรณีเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ

1. อำนาจตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้าจัดตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทย และได้เกิดเงินได้พึงประเมินขึ้นในประเทศไทย หรือ

2. อำนาจตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีกิจการในประเทศไทยโดยผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีที่ต้องเสียขึ้น

ในบางกรณีอาจเกิดปัญหาว่าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศได้นั้น กรมสรรพากร (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.78/2541) ได้กำหนดให้ “โดยความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร นิติบุคคลนั้นอาจขอเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่ากัน และ ถ้ายอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีไม่ปรากฏก็อาจประเมิน โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไปได้ แต่ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นไม่ปรากฏ ก็ให้ประเมินตามที่เห็นสมควรก็ได้” (มาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร)

นอกจากการจัดเก็บภาษีโดยหลักการอื่นที่นอกเหนือไปจากกำไรสุทธิแล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมจากการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 10 ของเงินกำไรที่จำหน่าย โดยสาขาหรือตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศมีหน้าที่ต้องนำส่งอาภอท้องที่พร้อมทั้งยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันจำหน่าย¹³ (มาตรา 70 ทวิ)

1.4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคลต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเฉพาะกรณีที่ได้รับเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยเท่านั้น

โดยการคำนวณภาษีและอัตราภาษีในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ใน มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลได้แก่

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 – 6 (ยกเว้นประเภทที่ 4(ข)) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 15

¹³ คำว่า “จำหน่าย” นอกจากจะหมายถึงการส่งเงินกำไรออกไปต่างประเทศเป็นเงินแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ วรรคสอง ยังให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและ โอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศหรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)

การคำนวณหักภาษีจากยอดเงินกำไรที่จำหน่ายตามนัยมาตรา 70 ทวิ เมื่อบริษัทส่งเงินกำไรออกไปจริงเท่าใด ก็ให้คำนวณหักภาษีจากยอดนั้น วิธีคิดคำนวณภาษีให้คูณเงินกำไรที่จำหน่ายนั้นด้วยอัตราร้อยละ 10 จะได้ผลลัพธ์เท่ากับจำนวนเงินภาษีที่ต้องหักไว้ สรุปก็คือ ภาษีที่เสียเมื่อคำนวณแล้วจะต้องเท่ากับร้อยละ 10 ของจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายไปจริง

2. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (ข) ให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ

10

การเสียภาษีดังกล่าว ถือได้ว่าเป็นการเสียภาษีใน “ลำดับสุดท้าย” (Final tax) โดยแทนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเป็นนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน กลับกลายเป็นว่าผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งคือผู้จ่ายเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม หากว่าเป็นการเสียภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และปรากฏว่าประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับประเทศที่นิติบุคคลนั้นจดทะเบียนไว้แล้ว อัตราการเสียภาษีอาจจะลดลงหรืออาจจะได้รับการยกเว้นภาษี โดยนิติบุคคลต่างประเทศ อาจนำภาษีที่ได้เสียไว้ในประเทศไทยนั้น ไปเครดิตภาษีหักออกจากภาระภาษีของคนในประเทศที่นิติบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ก็ได้

1.5 หลักเกณฑ์อื่นๆ ในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ : การหักภาษีที่จ่ายโดยผู้จ่าย

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้สำหรับเงินได้พึงประเมินหลายประเภท โดยแบ่งแยกประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40(2) – (6) ไว้และกำหนดชัดเจนถึงตัวผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และผู้ที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ นอกจากนี้ยังได้กำหนดอัตราการหักภาษีไว้แตกต่างกันตามแต่ละประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ด้วย

สำหรับการหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายเป็นกรณีพิเศษนั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ผู้จ่ายเงินสามารถหักภาษีจากเงินที่จ่าย และนำส่งรัฐบาลก่อนที่จะจ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายนี้ ก็ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เมื่อถึงเวลายื่นแบบและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีหรือสิ้นระยะเวลาแล้วแต่กรณี ทั้งนี้การหักภาษี ณ ที่จ่าย จะดำเนินการหักได้ต่อเมื่อ

1. มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษีได้
2. การหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น ผู้มีเงินได้พึงประเมินต้องมีหน้าที่เสียภาษีหากไม่มีหน้าที่เสียภาษีย่อมไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

องค์กรระหว่างประเทศเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD)

OECD เป็นองค์การระหว่างประเทศที่สำคัญต่อระบบภาษีระหว่างประเทศเป็นอย่างมาก ด้วยเหตุที่ว่า OECD ได้จัดทำกฎเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นเรื่อง “ภาษีซ้ำซ้อน” ซึ่งเกิดขึ้นจากการที่ประเทศต่างๆ พยายามเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ในแหล่งเงินได้

ภายในประเทศของตน ขณะเดียวกันประเทศอีกประเทศหนึ่งก็ถือหลักว่าผู้มีเงินได้มีสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนซึ่งย่อมจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศของตน จึงทำให้เกิดปัญหาเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ในอันจะต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งสองประเทศ ด้วยเหตุดังกล่าว จากความพยายามครั้งแรกในปี ค.ศ.1963 OECD จึงได้จัดทำ The OECD Model Double Taxation Convention on Income and on Capital¹⁵ ขึ้นและต่อมาก็ได้ปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมเป็นระยะให้ทันสมัยเหมาะสมอยู่เสมอ จนถึงฉบับสุดท้ายซึ่งได้แก้ไขเพื่อให้สอดคล้องกับการเรียกเก็บภาษีต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงทำให้ OECD ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลาย และประเทศต่างๆ ทั้งที่เป็นประเทศสมาชิกและที่ไม่ได้เป็นสมาชิกได้พากันนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายแม่แบบนี้ไปใช้ในการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกันเป็นจำนวนมาก

หลักการจัดเก็บภาษีอากรในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามแบบร่างอนุสัญญาแม่แบบ

1. หลักการและโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน คำว่า “ภาษีซ้อน” ในความหมายทั่วไป หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกันจำนวนสองครั้งหรือมากกว่าสองครั้ง ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

1.1 ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic double taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐ รัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคลสองคน หรือมากกว่านั้น

1.2 ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical double taxation) หรือภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หมายถึง กรณีที่เงินได้ จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกัน โดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ¹⁵

สารนิพนธ์ฉบับนี้จะพิจารณาเฉพาะในกรณีภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐเท่านั้น โดยที่ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ เป็นลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ กล่าวคือ การที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐตั้งแต่สองรัฐคือรัฐที่จัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักแหล่งเงินได้ และรัฐที่จัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่การเก็บภาษีจึงซ้อนกัน โดยเป็นเหตุให้บุคคลหนึ่งต้องเสียภาษีจากฐานภาษีหนึ่งให้กับสองรัฐหรือมากกว่านั้น ดังนั้น จึงต้องหาแนวทางในการขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว และแนวทางที่ประเทศต่างๆ นำมาใช้ก็คือ การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน

¹⁴ (Online). Abstract from:

http://www.oecd.org/document/17/0,3343,en_2649_37427_35035793_1_1_1_37427,00.html [2007, July 17].

¹⁵ (Online). Abstract from: <http://law501.bravehost.com/data/attribtax.txt> [2007, July 17].

ตั้งที่ได้กล่าวถึงอำนาจรัฐไว้ในส่วนแรกแล้วว่าประเทศต่างๆ อาศัยหลักถิ่นที่อยู่ หลักสัญชาติ หรือหลักแหล่งเงินได้ เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจึงเกิดขึ้นได้ โดยอาจมีรูปแบบอันใดอันหนึ่งดังต่อไปนี้

1. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่งและต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติในอีกประการหนึ่ง
2. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติทั้งสองประเทศ เพราะว่าแต่ละประเทศต่างก็ถือว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติในประเทศของตน
3. เงินได้จำนวนหนึ่งต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในทั้งสองประเทศ ฉะนั้น เพื่อขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศดังกล่าว และเพื่อเป็นการกระตุ้นการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศให้มีการเติบโตมากยิ่งขึ้น ประเทศต่างๆ จึงได้ตกลงกันในการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศทางภาษีขึ้น

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

1. ประเทศไทยกับอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องด้วยความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 ซึ่งบัญญัติว่า “บรรดาษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อการต่อไปนี้ก็ได้อีก ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่กับองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ...” ซึ่งต่อมา ก็ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรนี้คือพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม พ.ศ. 2504 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำกับรัฐต่างประเทศ” ทั้งนี้ก็เพื่อป้องกันมิให้มีการเก็บภาษีซ้อนแก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่มีเงินได้หรือทรัพย์สินอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง หากถ้าไม่ได้มีสัญญาดังกล่าวแล้ว บุคคลนั้นอาจต้องเสียภาษีอากรให้แก่ประเทศทั้งสองโดยเต็มอัตราอันจะเป็นภาระหนักเกินไป จึงเป็นการสมควรที่จะบรรเทาภาระของบุคคลดังกล่าว เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ จากแนวคิดที่ว่าเป็นผลให้ประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ไว้หลายประเทศ

ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับที่ประเทศไทยทำกับต่างประเทศได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่าวิสาหกิจของประเทศหนึ่งจะต้องเสียภาษีกำไรจากการประกอบธุรกิจให้กับ

ประเทศแหล่งเงินได้ ต่อเมื่อเข้าไปประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่มีอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้นั้น

ผู้เขียนจะขอกำหนดถึงข้อบทสำคัญในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวกับประเด็นในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศจากทางธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซื้อขายสินค้า คือ ข้อบทเรื่องกำไรธุรกิจ สถานประกอบการถาวร มาพิจารณาถึงเกณฑ์ดังต่อไปนี้

2. กำไรธุรกิจ

“ข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ

1. กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอนุสัญญารัฐหนึ่ง ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังเช่นที่กล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็น

ก. ของสถานประกอบการถาวรนั้น

ข. การขายในอีกรัฐหนึ่งนั้น ซึ่งสิ่งของหรือสินค้าเช่นเดียวกันหรือคล้ายกับชนิดที่ขายผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ

ค. กิจกรรมทางธุรกิจอื่นที่ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น หรือคล้ายกับชนิดที่ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรนั้น”

อย่างไรก็ตาม การที่รัฐแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศ กรณีมีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ บริษัทต่างประเทศจะต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร ในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งความหมายของสถานประกอบการถาวรจะกล่าวไว้ในหัวข้อถัดไป

กรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ และมีกำไรธุรกิจจากรัฐแหล่งเงินได้ หลักการในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้ตามแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนไทยแบ่งได้ 2 หลักดังต่อไปนี้

1. หลัก Attribution หมายถึง รัฐแหล่งเงินได้มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจเฉพาะที่เกิดจากสถานประกอบการถาวร ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น แต่กำไรจากธุรกิจที่มีได้เกิดจากสถานประกอบการถาวร รัฐแหล่งเงินได้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจได้

2. หลัก Force of Attraction หลักการนี้เป็นการขยายอำนาจรัฐแหล่งเงินได้โดยให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของสถานประกอบการถาวร แม้ว่าจะมิได้มีการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรก็ตามแต่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากประเทศแหล่งเงินได้นั้น แต่อย่างไรก็ตาม การที่รัฐแหล่งเงินได้จะจัดเก็บภาษีได้ก็ต่อเมื่อสถานประกอบการถาวรประกอบกิจการเช่นเดียวกับสำนักงานใหญ่ที่ต่างประเทศ หลัก

Force of Attraction เป็นหลักการที่ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้โดยไม่ดำเนินการธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร

3. สถานประกอบการถาวร

ความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” อาจพิจารณาได้เป็น 3 ลักษณะด้วยกัน โดยหากเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรซึ่งอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีกำไรจากการประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้

3.1 สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset Permanent Establishment) ซึ่งได้แก่สาขาสำนักงาน โรงงาน โรงช่าง คลังสินค้า เป็นต้น และไม่ว่าวิสาหกิจนั้นจะมีกรรมสิทธิ์หรือไม่ก็ตาม สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ในวรรคหนึ่งของข้อบทความที่ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร จะกำหนดให้สถานธุรกิจประจำ ซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วนเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจนั้น ฉะนั้นสถานประกอบการถาวรในกรณีนี้จึงเป็นการพิจารณาจากทรัพย์สินในรูปของสถานธุรกิจประจำ ทั้งนี้ องค์ประกอบที่จะทำให้ทรัพย์สินประกอบการถาวรของวิสาหกิจต่างประเทศได้นั้นมีอยู่ 3 ส่วนด้วยกันคือ

1. วิสาหกิจต่างประเทศจะมีสถานธุรกิจ คือ มีอาคารสถานที่หรืออุปกรณ์ต่างๆ ในอีกประเทศหนึ่ง

2. สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีลักษณะประจำ โดยทั่วไปหมายถึงจะต้องประจำอยู่ที่จุดใดจุดหนึ่งทางภูมิศาสตร์ นอกจากนี้ยังต้องมีความถาวรในระดับหนึ่งอีกด้วย มิใช่เป็นเพียงสถานธุรกิจประจำอยู่เพียงระยะสั้น และมีได้หมายความว่าจะไม่เป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวรเสมอไป หากกิจกรรมของวิสาหกิจมีลักษณะพิเศษและมีสถานธุรกิจของ วิสาหกิจได้ ถิ่นนับว่ามีสถานประกอบการถาวรแล้ว

3. วิสาหกิจได้ใช้สถานธุรกิจประจำข้างต้นประกอบกิจการของตนเองไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน กล่าวคือ เพียงการมีสถานธุรกิจประจำยังไม่เป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น จะต้องมีการใช้สถานธุรกิจประจำนั้นประกอบธุรกิจในลักษณะที่สม่ำเสมอ

สำหรับทรัพย์สินบางประเภทที่มีลักษณะชัดเจนว่าวิสาหกิจต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในอีกประเทศหนึ่ง ในระดับที่พอเพียงแก่การที่ประเทศแหล่งเงินได้จะเรียกเก็บภาษีได้แล้ว อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ได้กำหนดการมีทรัพย์สิน บางรายการให้เป็นสถานประกอบการถาวรเลยโดยไม่ต้องพิจารณาตามหลักข้างต้นอีกครั้งหนึ่ง ตัวอย่างของสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินที่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจน ได้แก่ สำนักงาน สาขา โรงงาน เป็นต้น ซึ่งโดยทั่วไปจะปรากฏอยู่ในวรรค 2 ของข้อบทที่ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร

3.2 สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activities Permanent Establishment)

สถานประกอบการประเภทนี้ได้แก่ โครงการก่อสร้างประกอบหรือติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจ ควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าวและอนุสัญญาบางฉบับอาจให้รวมถึงกิจกรรมให้บริการปรึกษาโดยผ่านลูกจ้างของตนในประเทศแหล่งเงินได้อีกด้วย โดยจะต้องพิจารณาถึงระยะเวลาที่อยู่ในประเทศแหล่งเงินได้เกิน 6 เดือน หรือ 3 เดือน

ในการกำหนดคำนิยามของสถานประกอบการถาวร นอกจากจะพิจารณาทางด้านทรัพย์สินแล้ว ยังจำเป็นต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่กระทำด้วย กล่าวคือจะมีการกำหนดให้การประกอบกิจกรรมบางประเภทเป็นเหตุให้วิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรหรือถ้าประกอบกิจกรรมบางประเภทไม่ว่าจะเข้าข่ายสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินหรือตัวแทนหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ให้ถือว่ามีสถานประกอบการถาวร เหตุผลสำคัญที่ต้องมีการพิจารณาในด้านกิจกรรมด้วยก็เพราะว่าแนวคิดเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรเป็นการพยายามโดยความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจกับแหล่งที่มาของเงินได้

ดังนั้น ถ้าวิสาหกิจหนึ่งจะต้องเสียภาษีกำไรจากธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้ กำไรนั้น โดยส่วนใหญ่ก็ควรที่จะได้มาจากกิจกรรมที่ประกอบในประเทศแหล่งเงินได้ กิจกรรมที่ประกอบบางอย่างมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ ฉะนั้นแม้จะเป็นกิจกรรมที่มีส่วนโดยก่อให้เกิดกำไรอยู่บ้างแต่ก็มีลักษณะที่ห่างจากธุรกิจอันก่อให้เกิดผลกำไรที่แท้จริง ขณะเดียวกันก็เป็นการยากที่จะแบ่งสรรกำไรที่เกิดขึ้น ว่ามาจากกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของ วิสาหกิจนี้จำนวนเท่าใดกันแน่ ด้วยเหตุผลข้างต้นความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยทั่วไปจึงกำหนดให้การประกอบกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของ วิสาหกิจได้รับการยกเว้นไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวร

3.3 สถานประกอบการถาวรประเภทที่เป็นตัวแทน (Agent Permanent Establishment)

สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน การประกอบกิจการผ่านผู้ทำการแทน บางประเภทอาจเป็นเหตุให้มีสถานประกอบการถาวรและต้องเสียภาษีกำไรจากสุทธิในประเทศแหล่งเงินได้ เหตุที่มีการกำหนดไว้ถือว่าตัวแทนบางประเภทเป็นสถานประกอบการถาวร ก็เพื่อป้องกันมิให้วิสาหกิจต่างประเทศเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ โดยการไม่เข้ามากระทำการโดยตรงแต่ใช้วิธีกระทำการผ่านตัวแทน ซึ่งสามารถสร้างกำไรระดับสูงได้เช่นเดียวกับการเข้ามาประกอบกิจการโดยตรง

การพิจารณาสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนสามารถแบ่งได้ดังต่อไปนี้¹⁶

1. ตัวแทนมีสถานะเป็นตัวแทนไม่อิสระ โดยจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ และตัวแทนจะใช้อำนาจทำการแทนบริษัทต่างประเทศทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่
2. นอกจากตัวแทนจะต้องมีลักษณะตามที่กำหนดตามข้อ 1 แล้วตัวแทนจะต้องมีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง กล่าวคือ มีและใช้อำนาจเป็นปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้ในการเจรจาหรือลงนามทำสัญญาแทน หรือเป็นผู้เก็บรักษาและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าของบริษัทต่างประเทศในประเทศผู้ซื้อเป็นปกติวิสัย หรือเป็นผู้ติดต่อหาคำสั่งซื้อในรัฐแหล่งเงินได้เป็นปกติวิสัย หากบริษัทต่างประเทศมีตัวแทนไม่อิสระและดำเนินการในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้

กิจกรรมที่เข้าข่ายยกเว้นไม่ให้อัตโนมัติว่ามีสถานประกอบการถาวร อาจแยกออกได้เป็น 3 ลำดับคือ

1. ลำดับแรก กำหนดว่า ได้แก่ การใช้ความสะดวกในการเก็บรักษาหรือการมีสถานประกอบการธุรกิจไว้โดยเฉพาะเพื่อการซื้อสิ่งของหรือสินค้าและมิใช่เพื่อแปรรูปสิ่งของหรือสินค้าแต่อย่างใดในอาณาเขตที่ทำการซื้อเพียงเท่านั้น
2. ลำดับที่สอง กำหนดว่า ได้แก่ การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษาหรือจัดแสดงของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจและการมีสถานธุรกิจประจำไว้โดยเฉพาะเพื่อการจัดซื้อของหรือสินค้าและมิใช่เพื่อแปรสภาพของหรือสินค้านั้นแต่อย่างใด หรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศเพื่อ วิสาหกิจรวมทั้งการมีสถานธุรกิจประจำไว้โดยเฉพาะเพื่อการวิจัยทางวิทยาศาสตร์หรือเพื่อกิจกรรมทำนองเดียวกัน ซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบของ วิสาหกิจ
3. ลำดับที่สาม กำหนดว่า ได้แก่ 1) การใช้เครื่องอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ 2) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา จัดแสดง หรือส่งมอบ 3) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใดในการแปรสภาพ 4) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการจัดซื้อของหรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น 5) การมีสถานธุรกิจประจำไว้

¹⁶ ชนพล (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต. (2546). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษี* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์, หน้า 346.

เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการโฆษณาจัดทำให้ซึ่งข้อสนเทศ การวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อ
กิจกรรมทำนองเดียวกันซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของวิสาหกิจ

ในหลายๆประเทศนั้น สถานะของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอยู่เหนือ
กฎหมายภายใน ซึ่งก็หมายความว่าเมื่อใดก็ตามที่เกิดความขัดแย้งขึ้นระหว่างข้อบทในอนุสัญญา
ดังกล่าวกับบทบัญญัติของกฎหมายภายใน ต้องใช้บังคับในข้อบทอนุสัญญานั้น และถึงแม้ว่าจะมี
ข้อโต้แย้งในลักษณะว่าเป็นอนุสัญญาจะเป็นเพียงส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน

ดังนั้นหากบทบัญญัติของกฎหมายภายในถูกเปลี่ยนแปลงไป มีผลทำให้อัตราภาษีของ
เงินได้เพิ่มขึ้นเมื่อนั้นบทบัญญัติของกฎหมายภายในนั้นก็จะมีผลกระทบกระเทือนต่อภาระภาษี
ของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาแต่อย่างใดและถึงแม้ว่าบทบัญญัติของกฎหมายภายในนั้น
จะได้ใช้บังคับภายหลังที่ได้มีการใช้บังคับอนุสัญญานั้น

โดยสรุปแล้ว สถานะของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับกฎหมายภายในคือ

1. อนุสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายในและจะถูกใช้บังคับในประเทศคู่สัญญา
เสมือนกฎหมายภายใน
2. เมื่อใดที่อนุสัญญากำหนดการปฏิบัติในทางภาษีที่คิดว่ากฎหมายภายในก็จะใช้
อนุสัญญานั้นบังคับ โดยไม่คำนึงถึงกฎหมายภายใน
3. แต่เมื่อใดที่กฎหมายภายในกำหนดการปฏิบัติทางภาษีที่คิดว่าอนุสัญญาก็จะใช้
กฎหมายภายในนั้นบังคับ โดยไม่คำนึงถึงอนุสัญญา

คำสิทธิ

ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของ คำสิทธิไว้ แต่ “คำสิทธิ” ตามที่ปรากฏใน
อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไปหมายถึงคำตอบแทนในกรณีใดกรณีหนึ่งใน3กรณีดังต่อไปนี้

1. คำตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ
วิทยาศาสตร์(รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย)

คำสิทธิในกรณีนี้คือคำตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาตามสัญญา
อนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศ
ต่างๆจะถือว่าคำตอบแทนในกรณีนี้เป็นคำสิทธิ

2. คำตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม
หรือวิทยาศาสตร์

คำตอบแทนในกรณีนี้ในความเป็นจริงเป็นค่าเช่าอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม

หรือวิทยาศาสตร์ เช่น ค่าเช่าเครื่องจักร ตามปกติถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ฉะนั้น หากผู้ให้เช่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและมีได้มีสถานประกอบการถาวร ในประเทศไทยแล้ว ประเทศไทยก็เก็บภาษีไม่ได้ เงินค่าเช่าดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษี ผู้จ่ายค่าเช่าจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศส่วนใหญ่ รวม 35 ประเทศ ได้แก่ ปากีสถาน อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ แคนาดา ออสเตรเลีย สวีเดน เวียดนาม ฮังการี ศรีลังกา สาธารณรัฐ-เชค สวิตเซอร์แลนด์ อิสราเอล แอฟริกาใต้ โรมานี สหรัฐอเมริกา ลาว ลักเซมเบิร์ก เนปาล สเปน สาธารณรัฐอาหรับเอมิเรตส์ ไชปรัส บัลแกเรีย อาร์เมเนีย บาห์เรน โอมาน สโลเวเนีย ยูเครน และฮ่องกง ถือว่าค่าเช่า ดังกล่าวเป็นค่าสิทธิ ไม่ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ ฉะนั้น แม้ผู้ให้เช่าจะไม่มีสถานประกอบการอยู่ ในประเทศไทย ประเทศไทยก็เก็บภาษีได้ ผู้จ่ายค่าเช่าจึงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรเว้นแต่จะได้รับการลดอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวมาแล้ว

3. คำตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์หรืออาจเรียกว่า“คำวิทยากร”ก็ได้

คำวิทยากรหมายถึงคำตอบแทนที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสนเทศเกี่ยวกับความรู้ ความชำนาญ หรือประสบการณ์พิเศษทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งยังมีได้เปิดเผยต่อสาธารณชน ทั้งนี้ ผู้ให้วิทยากรไม่ต้องลงมือดำเนินการใดๆ และไม่ต้องรับประกันว่าความรู้ความชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษของตนจะให้ผลสำเร็จตามความประสงค์ของผู้จ่ายเงิน

17

โดยสรุป

ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของค่าสิทธิไว้ หากแหล่งเงินได้จากค่าสิทธิเกิดขึ้นในประเทศคู่สัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนและผู้มีเงินได้จากค่าสิทธิเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาแล้ว ก็ต้องใช้ความหมายของค่าสิทธิตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ถ้าแหล่งเงินได้จากค่าสิทธิมิได้เกิดขึ้นในประเทศคู่สัญญา หรือเกิดขึ้นในประเทศไทยแต่ผู้มีเงินได้จากค่าสิทธิมิได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ก็ต้องใช้ความหมายของค่าสิทธิตามความหมายที่ 1 และที่ 3 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน คือหมายถึงคำตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ไม่รวมถึงคำตอบแทนเพื่อ

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คุณลักษณะ ตราชูธรรม. (2550). *ภาษีค่าสิทธิ* (ออนไลน์). บทคัดย่อจาก:

http://www.sanpakomsarn.com/page_article_detail.php?aID=41 [2550, 8 กุมภาพันธ์].

การใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ และไม่รวมถึงค่าตอบแทนการโอนขายทรัพย์สินทางปัญญาคด้วย

วิธีการขจัดภาษีซ้ำซ้อน

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน จะดำเนินการขจัดปัญหาที่มีการใช้อำนาจรัฐเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล โดยประเทศตั้งแต่ 2 ประเทศขึ้นไปดังนี้

1. เพิกถอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง หมายความว่า ในอนุสัญญาอาจกำหนดไปให้ชัดเจนว่าเงินได้ประเภทนั้นๆ จะเก็บภาษีได้ก็เฉพาะในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น หรือ อาจกำหนดว่าเงินได้นั้นๆ เก็บภาษีเงินได้ก็เฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น การกำหนดเช่นนี้ทำให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นของประเทศเดียวจึงไม่เกิดการเก็บภาษีซ้อน

2. ให้ทั้งสองประเทศมีสิทธิจัดเก็บ โดยประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บและประเทศถิ่นที่อยู่นั้น สามารถจัดเก็บได้ แต่ต้องบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนด้วยวิธีต่างๆ ดังนี้¹⁸

2.1 วิธีเครดิต หลักการของวิธีเครดิตกำหนดให้ประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ถือเอาภาษีที่เสียไปในอีกประเทศหนึ่ง สำหรับเงินได้จำนวนนั้นเป็นเครดิตภาษี กล่าวคือ ให้นำเอาจำนวนภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ได้

2.2 วิธียกเว้น ใช้ในกรณีที่อนุสัญญากำหนดให้เก็บภาษีได้ในทั้งสองประเทศ เช่นเดียวกับกรณีของวิธีเครดิต หลักการของวิธียกเว้นกำหนดให้ประเทศซึ่งผู้เสียภาษีมมีถิ่นที่อยู่ (หรือที่เรียกสั้นๆว่า ประเทศถิ่นที่อยู่) ยกเว้นเงินได้ที่ถูกเก็บภาษีในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ (หรือเรียกสั้นๆว่า ประเทศแหล่งเงินได้) ไม่ต้องมาเก็บภาษีอีกในประเทศถิ่นที่อยู่ วิธีนี้แยกออกเป็น 2 วิธี คือ

2.2.1 วิธียกเว้นเต็มที่ วิธีนี้กำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่งดการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทที่ถูกเก็บภาษีมาแล้วในประเทศแหล่งเงินได้โดยสิ้นเชิง คือเป็นการยกเว้นโดยเด็ดขาดเงินได้ใดเสียภาษีแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ก็ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่อีก

¹⁸ ขจรเดช เจตวิพัฒนานนท์ : *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ* ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ . บทความ ธรรมนิติ . หน้า 52

2.2.2 วิธียกเว้นแบบก้าวหน้า วิธีการนี้กำหนดว่า เงินได้ใดที่เสียภาษีแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ ไม่ต้องเสียภาษีอีกในประเทศถิ่นที่อยู่แต่ในการคำนวณภาษีนั้นประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิเอาเงินได้ซึ่งเกิดจากแหล่งภายนอกประเทศซึ่ง เสียภาษีแล้วมารวมเป็นฐานภาษีสำหรับคำนวณเงินได้วิธีการนี้จะทำให้ฐานภาษีสูงขึ้น (เพราะเป็นอัตราก้าวหน้า) เมื่อได้อัตราที่สูงขึ้นแล้วให้ใช้อัตราที่สูงนี้กับฐานภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ที่มีได้เสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้มาแล้ว

บทที่ 3

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

เพื่อให้เกิดความเข้าใจถึงระบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อันจะนำไปสู่การวิเคราะห์ถึงปัญหากฎหมายภาษีอากรที่มีต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ในบทที่ 3 นี้จึงศึกษาถึงลักษณะและความหมายของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ความเป็นมา และ ประเภทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งจะได้ศึกษาถึงภาครัฐและภาคเอกชนในการให้ความสำคัญต่อพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ว่ามีอยู่อย่างไร เพียงใด

ความเป็นมาและความหมายของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹

คำว่า “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” เพิ่งจะเริ่มใช้กันอย่างแพร่หลายและเป็นที่รู้จักกันเมื่อนานมานี้เอง โดยที่ในอดีตนั้นการค้าทั้งในระดับภายในประเทศและระดับระหว่างประเทศนั้นมีลักษณะของการติดต่อดำเนินธุรกิจที่หลากหลายรูปแบบทั้งแบบที่ใช้การเจรจาตกลงกันต่อหน้า และการตกลงกันผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ แต่ในระยะแรกๆของการใช้สื่อเพื่อการติดต่อกันนั้นยังคงเป็นสื่อในยุคแรกๆ คือ โทรเลข โทรทัศน์ และ โทรศัพท์ และต่อมาก็วิวัฒนาการมาเป็นสื่อประเภท โทรพิมพ์ โทรสาร และการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ อีดีไอ จนกระทั่งถึงยุครุ่งเรืองของสื่ออิเล็กทรอนิกส์สมัยใหม่โดยการนำเอาเครื่องมือเครื่องคอมพิวเตอร์มาพัฒนาระบบและโปรแกรมใช้งานจนสามารถใช้ระบบอินเทอร์เน็ตได้ ก็มีการนำเสนอสื่ออินเทอร์เน็ตมาใช้ในการนี้ด้วย

ดังนั้น แม้ว่าสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ในการทำการค้าจะมีความหลากหลาย แต่ในปัจจุบันสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่มีผู้นิยมใช้มากคือสื่อผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต เนื่องจากเป็นระบบที่เปิดโอกาสให้ประชาชนทั่วทุกมุมโลกสามารถติดต่อสื่อสารและค้นหาแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการค้าที่ต้องการได้ตลอดเวลา ไม่ว่าจะเป็นการสื่อสารทางการค้าโดยใช้ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ การสืบค้นข้อมูลทางการค้าผ่านเครือข่ายเชื่อมโยงข้อมูลของอินเทอร์เน็ต หรือการถ่ายโอนข้อมูลเครือข่าย

¹ ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ. (2545). *คำอธิบายพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทาง อิเล็กทรอนิกส์*. กรุงเทพมหานคร (จิริราชการพิมพ์ จำกัด)

อินเทอร์เน็ตเป็นเครือข่ายของเครือข่าย ที่เชื่อมโยงเครือข่ายคอมพิวเตอร์ต่างๆ ในโลกเข้าด้วยกัน โดยมีคุณลักษณะที่สำคัญคือ เป็นสถานีต้นทางกับปลายทางซึ่งไม่ต้องต่อถึงกันขณะส่งข่าวสาร เนื่องจากใช้การฝากส่งข่าวกันต่อไปเป็นทอดๆ จากสถานีต้นทาง ผ่านสถานีต่างๆ ไปจนถึงสถานีปลายทางนับเป็นระบบที่กระจายความรับผิดชอบ ไม่มีศูนย์กลางของระบบ ดังนั้นหากบางส่วนของระบบถูกทำลาย บางส่วนที่ยังเหลืออยู่ก็สามารถทำงานต่อไปได้ โครงสร้างของเครือข่ายอินเทอร์เน็ตจึงเป็นโครงสร้างแบบกระจายที่ครอบคลุม โยงใยไปทั่วโลกโดยไม่มีใครควบคุมหรือเป็นเจ้าของแต่ผู้เดียว และทำให้ในปัจจุบันอินเทอร์เน็ตมีการขยายตัวอย่างรวดเร็วจนยากที่จะเปรียบเทียบกับเทคโนโลยีอื่นๆ ที่เคยมีมาในอดีต

ความก้าวหน้าของระบบอินเทอร์เน็ต ทำให้ในปัจจุบันจำนวนคอมพิวเตอร์ประมาณ 60 ล้านกว่าเครื่องที่เป็น เซิร์ฟเวอร์ ซึ่งสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อันทำให้เห็นการเปลี่ยนแปลงของจำนวนประชากรอินเทอร์เน็ตที่มากมายขึ้นทุกวัน และจำนวนที่เพิ่มขึ้นนี้ก็นำไปสู่โอกาสและความท้าทายในธุรกิจต่างๆ บนอินเทอร์เน็ต โดยการที่ภาคธุรกิจนำอินเทอร์เน็ตมาใช้ในการจัดการทางการค้าพาณิชย์และเรียกกันว่าเป็นการทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างแพร่หลาย

ด้วยเหตุนี้สื่ออินเทอร์เน็ตมีศักยภาพในการอำนวยความสะดวกให้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถกระจายไปได้ทั่วโลกอย่างกว้างขวางและรวดเร็ว ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงเอื้ออำนวยให้การทำธุรกรรมทางการค้า ดำเนินไปด้วยความสะดวกรวดเร็วและแม่นยำ เพราะการค้าตามปกตินั้นจะมีกิจกรรมย่อยๆ หลายๆ อย่างประกอบกันเป็นวงจรธุรกิจ คำว่า “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” จึงไม่ได้มีความหมายจำกัดเพียงการซื้อขายหรือการขายสินค้าผ่านทางเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ที่ก่อให้เกิดรายได้โดยตรงเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ที่ช่วยเสริมสร้างและก่อให้เกิดรายได้กับบริษัทหรือผู้ประกอบการ เช่น การที่ระบบช่วยให้การติดต่อประสานงานระหว่างหน่วยงานทำได้ง่ายสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น การทำให้หน่วยงานต่างๆ สามารถใช้ข้อมูลร่วมกันเพื่อวางแผนการตลาด การปรับปรุงบริการประกอบการขาย การสร้างสินค้าหรือบริการใหม่ๆ รวมถึงการสร้างแหล่งข้อมูลกลางเพื่อแบ่งปันข้อมูลที่เก็บรายละเอียดของงูการค้าเพื่อปรับปรุงการบริการให้ดีขึ้นและทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์มีแนวโน้มที่จะปรับปรุงรูปแบบการพาณิชย์ของตนเข้าสู่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บนอินเทอร์เน็ตมากยิ่งขึ้น

ประโยชน์อย่างมากของอินเทอร์เน็ตต่อภาคธุรกิจจึงเห็นได้อย่างชัดเจนในแง่ที่ว่าวิธีการใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ประเภทนี้มีความหลากหลายและยืดหยุ่น มีข้อจำกัดเรื่องเวลาและระยะทางน้อย ต้นทุนต่ำกว่าสื่ออิเล็กทรอนิกส์ประเภทอื่นๆ มีความสะดวกคล่องตัว ไม่กินเนื้อที่สามารถสื่อสารได้ด้วยความเร็วสูง สามารถจัดการประชุมผ่านวิดีโอคอนเฟอเรนซ์ การจัดการประชุม

ทางไกลผ่านทางคอมพิวเตอร์ สามารถใช้ระบบ โอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การสื่อสารอบรมทางไกล การส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ การลดจำนวนกระดาษเอกสารและทำให้ต้นทุนถูกลง ซึ่งก็ย่อมส่งผลตามมาให้ราคาสินค้าหรือบริการถูกลง จึงสามารถแข่งขันกับผู้ดำเนินธุรกิจประเภทเดียวกับรายอื่นได้

จุดเริ่มต้นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เริ่มมาจากการสั่งซื้อสินค้าโดยการ โอนเงินผ่านเครือข่ายคอมพิวเตอร์ ต่อมาจึงพัฒนาขึ้นมาเรื่อยๆ จนมีการนำมาใช้ในการทำรายการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าที่เป็นข้อมูลสารสนเทศระหว่างธุรกิจ การที่อินเทอร์เน็ตกลายเป็นแหล่งซื้อขายสินค้าสำหรับบุคคลทั่วไป ทำให้มุมมองของบริษัทร้านค้าต่างๆ ต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้เปลี่ยนแปลงไป บริษัทต่างๆ มองเห็น โอกาสที่จะใช้ประโยชน์จากการพาณิชย์ในลักษณะนี้ โดยในปี ค.ศ. 1960 ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ริเริ่มนำเอาระบบการส่งหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ที่เรียกว่า EDI มาใช้ในการติดต่อซื้อขายสินค้านี้ระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง และต่อมาก็นำเอาระบบเครือข่ายการ โอนเงิน หรือ EFT มาใช้ระหว่างธนาคารหรือระหว่างสถาบันการเงินด้วยกันเอง และจากนั้นอีกไม่นาน โดยผลพวงของระบบอินเทอร์เน็ตก็ทำให้มีการนำเอาระบบ EDI และ EFT มาปรับใช้กับระบบอินเทอร์เน็ตเพื่อการพาณิชย์ขึ้น ซึ่งในระยะแรกๆ นั้น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังจำกัดอยู่เฉพาะผู้ประกอบการรายใหญ่เท่านั้น แต่ต่อมาอีกไม่นาน ประโยชน์ของอินเทอร์เน็ตก็ได้กลายเป็นช่องทางสื่อสารรูปแบบใหม่ที่มีการนำไปใช้งานอย่างกว้างขวางสู่ธุรกิจทุกระดับชั้นจนทำให้ระบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันไม่ได้จำกัดอยู่แค่สถาบันการเงินหรือบริษัทขนาดใหญ่อีกต่อไป

เมื่อมีการนำระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการพาณิชย์มากขึ้น ก็เริ่มมีการหาความหมายของ “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” ไว้มากมายทั้งคล้ายกันและแตกต่างกัน อาทิ เช่น องค์การการค้าโลก (WTO)² นิยามคำว่า การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หมายถึง การผลิต การโฆษณา การขาย และจำหน่ายผลิตภัณฑ์ผ่านทางเครือข่ายคอมพิวเตอร์

องค์การร่วมมือระหว่างประเทศว่าด้วยเศรษฐกิจและการพัฒนา OECD³ มองพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นกระบวนการและการส่งผ่านข้อมูลดิจิทัล ซึ่งรวมถึงข้อความ ตัวหนังสือ เสียง

² WTO. Electronic Commerce and the Role of the WTO, WTO Special Studies, 1998, ISBN 92-870-1198-2 (Online). Abstract from: <http://www.wto.org>. [2005, July 25].

³ OECD. OECD Policy Brief No. 1-1997 on Electronic Commerce, Organization for Economic Cooperation and Development, 1997. (Online). Abstract from: http://www.oecd.org/publications/Pol_brief/9701_pol.htm. [2005, July 25].

ภาพ และภาพเคลื่อนไหวซึ่งได้ทำขึ้นและส่งผ่าน ไปยังเครือข่ายเปิด หรือเครือข่ายปิด ซึ่งมีทางเข้าไปยังเครือข่ายเปิด

โดยสรุป คำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะที่หลากหลายเพราะใช้เกณฑ์ในการพิจารณาแตกต่างกัน คือ

1. พิจารณาตามลักษณะของสื่ออิเล็กทรอนิกส์ คือลักษณะของการเข้าไปเกี่ยวข้องของมนุษย์ ในขั้นตอนการประมวลผลและการส่งผ่านข้อมูลมาน้อยเพียงไร ลักษณะของสื่ออิเล็กทรอนิกส์ว่าเป็น On-line หรือ Off-line ลักษณะของเครือข่าย ว่าผ่านระบบอินเทอร์เน็ตหรือไม่
2. พิจารณาตามลักษณะของผู้ใช้และกิจกรรม คือลักษณะของผู้ใช้ว่าเป็นการใช้ระหว่างบริษัทกับลูกค้าหรือระหว่างบริษัทกับรัฐทุกขั้นตอนของการทำธุรกิจสามารถทำได้บนคอมพิวเตอร์ ตั้งแต่การหาข้อมูลสินค้า การดูโฆษณา หลังจากนั้นอาจจะมีการซื้อหรือไม่ก็ได้ ถ้ามีการซื้อบนอินเทอร์เน็ต กระบวนการสั่งซื้อ การชำระเงิน การจัดส่งสามารถทำได้เสร็จบนคอมพิวเตอร์เลย เช่นเดียวกัน ในเรื่องการจัดส่งเสริมสินค้านั้นตัวสินค้าแบ่งได้เป็นสองรูปแบบ คือ สินค้าที่จับต้องได้ ขั้นตอนการจัดส่งก็ยังคงต้องผ่านวิธีการตามปกติ การเสียภาษีหรือค่าธรรมเนียมต่างๆก็เก็บตามเดิม และสินค้าที่มีรูปแบบเป็น Electronic delivery การจัดส่งสามารถส่งได้ถึงมือลูกค้าโดยตรง
3. พิจารณาตามระบบของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คือการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มักเกิดขึ้นอย่างมีระบบ เช่นระบบที่มีผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์หลายๆแบบ หรือผสมผสานกันหลายๆสื่อ ภายใต้กระบวนการธุรกิจหลายๆแบบ

ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

อาจกล่าวได้ว่า ลักษณะพิเศษหลายประการของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวซึ่งทำให้เกิดการค้ารูปแบบใหม่ไร้พรมแดนนั้น ก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรได้หลายประการ

1. ลักษณะของการเป็นเครือข่ายทั่วโลก ที่เรียกว่า World Wide Web ซึ่งเป็นลักษณะที่ใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ระบบอินเทอร์เน็ตจัดการเก็บข้อมูลไว้ในรูปของ “ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์” ผ่านทางเว็บเพจอันบุคคลทั่วไปสามารถเปิดหน้าต่างเว็บเพจนั้นเข้าเยี่ยมชมได้ตลอดเวลาและในทุกสถานที่ทั่วโลก ดังนั้นเมื่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้นำระบบอินเทอร์เน็ตมาใช้ ก็ได้รับประโยชน์จากคุณลักษณะพิเศษนี้จากระบบ WWW ได้เช่นกัน ทำให้มีการติดต่อค้าขายเชื่อมโยงกันได้ทั่วโลกทุกตลาดไม่ว่าจะเป็นตลาดขนาดใหญ่หรือตลาดขนาดเล็ก ตลาดสินค้าหรือตลาดการบริการ ในประเทศหรือนอกประเทศหลายประเทศในเวลาเดียวกัน ผู้ประกอบการทั้งหลายซึ่งได้กระทำการค้ารูปแบบใหม่ แต่ในขณะเดียวกัน ประโยชน์ของผู้ประกอบการก็ก่อให้เกิดปัญหาแก่รัฐในการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ประกอบการเหล่านั้น เพราะเหตุว่าการค้าปรากฏในทุกแห่งทั่วโลก

ซึ่งอาจมีการซื้อขายสินค้าหรือบริการเวลาใดและสถานที่แห่งใดในประเทศก็ได้และอาจไม่ปรากฏหลักฐานการซื้อขายเลยก็ได้ จึงขอย่อมก่อให้เกิดอุปสรรคต่อรัฐในการติดตามตรวจสอบว่าผู้ประกอบการรายใดบ้างที่มีเงินได้จากการประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น และยังมีปัญหาอีกว่ารัฐอาจจะมิอำนาจในการจัดเก็บเพราะกิจกรรมค้าขายที่เกิดขึ้นนั้นอาจไม่ปรากฏหลักฐานหลักแหล่งที่ชัดเจน อันจะถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการของผู้ประกอบการนั้นได้หรือไม่

2. ลักษณะของการมีโดเมนเนม ในการก่อตั้งเว็บเพจบนอินเทอร์เน็ตนั้นต้องมีการตั้งชื่อโดเมนเนมและต้องมีการนำไปจดทะเบียนชื่อนั้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดกลุ่มของเว็บเพจ และเพื่อป้องกันที่อยู่อาณาเขตของอินเทอร์เน็ต โดยที่ได้มีระบบ URL ซึ่งมีคุณสมบัติที่สามารถสืบค้นข้อมูลในเว็บเพจได้ตามสถานที่ของไฟล์ และในการก่อตั้งโดเมนเนม ก็จะเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่ายเป็นต้นว่า ผู้จดทะเบียนชื่อ ผู้ติดต่อประสานงานด้านการเงิน และผู้ที่ติดต่อประสานงานทางด้านเทคนิค เป็นต้น โดยที่ผู้จดทะเบียนชื่อโดเมนเนมมักจะเป็นเจ้าของชื่อตามเครื่องหมายการค้าของตนและมักจดทะเบียนในประเทศที่ตนมีเครื่องหมายการค้าอยู่ ซึ่งโดเมนเนมได้จดทะเบียนในประเทศใดก็จะได้รับชื่ออันเป็นสัญชาติของโดเมนเนมนั้นซึ่งการที่จะถือว่าเป็นนิติบุคคลนั้นมีไว้เพียงจดทะเบียนโดเมนเนมจะทำให้กลายเป็นนิติบุคคลหากแต่จะต้องได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในการจดทะเบียนนิติบุคคลด้วย ซึ่งหากผู้ประกอบการใดได้จดทะเบียนโดเมนเนมเป็นสัญชาติไทยซึ่งมีคำว่า .th ต่อท้ายชื่อที่ตั้งไว้อันแสดงถึงสัญชาติไทย ก็จะมีชื่อโดเมนเนมเป็นชื่อสัญชาติไทย อย่างไรก็ตามก็อาจมีปัญหากการตีความคำว่า “นิติบุคคลไทยหรือนิติบุคคลต่างประเทศ” ได้เพราะเหตุว่าการจดทะเบียนในประเทศไทยนั้น ไม่ได้หมายความว่าผู้ที่จดทะเบียนนั้นเป็นผู้มีสัญชาติไทย และไม่ได้หมายความว่าหากนิติบุคคลต่างชาติจดทะเบียนชื่อโดเมนเนมสัญชาติไทยแล้ว จะถือเป็นนิติบุคคลไทย ขณะเดียวกันก็ไม่ได้หมายความว่านิติบุคคลไทยจะต้องจดทะเบียนโดเมนเนมสัญชาติไทยเท่านั้น เพราะยังสามารถจดทะเบียนใช้สัญชาติต่างประเทศก็ได้ และก็ไม่ได้หมายความว่าจดทะเบียนโดเมนเนมสัญชาติประเทศอื่นเพื่อทำการค้าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น จะทำให้นิติบุคคลไทยนั้นกลายเป็นนิติบุคคลต่างชาติไปได้ ด้วยเหตุนี้ปัญหาของการจัดเก็บภาษีอากร ก็คือ ปัญหาที่ว่ารัฐไม่อาจทราบได้ว่านิติบุคคลไทยซึ่งจดทะเบียนโดเมนเนมสัญชาติอื่นจะไปทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้เงินได้มาหรือไม่และเมื่อใด สถานที่แห่งใด

3. ลักษณะของการให้บริการอินเทอร์เน็ต โดยที่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตอาจให้บริการในลักษณะที่หลากหลายได้ เช่น

3.1 ให้บริการเช่าช่องเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

3.2 ให้บริการเช่าพื้นที่ความจำในหน่วยคอมพิวเตอร์เพื่อเป็นศูนย์กลางกระจายข้อมูล

ข่าวสาร

3.3 ให้บริการไปรษณีย์พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือ E-mail

3.4 ให้บริการจัดสร้างเว็บเพจหรือ โปรแกรมการชำระเงินผ่านบัตรเครดิต

ทั้งนี้ในการให้บริการอาจแบ่งละเอียดลงไปได้อีกกว่าเป็นการให้บริการด้านเนื้อหา คือ มีลักษณะคล้ายกับผู้จำหน่ายสินค้าที่เป็นข้อมูลหรือคล้ายกับการรับจ้างทำของอันเป็นการสร้างเนื้อหาหรือข้อมูลตามคำสั่งที่ให้ทำ หรืออาจเป็นการให้บริการเช่าพื้นที่เพื่อโฆษณาโดยเฉพาะ โดยการที่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตหรือ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต อาจแบ่งเฉพาะพื้นที่ให้เช่าและอาจรับจ้างออกแบบการโฆษณาให้ด้วยก็ได้ นอกจากนี้ การให้บริการของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต อาจมีลักษณะของการให้บริการในวิชาชีพต่างๆ อีกด้วย เป็นต้นว่า ให้บริการปรึกษาปัญหาการใช้อินเทอร์เน็ต บริการที่ปรึกษาปัญหากฎหมาย บริการจัดการเรื่องวิศวกรรม หรือสถาปัตยกรรม หรือบริการรับทำบัญชีหรือตรวจสอบบัญชีด้วยก็ได้ ซึ่งผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตหรือ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต เหล่านี้ล้วนแต่มี “เงินได้” จากการให้บริการทั้งสิ้น และส่งผลให้เกิดปัญหาว่ารัฐใครจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีกับผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเหล่านี้ และจะเก็บภาษีในอัตราเงินได้ประเภทใดตามลักษณะของการให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตที่หลากหลายเหล่านี้

4. ประเภทของสินค้าที่ทำการค้าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็นสองประเภท⁴ คือ

4.1 สินค้าประเภทที่ไม่สามารถจับต้องได้ เป็นสินค้าและบริการที่สามารถทำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างเต็มรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการโฆษณา จำหน่ายสินค้า การเจรจาต่อรอง การตกลงทำสัญญาซื้อขาย การชำระเงิน และการส่งสินค้า ซึ่งสามารถดำเนินการได้โดยคอมพิวเตอร์ เช่น จำหน่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ การให้บริการวิดีโอตามสั่ง การให้บริการเคเบิลทีวี การจำหน่ายแผ่นเสียงเพลง การให้บริการฐานข้อมูล และการให้บริการธนาคารทางคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

4.2 สินค้าประเภทที่สามารถจับต้องได้ สินค้าประเภทดังกล่าวนี้ ไม่ทำให้เกิดการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างครบวงจรเหมือนดังกรณีแรก โดยสินค้าเหล่านี้เมื่อได้มีการส่งมอบสินค้าที่ซื้อขายกันก็จะมีลักษณะเช่นเดียวกับการซื้อขายกันตามปกติ แต่ในขั้นตอนของการเจรจาต่อรอง การโฆษณาสินค้า การทำสัญญาหรือการชำระเงินอาจกระทำผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ได้ แต่ในเวลาที่จะส่งมอบสินค้าที่จับต้องได้นี้ไม่อาจกระทำในรูปของสินค้าอิเล็กทรอนิกส์

⁴ สมาคมนักข่าวสายเทคโนโลยีสารสนเทศโดยชมรมนักข่าว, “กฎหมายอิเล็กทรอนิกส์คอมมิิร์ซ : จากแนวคิดสู่รูปธรรม,” ในเอกสารประกอบการสัมมนาระดมความคิดเห็น (กรุงเทพมหานคร : ม.ป.ท., 2541) , หน้า 100.

ความแตกต่างของลักษณะของสินค้าในการทำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้ก่อให้เกิดปัญหาการเรียกเก็บภาษีอากรได้เช่นกัน เพราะหากเป็นสินค้าที่จับต้องไม่ได้ก็ทำให้ยากต่อการตรวจสอบธุรกรรมการค้านั้น ทำให้การจกเก็บภาษีไม่อาจทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ความสำคัญของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

1. พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

เนื่องจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นทั้ง โอกาสและการตั้งรับที่ขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาลและการพัฒนาขีดความสามารถของเอกชน ไม่ว่าจะเป็นส่วนของการค้าภายในประเทศและการค้าระหว่างประเทศ ล้วนแต่เป็นเรื่องที่ประเทศไทยให้ความสำคัญกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์พอสมควรในระดับระหว่างประเทศ เช่น องค์การการค้าโลก หรือ WTO และระดับภูมิภาค เช่น อาเซียนและเอเปค นั้น ประเทศไทยก็ได้เข้าไปมีส่วนร่วมในการประชุมเจรจาเพื่อการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย ทั้งนี้วาระในการประชุมส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมสนับสนุนให้มีการใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศสมาชิกให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ และประเด็นเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับเรื่องของเทคโนโลยี สังคม การเงิน การบริหารจัดการและกฎหมาย โดยที่กฎหมายทั้งหลายที่เกี่ยวข้องกับข้อขัดข้องต่อการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ถูกหยิบยกขึ้นมาเป็นประเด็นของวงประชุม เป็นต้นว่า เรื่องการคุ้มครองผู้บริโภค การทำสัญญาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และการนำสืบพยานหลักฐานความสมบูรณ์ถูกต้องของสัญญา การศุลกากร ทรัพย์สินทางปัญญา รวมทั้งการภาษีอากร เป็นต้น

ประเทศไทยยังใช้โอกาสจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อการสนับสนุนการส่งออกสินค้าไทย โดยเฉพาะสินค้าที่นำรายได้เข้าประเทศที่มีมูลค่าสูง เช่น อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์ และสินค้าที่เป็นข้อได้เปรียบทางการค้า เช่น อุตสาหกรรมการเกษตร รวมทั้งสินค้าที่เป็นปัจจัยการผลิตในต่างประเทศ เช่น อุตสาหกรรมชิ้นส่วนยานยนต์ ตลอดจนสินค้าพื้นบ้านที่เป็นเอกลักษณ์ของไทย เช่น ผลผลิตทางศิลปหัตถกรรม นอกจากนี้ยังใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นเครื่องมือการตลาดที่สำคัญในการค้าภาคบริการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริการที่นำรายได้เข้าประเทศสูง ซึ่งนอกจากจะเป็นโอกาสของผู้ประกอบการรายใหญ่แล้ว ยังเป็นโอกาสสำหรับผู้ประกอบการไทยระดับกลางและระดับย่อม รวมตลอดถึงประชาชนทั่วไปที่มีผลิตภัณฑ์และทรัพย์สินทางปัญญาอันเป็นมูลค่าที่จำหน่ายได้อีกด้วย พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยเวลานี้จึงถูกนำมาใช้เป็นกลยุทธ์ที่สำคัญที่จะเป็นทางออกหนึ่งในขบวนการแก้ปัญหาเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

ดังนั้น รัฐบาลจึงเห็นสมควรให้ต้องมีการปรับปรุงแก้ไขหรือออกกฎหมายเกี่ยวกับการพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์โดยมีมติเห็นชอบเมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2539 ให้ปฏิรูปกฎหมาย

เทคโนโลยีสารสนเทศ ตามนโยบายไอที 2000 (IT 2000) และต่อมาในวันที่ 15 ธันวาคม 2541 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ จัดทำโครงการพัฒนากฎหมายเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อเป็นการเตรียมความพร้อมในด้านต่างๆ ของอุตสาหกรรมการส่งออกที่เข้าสู่ระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายใต้กรอบของการค้าเสรีและเป็นข้อมูลประกอบการกำหนดนโยบายการเจรจาทางด้านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของไทยในเวทีการประชุมระหว่างประเทศ

กฎหมายเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อให้มีการรองรับสถานะทางกฎหมายที่มีการกระทำธุรกรรมผ่านทางอินเทอร์เน็ตเช่น กฎหมายธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กฎหมายอาชญากรรมคอมพิวเตอร์ และกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล ขณะเดียวกันก็ผลักดันให้มีกฎหมายใหม่ที่จำเป็นต่อการเสริมสร้างหลักประกันและความเชื่อมั่นทั้งผู้ประกอบการและผู้บริโภค โดยเห็นว่ากฎหมายนั้นเกิดขึ้นจากผลของการมีอยู่และความเปลี่ยนแปลงของสังคม เมื่อสังคมเปลี่ยนแปลงไป กฎหมายก็พึงต้องเปลี่ยนแปลงไปด้วย

ประเด็นเรื่องภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นเรื่องละเอียดอ่อนและมีปัญหาในทางปฏิบัติพอสมควร เพราะนอกจากภาษีอากรจะเกี่ยวข้องกับข้อกฎหมายแล้ว ยังเป็นประเด็นที่ต้องเกี่ยวข้องกับเรื่องเศรษฐกิจและการบริหารธุรกิจด้วย ทั้งนี้เนื่องจากความต้องการภาครัฐในการสร้างความสมดุลระหว่างผลประโยชน์ของรัฐ ในการจัดเก็บรายได้เพื่อนำมาจัดสรรเป็นงบประมาณพัฒนาประเทศกับผลประโยชน์ภาคธุรกิจซึ่งผู้ประกอบการย่อมต้องการได้กำไรสูงสุดจากการทำการค้า เมื่อรัฐก็ต้องการจัดเก็บภาษีให้มากที่สุดเพื่อประโยชน์ประเทศชาติ และเมื่อภาคธุรกิจต้องการลดต้นทุนให้ต่ำที่สุดเพื่อประโยชน์ทางการค้าของตนก็ย่อมส่งผลให้เกิดความขัดแย้งทางความคิดและเกิดปัญหาในทางปฏิบัติระหว่างผู้จัดเก็บกับผู้ที่ยพยายามหลีกเลี่ยงภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะมากได้ ซึ่งปัญหาเหล่านี้เป็นปัญหาตามปกติที่เกิดขึ้นและมีอยู่แล้วในทางการค้าปกติทั่วไป

เมื่อนำประเด็นภาษีอากรเช่นนี้มาปรับใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ยิ่งเกิดปัญหามากยิ่งขึ้น เพราะเหตุว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นมีลักษณะเป็นการค้าไร้พรมแดนและมีลักษณะระหว่างประเทศ อีกทั้งยังมีลักษณะที่เป็นสภาพการค้าผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ซึ่งไม่อาจทราบได้แน่ชัดถึงสถานที่ประกอบกิจการ หรือกิจกรรมทั้งหลายในการติดต่อค้าขายหรือส่งมอบสินค้าหรือบริการต่อกัน

2. ประเภทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้

2.1 ผู้ประกอบการกับผู้บริโภค คือ การค้าระหว่างผู้ค้ากับผู้บริโภค เช่นการขายหนังสือขายวีดีโอขายซีดีเพลง เป็นต้น

2.2 ผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ คือ การค้าระหว่างผู้ประกอบการ จะครอบคลุมเรื่องการขายส่งการทำคำสั่งซื้อสินค้าผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์

2.3 ผู้บริโภคกับผู้บริโภค เป็นการติดต่อระหว่างผู้บริโภคกับผู้บริโภค เช่น เพื่อการติดต่อแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารในกลุ่มคนที่มีการบริโภคเหมือนกัน

2.4 ผู้ประกอบการกับภาครัฐ คือ การประกอบธุรกิจภาคเอกชนกับภาครัฐ เช่น เรื่องการจัดซื้อจัดจ้างของภาครัฐ

2.5 ภาครัฐกับประชาชน เป็นการบริการของภาครัฐผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น การคำนวณและเสียภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต การให้บริการข้อมูลประชาชนผ่านอินเทอร์เน็ต

3 ระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

สิ่งที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ คือ การชำระให้แก่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตไม่ว่าจะอยู่ภายในประเทศหรือต่างประเทศ ดังนั้นระบบการชำระเงินจึงเป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาเป็นอย่างมาก ซึ่งธนาคารเพื่อการชำระเงินระหว่างประเทศได้วางหลักเกณฑ์ของระบบการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ดี โดยมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

1. ระบบการชำระเงินต้องได้รับการรับรองตามกฎหมาย
2. กฎ ระเบียบ ของระบบการชำระเงินต้องเป็นที่เข้าใจแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเข้าใจถึงความเสี่ยงทั้งหมดที่เกิดจากการเข้าร่วมใช้ระบบการชำระเงินนั้น
3. ระบบชำระเงินจะมีกระบวนการบริหารความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากสมาชิกบางคนในระบบไม่สามารถชำระหนี้ได้และความเสี่ยงสภาพคล่องของระบบ ระบบจะต้องมีการระบุความรับผิดชอบของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตระบบและผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งมีการสร้างระบบแรงจูงใจที่เหมาะสมเพื่อลดความเสี่ยงดังกล่าว
4. การชำระราคาจะต้องเกิดขึ้นในวันเดียวกับการที่เกิดธุรกรรมอย่างน้อยที่สุดในตอนวันสิ้นวันทำการ

⁵ โครงการศูนย์เครือข่ายข้อมูลการตลาดเชิงพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : กรมการค้าภายใน กระทรวงพาณิชย์ (ออนไลน์). <http://www.ecitizen.go.th/view.php?SystemModuleKey=&id=441>[2007, July 20].

5. การชำระราคาสุทธิระหว่างกันจะต้องมีกลไกเพื่อให้มั่นใจได้ว่าสามารถทำให้การชำระราคาระหว่างธนาคารในยอดสุทธิภายในวันนั้นสามารถเกิดขึ้นได้ แม้ว่าสถาบันการเงินที่มียอดสุทธิใหญ่ที่สุดในระบบจะไม่สามารถชำระยอดสุทธิของวันนั้นได้ก็ตาม

6. การชำระราคาใช้สินทรัพย์ที่ออกโดยธนาคารกลาง เช่น เงินสด เนื่องจากความเสี่ยงต่ำสุด หากจะใช้ทรัพย์สินอื่นในการชำระราคาจะต้องเป็นสินทรัพย์ที่มีความเสี่ยงด้านเครดิตและสภาพคล่องต่ำที่สุด

7. ระบบชำระเงินจะต้องรักษาความปลอดภัยและมีความน่าเชื่อถือในการดำเนินการ ระบบการชำระเงินจะต้องมีการเตรียมแผนสำรองเพื่อให้กระบวนการดำเนินงานประจำวันเกิดขึ้นได้อย่างต่อเนื่องโดยไม่สะดุด

8. ระบบการชำระเงินจะต้องมีประสิทธิภาพต่อระบบเศรษฐกิจและสะดวกต่อการปฏิบัติ

9. ระบบการชำระเงินจะต้องมีเป้าหมายและวางเงื่อนไขของสมาชิกในการเข้าร่วมให้บริการที่เปิดเผยและชัดเจน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในปัจจุบันวิถีการดำเนินชีวิตทั้งในส่วนของหน้าที่การงาน การศึกษา ความเป็นอยู่ ตลอดจนความบันเทิงในชีวิตประจำวัน ยากที่จะหลีกเลี่ยงจากเทคโนโลยี โดยเฉพาะในส่วนของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีคอมพิวเตอร์เป็นตัวนำในกระบวนการทำงาน ซึ่งมีการสื่อสารโทรคมนาคมเป็นตัวเชื่อมโยงที่ทำให้สามารถส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่มีอยู่ในรูปแบบต่างๆ เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูล การส่งไปรษณีย์ทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งทำได้อย่างสะดวกและรวดเร็วใช้ระยะเวลาอันสั้น

โดยในประเทศไทยได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 ตามกฎหมายแม่แบบว่าด้วยการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และกฎหมายแม่แบบว่าด้วยลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ของ UNCITRAL มาเป็นแบบในการร่างกฎหมายดังกล่าว ซึ่งมีหลักการที่สำคัญคือ⁶

1. หลักความเท่าเทียมกัน ระหว่างการใช้เอกสารในรูปของกระดาษและการใช้ข้อมูลคอมพิวเตอร์

⁶ ศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ

2. หลักความเป็นกลางของเทคโนโลยี โดยในการติดต่อสื่อสารจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติเทคโนโลยีใดโดยเฉพาะ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 ได้เปิดกว้างกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทุกรูปแบบ และได้วางหลักการเพื่อรองรับเทคโนโลยีที่จะเกิดขึ้นใหม่ในอนาคต ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าวมีรายละเอียดเกี่ยวกับหลักการก่อให้เกิดสัญญาทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และหลักการเกี่ยวกับลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อรองรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีรายละเอียดดังนี้

2.1 การเกิดความสมบูรณ์ของสัญญา ในพระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับรองสถานะทางกฎหมายหรือผลทางกฎหมายข้อความที่อยู่ในรูปข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีให้ปฏิเสธผลทางกฎหมายของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ตามมาตรา 7 บัญญัติไว้ว่า “ห้ามมิให้ปฏิเสธความมีผลผูกพันและการบังคับใช้ทางกฎหมายของข้อความใดเพียงเพราะเหตุที่ข้อความนั้นอยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์”

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องทำเป็นหนังสือ หรือมีหลักฐานเป็นหนังสือก็สามารถทำให้อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้ โดยจะต้องสามารถเข้าถึงและนำกลับมาใช้ได้ โดยความหมายไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งบัญญัติอยู่ในมาตรา 8 บัญญัติไว้ว่า “ภายใต้บังคับบทบัญญัติมาตรา 9 ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้การใดต้องทำเป็นหนังสือ มีหลักฐานเป็นหนังสือหรือมีเอกสารมาแสดง ถ้าได้มีการจัดทำข้อความขึ้นเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สามารถแสดงเข้าถึงและนำกลับมาใช้ได้โดยความหมายไม่เปลี่ยนแปลง ให้ถือว่าข้อความนั้นได้ทำเป็นหนังสือมีหลักฐานเป็นหนังสือ หรือมีเอกสารมาแสดงแล้ว”⁸ และกรณีที่มีการลงลายมือชื่อที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ก็ให้ถือว่ามีการลงลายมือชื่อแล้ว โดยจะต้องมีเทคโนโลยีในการลงลายมือชื่อที่มีวิธีการตรวจสอบที่เชื่อถือได้ เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างลายมือชื่อบนกระดาษ และทำให้สามารถตรวจสอบตัวบุคคลที่ลงลายมือชื่อได้ และกรณีที่มีการจัดเก็บเอกสารต้นฉบับให้อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ โดยได้มีการที่เชื่อถือได้ในการรักษาความถูกต้องของข้อความตั้งแต่

⁷ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544

⁸ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544, อ้างแล้ว หน้า 67

⁹ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 9 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่บุคคลพึงลายมือชื่อในหนังสือ ให้ถือว่าข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มีการลงลายมือชื่อแล้ว ถ้า

(1) ใช้วิธีการที่สามารถระบุตัวเจ้าของลายมือชื่อและสามารถแสดงได้ว่าเจ้าของลายมือชื่อรับรองข้อความในข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นั้นว่าเป็นของตน และ

(2) วิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการที่เชื่อถือได้โดยเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการสร้างหรือส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ โดยคำนึงถึงพฤติการณ์แวดล้อมหรือข้อตกลงระหว่างคู่กรณี”

การสร้างข้อความเสร็จสมบูรณ์และสามารถแสดงข้อความในภายหลัง พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวก็รับรองผลทางกฎหมายว่าสามารถจัดเก็บเอกสารต้นฉบับดังกล่าวให้อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์¹⁰

นอกจากจะมีการกำหนดสถานะของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์แล้ว พระราชบัญญัติดังกล่าวยังรับรองผลทางกฎหมายของการแสดงเจตนาทำคำเสนอสนอง¹¹ ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อรองรับให้กฎหมายมีความแน่นอน โดยเฉพาะกรณีที่มีการใช้โปรแกรมในการเสนอสนองที่ไม่ได้มีการควบคุมโดยมนุษย์¹² นอกจากนี้จะมีการกำหนดเกี่ยวกับคำเสนอหรือคำสนองทางอิเล็กทรอนิกส์ พระราชบัญญัติดังกล่าวยังรับรองผลทางกฎหมายของการแสดงเจตนาทางอิเล็กทรอนิกส์อีกด้วย เพื่อให้ครอบคลุมการแสดงเจตนาฝ่ายเดียว¹³

2.2 เวลาและสถานที่เกิดสัญญา เนื่องจากการส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มักจะเป็นการส่งผ่านข้อมูลผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่มีความซับซ้อน อีกทั้งระยะเวลาในการส่งข้อมูลนั้นใช้เวลาอันรวดเร็วและจะต้องเชื่อมต่อกับ เซิร์ฟเวอร์ จนกว่าจะถึงผู้รับข้อมูล ทำให้การพิจารณาได้

¹⁰ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 10 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้นำเสนอหรือเก็บรักษาข้อความใดในสภาพที่เป็นมาแต่เดิมอย่างเอกสารต้นฉบับ ถ้าได้นำเสนอหรือเก็บรักษาในรูปข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าได้มีการนำเสนอหรือเก็บรักษาเป็นเอกสารต้นฉบับตามกฎหมายแล้ว

(1) ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้ใช้วิธีการที่เชื่อถือได้ในการรักษาความถูกต้องของข้อความตั้งแต่การสร้างข้อความเสร็จสมบูรณ์และ

(2) สามารถแสดงข้อความนั้นในภายหลังได้

ความถูกต้องของข้อความตาม(1) ให้พิจารณาถึงความครบถ้วนและไม่มีการเปลี่ยนแปลงใดๆของข้อความ เว้นแต่การรับรองหรือบันทึกเพิ่มเติมหรือการเปลี่ยนแปลงใดๆที่อาจเกิดขึ้นได้ตามปกติในการติดต่อสื่อสาร การเก็บรักษา หรือการแสดงข้อความซึ่งไม่มีผลต่อความถูกต้องของข้อความนั้น

ในการวินิจฉัยความน่าเชื่อถือของวิธีการรักษาความถูกต้องของข้อความตาม (1) ให้พิจารณาถึงพฤติการณ์ที่เกี่ยวข้องทั้งปวง รวมทั้งวัตถุประสงค์ของการสร้างข้อความนั้น

¹¹ บทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ “ความหมายของคำเสนอสนอง”

¹² พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 13 บัญญัติไว้ว่า “ คำเสนอหรือคำสนองในการทำสัญญาอาจทำเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ และห้ามมิให้ปฏิเสธการมีผลทางกฎหมายของสัญญาเพียงเพราะเหตุที่สัญญานั้นได้ทำคำเสนอเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์”

¹³ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 14 บัญญัติไว้ว่า “ ในระหว่างผู้ส่งข้อมูลและผู้รับข้อมูล การแสดงเจตนาหรือการทำคำบอกกล่าวอาจทำเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้”

ยากว่าผู้ส่งข้อมูลได้ส่งข้อมูลเวลาใด พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการส่งและการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มีผลเวลาใด

ในกรณีการส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือว่าผลข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้เข้าสู่ระบบข้อมูลที่คู่สัญญาใช้ด้วยกัน เช่น ระบบอินเทอร์เน็ต ที่อยู่เหนือความควบคุมของผู้ส่งข้อมูลโดยไม่จำเป็นต้องเข้าสู่ระบบข้อมูลของผู้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เพียงแต่เข้าสู่ระบบข้อมูลของผู้ที่เป็นสื่อกลางหรือผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ก็ถือได้ว่าข้อมูลเข้าสู่ระบบการควบคุมที่นอกเหนือการควบคุมของผู้ส่งข้อมูลแล้ว¹⁴ ส่วนผลของการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือว่า ผู้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้กำหนดระบบข้อมูลที่ใช้รับข้อมูลได้โดยเฉพาะ เมื่อข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้เข้าสู่ระบบข้อมูลที่กำหนดไว้ก็ถือได้ว่าผู้นั้นได้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์แล้ว แต่กรณีที่ผู้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้กำหนดระบบข้อมูลไว้ จะถือว่าการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จะมีผลเมื่อได้เรียกข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จากระบบข้อมูลนั้น¹⁵

เนื่องจากการกำหนดสถานที่ในการติดต่อสื่อสารผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นไปได้ยาก แม้ว่าจะได้มีการลงทะเบียนสถานที่ในการส่งหรือรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ แต่ผู้ส่งหรือผู้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อาจจะรับหรือส่งจากสถานที่อื่นที่ได้ลงทะเบียนไว้แล้วก็ได้ ดังนั้นจึงได้มีการกำหนดสถานที่ที่ถือว่าการส่งหรือการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ โดยให้ถือว่าข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้มีการส่งหรือรับ ณ สถานที่ทำงานของผู้ส่งหรือผู้รับ หรือในกรณีที่มิมีสถานที่ทำงานหลายแห่ง

¹⁴ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 22 บัญญัติไว้ว่า “ การส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือว่าได้มีการส่งเมื่อข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นั้นได้เข้าสู่ระบบข้อมูลที่อยู่เหนือการควบคุมของผู้ส่งข้อมูล”

¹⁵ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 23 บัญญัติไว้ว่า “ การรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือว่ามิมีผลนับตั้งแต่วันที่ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้เข้าสู่ระบบข้อมูลของผู้รับข้อมูล

หากผู้รับข้อมูลได้กำหนดระบบข้อมูลที่ประสงค์จะใช้ในการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะให้ถือว่ากรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มีผลนับตั้งแต่วันที่ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้เข้าสู่ระบบข้อมูลของผู้รับข้อมูลกำหนดไว้วันนั้น แต่ถ้าข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวได้ส่งไปยังระบบข้อมูลอื่นของผู้รับข้อมูลซึ่งมิใช่ระบบข้อมูลของผู้รับข้อมูลกำหนดไว้ ให้ถือว่าการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มีผลนับตั้งแต่วันที่ได้เรียกข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จากระบบข้อมูลนั้น

ความในมาตรานี้ให้ใช้บังคับแม้ระบบข้อมูลของผู้รับข้อมูลตั้งอยู่ในสถานที่อีกแห่งหนึ่งต่างหากจากสถานที่ที่ถือว่าผู้รับข้อมูลได้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 24”

ให้ถือเอาสำนักงานใหญ่เป็นสถานที่ที่มีการส่งหรือรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์และ ในกรณีที่ไม่มีสำนักงานใหญ่ ให้ถือเอาถิ่นที่อยู่ปกติของผู้ส่งข้อมูล¹⁶

2.3 หลักการเกี่ยวกับลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ ตามพระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับรองความเท่าเทียมกันระหว่างลายมือชื่อที่ได้ลงนามในเอกสารปกติกับลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์¹⁷ โดยวิธีลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์จะต้องใช้วิธีการที่เชื่อถือได้ ซึ่งพระราชบัญญัติธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการที่เชื่อถือได้ไว้ หากเทคโนโลยีใดมีหลักเกณฑ์ครบตามที่กฎหมายกำหนดก็คือว่าเป็นลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อถือได้ โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้¹⁸

¹⁶ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 24 บัญญัติไว้ว่า “การส่งหรือการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือว่าได้ส่ง ณ ที่ทำการงานของผู้ส่งข้อมูล หรือได้รับ ณ ที่ทำการงานของผู้รับข้อมูลแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้ส่งข้อมูลหรือผู้รับข้อมูลมีที่ทำการงานหลายแห่ง ให้ถือเอาที่ทำการงานที่เกี่ยวข้องมากที่สุดกับธุรกรรมนั้นเป็นที่ทำการงานเพื่อประโยชน์ตามวรรคหนึ่ง แต่ไม่สามารถกำหนดได้ว่าธุรกรรมนั้นเกี่ยวข้องกับที่ทำการงานแห่งใดมากที่สุด ให้ถือเอาสำนักงานใหญ่เป็นสถานที่ที่ได้รับหรือส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นั้น

ในกรณีที่ไม่มีปรากฏที่ทำการงานของผู้ส่งข้อมูลหรือผู้รับข้อมูลให้ถือเอาถิ่นที่อยู่ปกติเป็นสถานที่ที่ส่งหรือได้รับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับกับการส่งและการรับข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์โดยวิธีการทางโทรเลขและโทรพิมพ์ หรือวิธีการสื่อสารอื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา”

¹⁷ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 9 บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีที่บุคคลพึงลงลายมือชื่อในหนังสือ ให้ถือว่าข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มีการลงลายมือชื่อแล้ว ถ้า

(1) ใช้วิธีการที่สามารถระบุตัวเจ้าของลายมือชื่อและสามารถแสดงได้ว่าเจ้าของลายมือชื่อรับรองข้อความในข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นั้นว่าเป็นของตน และ

(2) วิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการที่เชื่อถือได้โดยเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการสร้างหรือส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ โดยคำนึงถึงพฤติการณ์แวดล้อมหรือข้อตกลงระหว่างคู่กรณี”

¹⁸ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 26 บัญญัติไว้ว่า “ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อถือได้

(1) ข้อมูลสำหรับสร้างลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์นั้นได้เชื่อมโยงไปยังเจ้าของลายมือชื่อ โดยไม่เชื่อมโยงไปยังบุคคลอื่นภายใต้สภาพที่นำมาใช้

(2) ในขณะที่สร้างลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์นั้น ข้อมูลสำหรับใช้สร้างลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์อยู่ภายใต้การควบคุมของเจ้าของลายมือชื่อ โดยไม่มีการควบคุมของบุคคลอื่น

(3) การเปลี่ยนแปลงใดๆที่เกิดแก่ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ นับแต่เวลาที่ได้สร้างขึ้นสามารถจะตรวจสอบพบได้ และ

1. ข้อมูลสำหรับใช้สร้างลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่หมายความรวมถึง ญุณแจดับรหัสลับ ที่เป็นส่วนสำคัญในการสร้างลายมือชื่อ ซึ่งให้ความเชื่อมโยงที่ปลอดภัยระหว่างผู้สร้างลายมือชื่อและลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์

2. ในขณะที่สร้างลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ ข้อมูลสำหรับใช้สร้างลายมือชื่ออยู่ภายใต้ความควบคุมของเจ้าของลายมือชื่อ โดยไม่มีการควบคุมของบุคคลอื่น

3. การเปลี่ยนแปลงใดๆ ที่เกิดแก่ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์นับแต่เวลาที่ได้สร้างขึ้นสามารถที่จะตรวจพบได้ ซึ่งเป็นการพิจารณาถึงความถูกต้องของข้อความที่มีการใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ และ

4. กรณีที่กฎหมายกำหนดให้การลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์เป็นไปเพื่อรับรองความถูกต้องครบถ้วนและไม่มีการเปลี่ยนแปลงข้อความ การเปลี่ยนแปลงข้อความใดๆ แก่ข้อความก็สามารถตรวจพบได้นับแต่เวลาลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ เป็นการพิจารณาถึงความถูกต้องของข้อความที่มีการใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์เช่นเดียวกับข้อ 3 ดังนั้นหากมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความที่มีการใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ก็อาจถือได้ว่าเป็นข้อความอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ถูกต้อง

กรณีที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์จะใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือในกรณีที่ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่มีใบรับรองก็จะต้องใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบใบรับรองลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ด้วย¹⁹

เนื่องจากหน้าที่ของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตออกใบรับรองที่มีหน้าที่ในการให้บริการรับรองตัวบุคคล ซึ่งจะต้องใช้ความระมัดระวังตามสมควรเกี่ยวกับการรับรองความถูกต้องของข้อมูลที่แสดงออกมาในใบรับรองและจัดให้มีวิธีการเข้าถึงเพื่อตรวจสอบข้อมูลที่แดงในใบรับรอง

(4) ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้การลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์เป็นไปเพื่อรับรองความครบถ้วนและไม่มีการเปลี่ยนแปลงของข้อความการเปลี่ยนแปลงใดแก่ข้อความนั้นสามารถตรวจพบได้นับแต่เวลาที่ลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์

บทบัญญัติในวรรคหนึ่ง ไม่เป็นการจำกัดว่าไม่มีวิธีการอื่นใดที่แสดงได้ว่าเป็นลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อถือได้ หรือการแสดงผลขานหลักฐานใดเกี่ยวกับความไม่น่าเชื่อถือของลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์”

¹⁹ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 30 บัญญัติไว้ว่า “กรณีที่เกี่ยวข้องต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- (1) ดำเนินการตามสมควรในการตรวจสอบความน่าเชื่อถือของลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์
- (2) ในกรณีลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์มีใบรับรอง ต้องมีการดำเนินการตามสมควรดังนี้
 - (ก) ตรวจสอบความสมบูรณ์ของใบรับรอง การพักใช้ หรือการเพิกถอนใบรับรอง และ
 - (ข) ปฏิบัติตามข้อจำกัดใดๆ ที่เกี่ยวกับใบรับรอง”

ในส่วนของใบรับรองและลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์แม้จะได้สร้างขึ้นในต่างประเทศก็ตามแต่ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้กำหนดหลักการที่ว่า ห้ามมิให้นำเอาสถานที่ออกใบรับรองหรือสถานที่สร้างลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์มากำหนดผลทางกฎหมาย โดยอยู่บนพื้นฐานของหลักการไม่เลือกปฏิบัติ ซึ่งกฎหมายจะพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือทางเทคโนโลยีในการสร้างใบรับรองและลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ว่ามีระบบความน่าเชื่อถือให้ไม่น้อยไปกว่าที่กำหนดในพระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์²⁰

²⁰ พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 31 “ใบรับรองหรือลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ให้ถือว่า มีผลทางกฎหมายโดยไม่ต้องคำนึงถึง

- (1) สถานที่ออกใบรับรองหรือสถานที่สร้างหรือใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์
- (2) สถานที่ทำการงานของผู้ออกใบรับรองหรือเจ้าของลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์

ใบรับรองที่ออกในต่างประเทศให้มีผลตามกฎหมายในประเทศเช่นเดียวกับใบรับรองที่ออกในประเทศ หากการออกใบรับรองดังกล่าวได้ใช้ระบบที่เชื่อถือได้ไม่น้อยกว่าระบบที่เชื่อถือได้ตามพระราชบัญญัตินี้

ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่สร้างหรือใช้ในต่างประเทศให้ถือว่า มีผลตามกฎหมายในประเทศเช่นเดียวกับลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่สร้างหรือใช้ในประเทศ หากการสร้างหรือใช้ลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวได้ใช้ระบบที่เชื่อถือได้ไม่น้อยกว่าระบบที่เชื่อถือได้ตามพระราชบัญญัตินี้

ในการพิจารณาว่าใบรับรองหรือลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ใดมีความเชื่อถือได้ตามวรรคสองหรือวรรคสาม ให้คำนึงถึงมาตรฐานระหว่างประเทศและปัจจัยอื่นๆที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย”

บทที่ 4

ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรกรณีทำธุรกรรมผ่าน เซิร์ฟเวอร์, เว็บเพจ

และ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต กับแนวทางการเสียภาษี¹

จากที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 เกี่ยวกับวิวัฒนาการแนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและในบทที่ 3 เกี่ยวกับความเป็นมา ความหมายและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ส่วนในบทที่ 4 นี้ จะกล่าวถึงกิจกรรมหรือธุรกรรมทางการค้าที่เกิดขึ้นในทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีตั้งแต่การซื้อขายสินค้า การบริการทางการค้า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ตลอดจนการโอนเงิน และการธนาคารในรูปแบบที่ถูกค้าสามารถใช้บริการในบ้านได้ เนื่องจากธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นธุรกรรมที่ไม่ต้องการพื้นที่ยึดติดทางภูมิศาสตร์ หรือเรียกได้ว่าเป็นธุรกรรมแบบไร้พรมแดน การทำธุรกรรมดังกล่าวจึงสามารถทำได้ทุกหนทุกแห่ง โดยไม่คำนึงถึงเวลาหรือสถานที่ จากลักษณะของธุรกรรมดังกล่าว จึงอาจทำให้เกิดปัญหาทางด้านภาษีอากรได้หลายประเด็น เช่น ทั้งทางภาษีเงินได้ ภาษีศุลกากร และภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กับ การประกอบธุรกิจในประเทศไทย

เนื่องจากในประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติโดยเฉพาะเป็นพิเศษเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังนั้น การพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศซึ่งดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้ภายใต้ระบบกฎหมายไทยหรือไม่ จึงต้องใช้หลักทั่วไปของประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ เนื่องจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นประเด็นทางกฎหมายที่เกิดขึ้นในระยะเวลาไม่นานมานี้ ประเทศส่วนมากแม้แต่ประเทศที่พัฒนาแล้ว ก็ยังไม่มีกฎหมายภายใน ในเรื่องนี้โดยตรง ด้วยเหตุนี้ OECD ซึ่งเป็นองค์กรระหว่างประเทศ จึงได้วางบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีในธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จากประเทศแหล่งเงินได้ บทบัญญัติดังกล่าวได้เป็นที่ยอมรับและนำมาปฏิบัติใช้อย่างกว้างขวางทั้งจากประเทศ

¹ "สรรพากรศาสตร์" .(2545). ปีที่ 49 ฉบับที่ 10 ตุลาคม

สมาชิกและประเทศผู้นำอื่นๆ ทั่วโลก รวมทั้งสหรัฐอเมริกา

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ประเทศไทยจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจขายสินค้าของบริษัทต่างประเทศได้ ก็ต่อเมื่อบริษัทต่างประเทศประกอบธุรกิจในประเทศไทยเท่านั้น ดังนั้น การขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้น หากบริษัทต่างประเทศนั้นมิได้ประกอบธุรกิจในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ มีข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทต่างประเทศมี "ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ" ในประเทศไทย และบุคคลเหล่านี้ได้ทำกิจกรรมในประเทศไทย อันเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงิน ได้ ซึ่งเกิดขึ้นในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งหากพิสูจน์ได้ว่าบริษัทต่างประเทศมีบุคคลดังกล่าว ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยแล้ว เงินได้ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวก็ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามนัยของมาตรา 76 ทวิ และอาจต้องเสียภาษีกำไรส่งออกอีกตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (ซึ่งการจะเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ อีกหรือไม่ นั้น ต้องมีการพิจารณาปัจจัยอื่นประกอบด้วย)

นอกเหนือจากนี้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ อำนาจในการเก็บภาษีจากกำไรจากการขายสินค้าของประเทศไทยจากบริษัทต่างประเทศขึ้นอยู่กับสถานประกอบการถาวร โดยหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าถ้าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีจากเงินได้ให้แก่ประเทศไทยจากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้นๆ

ดังนั้น การพิจารณาว่าผู้ขายหรือผู้ประกอบการต่างประเทศจะมีภาระภาษีในประเทศไทยหรือไม่จึงต้องพิจารณาจากองค์ประกอบที่ว่า บริษัทต่างประเทศมีผู้ทำการแทนผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยหรือไม่ หรือผู้ขายมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ซึ่งเกิดในประเทศไทยหรือไม่

จากเหตุดังกล่าวปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดหลักในการเก็บภาษีจึงมุ่งประเด็นไปที่ เซิร์ฟเวอร์ เว็บเพจและผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต โดยพิจารณาว่า เซิร์ฟเวอร์ หรือ เว็บเพจหรือ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต จะถือเป็นตัวแทนหรือสถานประกอบการถาวรของผู้ขายในต่างประเทศที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายของประเทศไทยได้หรือไม่อย่างไร

1. เซิร์ฟเวอร์

เซิร์ฟเวอร์ เป็นเครื่องไมโครคอมพิวเตอร์ที่มีอุปกรณ์เก็บข้อมูลสำรองขนาดใหญ่สำหรับจัดเก็บและส่งไฟล์ของผู้ประกอบกิจการผ่านเน็ตเวิร์ก ทั้งนี้ตัว เซิร์ฟเวอร์ อาจเป็น ผู้ให้บริการ

อินเทอร์เน็ตหรือของบริษัทผู้ขาย

ประเด็นที่มักจะถูกกล่าวถึง คือ เซิร์ฟเวอร์ จะต้องเป็นของบริษัทหรือไม่ จึงจะถือเป็น สถานประกอบการถาวร ของบริษัทโดยปกติแล้วหากบริษัทเป็นเจ้าของ เซิร์ฟเวอร์ หรือเช่า เซิร์ฟเวอร์ จากบริษัทอื่น ย่อมถือเป็น สถานประกอบการแต่หากบริษัทประกอบธุรกิจผ่าน เว็บเพจอย่างเดียว ก็ไม่ถือว่าเป็นของบริษัท

อุปกรณ์อัตโนมัติ เช่น เซิร์ฟเวอร์ อาจถือเป็น สถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ แต่ยังคงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาอีกประการหนึ่งกล่าวคือ กิจกรรมต่างๆ เช่น การดำเนินงานและบำรุงรักษาอุปกรณ์ จะต้องมีลูกจ้างในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่ ซึ่งโดยทั่วไป หากมีลูกจ้างเข้ามาเกี่ยวข้องในการประกอบธุรกิจในประเทศแหล่งเงินได้มากขึ้นเท่าใด โอกาสที่จะเข้าหลักเกณฑ์ สถานประกอบการถาวรก็จะเป็นไปได้มากเช่นกัน อย่างไรก็ตาม OECD ได้เสนอให้ อุปกรณ์อัตโนมัติที่ปฏิบัติการกิจเสร็จสิ้นในตัวเอง โดยไม่จำเป็นต้องมีลูกจ้างปฏิบัติงาน ถือเป็น สถานประกอบการถาวรได้

สำหรับประเด็น เซิร์ฟเวอร์ ที่แสดงทั้งข้อมูล และรับส่งซื้อสินค้า รวมถึงการชำระเงินผ่านบัตรเครดิต แต่ไม่ได้มีการส่งสินค้า ยังไม่มีข้อสรุปที่แน่ชัดว่าควรถือเป็น สถานประกอบการถาวร หรือไม่อย่างไรก็ดี มีความเห็นว่า กิจกรรมดังกล่าวของ เซิร์ฟเวอร์ มิใช่เป็นการเตรียมการ หรือเป็นส่วนประกอบ จึงควรถือได้ว่ามี สถานประกอบการถาวร ในประเทศที่ เซิร์ฟเวอร์ ตั้งอยู่

หากเว็บเพจของบริษัทมี intelligent agent software จะทำให้สามารถจัดส่งและดำเนินการตามใบสั่งซื้อสินค้าได้ และสามารถทำสัญญาซื้อขายโดยใช้ลายมือชื่อดิจิทัลของบริษัท ปราศจากการแทรกแซงจากสำนักงานใหญ่ของบริษัท โปรแกรมอาจอยู่ในรูปแบบดิจิทัลที่บริษัทส่งให้ลูกค้าเพื่อนำมาดาวน์โหลดเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์ของตน หรืออาจดาวน์โหลดโดยตรงจากเว็บเพจของบริษัทเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์ของลูกค้า เมื่อลูกค้าต้องการสั่งซื้อสินค้าผ่านระบบอินเทอร์เน็ตตัวโปรแกรมจะช่วยลูกค้าค้นหาตอบคำถาม และทำสัญญาซื้อขาย และจัดการให้มีการส่งสินค้าถึงลูกค้า จากลักษณะดังกล่าว โปรแกรมอาจจะมีคุณสมบัติของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่โปรแกรมไม่ใช่ "บุคคล" จึงไม่อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้

การพิจารณาว่าหากบริษัทต่างประเทศหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีธุรกรรมทางการค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ตแล้วมี เซิร์ฟเวอร์ ตั้งอยู่ในประเทศไทย จะถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่นั้น ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะพิจารณาตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรตามมาตรา 66 วรรคสอง ซึ่งได้บัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในที่อื่นฯรวมทั้งใน

ประเทศไทยต้องเสียภาษีในกำไรสุทธิ” คำว่า “กระทำกิจการ” ในประเทศไทยนั้นยังมีความหมายไม่ครอบคลุมเพียงพอที่ทางภาครัฐจะทำการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศที่มี เซิร์ฟเวอร์ ตั้งอยู่ในประเทศไทย เนื่องจาก ลักษณะและคุณสมบัติของเซิร์ฟเวอร์เป็นพื้นที่หน่วยความจำเพื่อเก็บข้อมูลของผู้ประกอบการหรือผู้ลงทุน ดังนั้นการกระทำกิจการตามมาตรา 66 วรรคสองนั้นยังคงยึดหลักทางกายภาพจึงทำให้เกิดปัญหาในการตีความความหมายของคำว่า “กระทำกิจการ” นั้นจะหมายถึงการที่มีอุปกรณ์อัตโนมัติที่ปฏิบัติการกิจเสร็จสิ้นในตัวเองหรือไม่ ดังนั้นหากมีทบัญญัติเพิ่มเติมในเรื่องการตีความคำว่า “กระทำกิจการ” ครอบคลุมถึง การมีอุปกรณ์อัตโนมัติ..... ก็จะทำให้เซิร์ฟเวอร์ตกอยู่ในคำนิยามทันที และ

ประเด็นถัดมามาตรา 76 ทวิ ซึ่งได้บัญญัติว่า "...และให้ถือว่าบุคคล ผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดา หรือนิติบุคคล... ให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี"

จากทบัญญัติในมาตราดังกล่าว จะเห็นได้ว่ากฎหมายบัญญัติให้บุคคลเท่านั้นที่สามารถเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของผู้ประกอบการในต่างประเทศได้ ดังนั้น เซิร์ฟเวอร์ ซึ่งเป็นเพียงอุปกรณ์สื่อสารชนิดหนึ่ง จึงไม่สามารถมีสถานะเป็นบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ ในกรณีดังกล่าว จึงถือไม่ได้ว่าผู้ประกอบการในต่างประเทศที่มาดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีเซิร์ฟเวอร์ ในประเทศไทย มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย

ข้อพิจารณาในประการถัดมา ได้แก่ กรณีที่บริษัทต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับไทย ซึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดบทบัญญัติต่างๆ เกี่ยวกับเรื่องสถานประกอบการถาวรไว้ โดยในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ได้ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อในประเทศไทยโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต การขายสินค้านี้ดังกล่าว หากผู้ขายมี เซิร์ฟเวอร์ ในประเทศไทย จะมีประเด็นเกิดขึ้นว่า เซิร์ฟเวอร์ นั้น จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้หรือไม่ เพราะหากถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ บริษัทต่างประเทศนั้นก็อาจจะต้องเสียภาษีในประเทศไทย โดยผ่านสถานประกอบการถาวรหรือผู้ทำการแทนในประเทศ

ในเรื่องนี้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่าเว็บเพจหรือ เซิร์ฟเวอร์ นั้นไม่น่าจะถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรเพราะมิได้มีลักษณะเป็นสถานประกอบการธุรกิจหรือมีลักษณะประจำ หรือ ได้ใช้สถานประกอบการนั้นทั้งหมด หรือ บางส่วน ดังนั้น ก็ไม่น่าจะถือว่าเป็น เซิร์ฟเวอร์ ดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ²

² "สรรพากรสาส์น" ปีที่ 49 ฉบับที่ 10 ตุลาคม 2545 อ้างแล้ว

อย่างไรก็ดี มีผู้ให้ความเห็นว่าการที่มีอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์อาจจะต้องถือว่ามีสถานประกอบการถาวรได้ เพราะเหตุว่าแม้จะไม่ได้มีการติดตั้งอุปกรณ์บนพื้นที่หรือเหมือนสาขา หรือมีการติดตั้งเป็นการถาวร แต่การติดตั้งนั้นไม่จำเป็นจะต้องดูถึงความถาวร หรือการยึดติดของพื้นที่ของสถานประกอบการแต่อย่างใด การพิจารณาอยู่ที่ลักษณะของธุรกรรมเป็นสำคัญ ตัวอย่างในความเห็นของ OECD นั้น ถ้าหากเป็นทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้เช่น ลักษณะของสิทธิบัตร กระบวนการ หรือ ทรัพย์สินอื่นใดที่อาจจะเช่าจากบุคคลที่สามโดยการที่มีสถานประกอบการที่แน่นอน ก็จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้³

ในความเห็นที่สองนั้นผู้เขียนมีความเห็นด้วยกับแนวความคิดนี้ เนื่องด้วยปัจจุบันการทำธุรกรรมผ่านทางอินเทอร์เน็ตนั้นเป็นการทำธุรกรรมที่ไม่มีการยึดติดกับลักษณะทางกายภาพ แต่เป็นการทำธุรกรรมที่ไร้พรมแดน ไม่เลือกเวลา สถานที่ แต่เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วนั้น จุดเกาะเกี่ยวระหว่างการซื้อขายสินค้าโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต จึงควรมุ่งประเด็นไปที่ศูนย์กลางการเก็บข้อมูลหรือ เซิร์ฟเวอร์ เพราะ เซิร์ฟเวอร์ นั้นเป็นเครื่องกลไกคอมพิวเตอร์ที่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้และมีที่ตั้งที่ชัดเจน จึงทำให้ประเทศที่มี เซิร์ฟเวอร์ ตั้งอยู่ในประเทศนั้นๆสามารถจัดเก็บภาษีได้ รวมทั้งในปัจจุบัน เซิร์ฟเวอร์สามารถกระทำการต่างๆ ได้เช่นเดียวกันกับที่บุคคลกระทำ เช่นการจัดการคำสั่งซื้อ การจัดการเกี่ยวกับข้อมูลสินค้า และการลงนามในสัญญาอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งการจัดการและดำเนินการเรื่องการชำระเงินค่าสินค้า เช่นนี้ เซิร์ฟเวอร์ จึงเข้าข่ายสถานประกอบการประเภทตัวแทนตามขอบแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

นอกจากนี้ตามหลักของ OECD มาตรา 5 ได้วางหลักว่าการจะมีสถานประกอบการถาวรได้นั้น ผู้มีเงินได้ต้องมีสถานประกอบการซึ่งรวมถึงเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่างๆ โดยผู้มีเงินได้จะต้องอาศัยเครื่องมือหรืออุปกรณ์ดังกล่าวในการประกอบธุรกิจ

นอกจากนี้ สถานประกอบการซึ่งรวมถึงเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่างๆจะต้องมีลักษณะ "Fixed" คำว่า "Fixed" ในที่นี้มิได้หมายความว่า เครื่องมืออุปกรณ์ที่ใช้จะต้องยึดติดหรือผูกติดบนพื้นแผ่นดินหรือพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งของประเทศแหล่งเงินได้ แต่คำว่า "Fixed"⁴ ในบทบัญญัติของ OECD มีความหมายว่า ผู้มีเงินได้จะต้องมีสิทธิ์ใช้ในเครื่องมืออุปกรณ์ดังกล่าวเป็นเวลาเพียงพอที่จะถือว่าเป็นระยะเวลาถาวร

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า OECD ไม่ได้คำนึงถึงสถานที่ประกอบการทาง

³ Michael Chissick, Alis Tair Kelmar Electronic Commerce Law and Practice Sweet Maxwell 19 หน้า 221-222

⁴ Kuntz & Reroni, U.S. International Taxation, Vol.2, 1996, Citing Rev. Rul. 86-145, 1986-2 CB 297

ภูมิศาสตร์อีกต่อไป แต่คำนึงถึงลักษณะการใช้สถานประกอบการ หรือระยะเวลาการใช้เครื่องมือ หรืออุปกรณ์ของบริษัทต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น ตึกหรืออาคารสามารถเป็น "สถานประกอบการถาวร" ในตัวของมันเอง แต่อาจมิใช่เป็น "สถานประกอบการถาวร" ในความหมายของ OECD ได้ ถ้าบริษัทต่างประเทศใช้ตึกหรืออาคารนั้นเพียงแค่โฆษณาหรือจัดนิทรรศการแสดงสินค้า เนื่องจากกิจกรรมดังกล่าวเป็นเพียงขั้นตอนการเตรียมการ⁵ ซึ่งเป็นข้อยกเว้นของสถานประกอบการถาวร ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางตรงกันข้าม กรณีที่บริษัทต่างประเทศดำเนินการขายสินค้าผ่าน เซิร์ฟเวอร์ ซึ่ง เซิร์ฟเวอร์ นั้น ถือได้ว่าเป็นเพียงอุปกรณ์อย่างหนึ่งและยังอาจถูกเคลื่อนย้ายได้ โดยง่าย อย่างไรก็ตาม เซิร์ฟเวอร์ นี้ อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้คำนิยามของ OECD ได้ ถ้าลักษณะการใช้ เซิร์ฟเวอร์ นั้นเป็นการถาวรในตัวกิจกรรมเอง เช่น บริษัทต่างประเทศทำการโฆษณา ขายสินค้า ทำสัญญา และรับชำระเงินใน เซิร์ฟเวอร์ ที่เดียว เซิร์ฟเวอร์ ก็อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรในความหมายของ OECD ซึ่งมีผลทำให้บริษัทต่างประเทศมีภาระภาษีในประเทศแหล่งเงินได้โดยผ่านสถานประกอบการถาวรนั้นๆ

กรณีที่น่าสนใจอีกกรณีหนึ่งคือ บทบัญญัติใน OECD ไม่ได้บังคับกิจกรรมที่กระทำโดย มนุษย์เป็นองค์ประกอบในการมีสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ หรืออีกนัยหนึ่ง บริษัทต่างประเทศไม่จำเป็นต้องมีลูกจ้าง หรือบุคคลใดเพื่อทำการประกอบธุรกิจแทน ตราบใดที่ การประกอบธุรกรรมได้ถูกระทำใน เซิร์ฟเวอร์ นั้น ๆ⁶

ซึ่งกรณีนี้ต่างกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ ซึ่งบัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า ลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทต่างประเทศต้องเป็น "บุคคล" เท่านั้น ในกรณีของบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยนั้น ไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า สถานประกอบการถาวรต้องเป็นบุคคล แต่อย่างไรก็ดี กรณีที่บริษัทต่างประเทศมีหรือเช่า เซิร์ฟเวอร์ อยู่ในประเทศไทยและถึงแม้ว่า เซิร์ฟเวอร์ อาจถูกตีความว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในไทย แต่มีข้อควรตระหนักที่ต้องคำนึงถึงว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นบัญญัติไว้เพื่อเป็นคุณกับผู้เสียภาษีเท่านั้น จากกรณีดังกล่าว ถ้าการประกอบธุรกรรมของบริษัทต่างประเทศไม่เข้ากับบทบัญญัติตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ถึงแม้จะถือว่า เซิร์ฟเวอร์ เป็นสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน กรมสรรพากรก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ อีกทั้ง เซิร์ฟเวอร์ ก็มีอาจถือเป็น "สาขา" ในประเทศไทยตามเจตนารมณ์ของบทบัญญัติในมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรได้

⁵ อนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5

⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs, Model for Convention on Income and on Capital, art 5 (June 1998 Condensed Version), hereinafter OECD Commentary to Article 5(5)

มีข้อนำสังเกตอีกกรณีหนึ่งของคำนิยามของ OECD เรื่องสถานประกอบการถาวร กล่าวคือ OECD มิได้ให้คำนิยามของคำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไว้ จึงยังเป็นที่น่าสงสัยว่า บริษัทต่างประเทศต้องใช้ เซิร์ฟเวอร์ ในการประกอบธุรกิจเป็นระยะเวลาสั้นเพียงใด จึงจะสามารถถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศ อีกทั้งโดยลักษณะของ เซิร์ฟเวอร์ ที่ต้องอาศัย เว็บบเพจในการประกอบกิจกรรมทางการค้า ถ้ากรณีที่บริษัทต่างประเทศได้ ทำการวางแผนภาษีอากรอย่างเพียงพอ บริษัทต่างประเทศอาจจะเคลื่อนย้ายเว็บเพจของตนไปยัง เซิร์ฟเวอร์ ในที่ต่างๆ ซึ่งกระทำได้โดยง่าย เพื่อให้การประกอบธุรกิจของตนนั้นมิได้อยู่ใน เซิร์ฟเวอร์ ที่หนึ่งที่ใดแต่เพียงแห่งเดียว ดังนี้ การกระทำดังกล่าวอาจสามารถหลบเลี่ยงจากการมี สถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ได้ ซึ่งถ้ากรณีดังกล่าวเกิดขึ้น เซิร์ฟเวอร์ ก็อาจจะ มิถือเป็นสถานประกอบการถาวรอีกต่อไป เนื่องจากบทบัญญัติของ OECD ได้วางหลักไว้อย่าง ชัดเจนว่า การประกอบธุรกิจนั้นต้องกระทำลงใน เซิร์ฟเวอร์ เป็นระยะเวลาที่เพียงพอจึงจะถือเป็นการถาวรได้

2. เว็บบเพจ

เป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์บนเครื่อง เซิร์ฟเวอร์ ที่อาจเป็นของบริษัทผู้ขาย ทั้งนี้ลูกค้า สามารถเข้าไปดูเว็บเพจของบริษัทผู้ขายบนระบบอินเทอร์เน็ตได้ โดยปกติเว็บเพจของบริษัทจะ ประกอบด้วยไฟล์เท่านั้น และหากไม่มีการจัดเก็บเว็บเพจบน เซิร์ฟเวอร์ จะไม่ก่อให้เกิด สถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตามก็ตีอีกประเด็นหนึ่งที่ต้องพิจารณา คือเว็บเพจที่ เปรียบเสมือนที่จำหน่ายสินค้า จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร หรือไม่ และเว็บเพจที่มี การรับ สั่งซื้อสินค้าและกระทำสัญญาในนามบริษัทต่างประเทศ จะถือเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทนั้น ได้หรือไม่ ถึงแม้ว่าตัว intelligent software จะไม่เป็นบุคคล และบริษัทต่างประเทศจะไม่มี เซิร์ฟเวอร์ ตั้งอยู่ในประเทศนั้นก็ตาม

เนื่องจาก เว็บเพจนั้นเป็นเพียงสื่อภาพที่ปรากฏบนหน้าจอคอมพิวเตอร์เท่านั้น โดย สามารถถูกเรียกขึ้นมาจากหน้าจอคอมพิวเตอร์ ตามความต้องการของผู้ใช้ เว็บเพจจึงไม่อาจถือได้ ว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ทั้งในนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ OECD เนื่องจากขาด คุณสมบัติของความเป็น "สถานประกอบการถาวร" ซึ่งอาจเปรียบได้กับกรณีที่บริษัทต่างประเทศ ชักชวนให้ลูกค้าในประเทศไทยสั่งซื้อสินค้าโดยผ่านทาง E-mail จึงไม่ต่างไปจากการจัดส่ง จดหมายทางไปรษณีย์จากต่างประเทศให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยนั่นเอง

โดยทั่วไปข้อมูลของสินค้าในรูปของการตลาดจะอยู่ในเว็บเพจ ซึ่งผู้ซื้อจะเข้ามา ตรวจสอบดูได้ (ในทางกฎหมายเหมือนคำเชิญชวนให้เข้าทำสัญญา) เมื่อผู้ประสงค์จะสั่งซื้อก็จะทำ

การบันทึกข้อมูลผ่านคอมพิวเตอร์ระบบอินเทอร์เน็ตเสมือนเป็นการเข้าคำเสนอและผู้ขายเมื่อได้รับคำเสนอและการชำระราคาแล้วก็ตกลงเข้าทำสัญญา ซึ่งสัญญาเกิดขึ้นที่ต่างประเทศมีกรรมสิทธิ์ของสินค้า ก็อาจโอนกันที่ต่างประเทศ กรณีเช่นนี้ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยทำนองเดียวกับการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป มีปัญหาเพิ่มว่าหากมี เซิร์ฟเวอร์ อยู่ในประเทศไทย จะถือได้หรือไม่ว่าสัญญาเกิดขึ้นในประเทศไทย โดยผ่านกระบวนการที่ติดตั้งอยู่ในคอมพิวเตอร์ แล้วจึงมีการส่งคำสั่งไปยังผู้ขายหรือผู้ส่งมอบสินค้านั้นในเรื่องนี้มีความเห็นว่า เซิร์ฟเวอร์ ก็เป็นเพียงเครื่องมือ แต่ไม่สามารถสนองรับคำสั่งได้ เซิร์ฟเวอร์ เป็นเพียงอุปกรณ์ยอมรับคำสั่งที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่ผู้ขายได้ใส่เข้าไปในเครื่องก่อนมีการสนองรับดังนั้น เซิร์ฟเวอร์ จึงไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ทั้งนี้ ผู้ขายจะต้องไม่มีตัวแทน หรือผู้ทำการแทนในการดูแลเซิร์ฟเวอร์ ถ้าหากมีลักษณะของตัวแทนควรมีแต่ลักษณะของการเตรียมการเท่านั้น⁷

สมาชิกส่วนใหญ่ของ OECD ยังคงไม่เห็นด้วยที่จะถือว่าเว็บเพจเข้าข่ายสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ดังที่ได้ลงความเห็นร่วมกันในเอกสารชี้แจงปี 2001 เกี่ยวกับการตีความในประเด็นสำคัญแห่งข้อ 5 ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับ OECD ว่า “โดยตัวของเว็บเพจเองไม่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร” แก่เจ้าของเว็บเพจ เหตุผลหลักได้ถูกบันทึกไว้อย่างชัดเจนในข้อ 42.10 ของหนังสืออธิบายคำจำกัดความของสถานประกอบการถาวรในบริบทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : บทแก้ไขเพิ่มเติมคำอธิบายข้อบทในข้อ 5 แห่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน⁸

ผู้เขียนเห็นว่ากรณีของเว็บเพจนั้น เห็นได้อย่างชัดเจนว่าเว็บเพจแม้จะถูกใช้ไปในทางธุรกิจ รวมทั้งลักษณะของเว็บเพจเองก็เป็นเพียงการทำงานร่วมกันของซอฟต์แวร์และข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ที่แสดงผลออกมาในรูปของรูปภาพและเสียง ทั้งยังไม่ถือเป็น “บุคคล” ตามนัยแห่งข้อ 3(1)(a) ที่ถือว่า “บุคคล” เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของสถานประกอบการประเภทตัวแทน เพราะฉะนั้น ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน จึงนำมาใช้กับกรณีเว็บเพจยังไม่ได้

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นในคุณลักษณะของ เซิร์ฟเวอร์ เว็บเพจ นั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ เซิร์ฟเวอร์เป็นเครื่องกลไกคอมพิวเตอร์ที่มีลักษณะทางกายภาพ จับต้องได้ และมีที่ตั้งอย่างชัดเจน โดยส่วนใหญ่หลักแหล่งหรือภูมิลำเนาทางธุรกิจของเซิร์ฟเวอร์ จะเป็นสถานที่เดียวกันกับของเจ้าของหรือผู้มีอำนาจควบคุมจัดการ เซิร์ฟเวอร์ แต่ก็ไม่ใช่ทุกกรณี เพราะมีหลายกรณีที่เจ้าของได้ใช้บริการเช่าพื้นที่เพื่อตั้ง เซิร์ฟเวอร์ กับบุคคลภายนอกที่รับดูแล เซิร์ฟเวอร์ เป็นอาชีพ

⁷ Pierre Yves Bourtourault, Taxation of Electronic Commerce French Perspective

⁸ "สรรพากรศาสตร์" ปีที่. (2550). บัณฑิต อุชชิน

เช่นกรณีของบริษัท Ca. Tophosts.com หรือ เซิร์ฟเวอร์house.co.uk เป็นต้น ที่ให้บริการเช่าพื้นที่เพื่อตั้ง เซิร์ฟเวอร์ และให้บริการดูแลการทำงานของ เซิร์ฟเวอร์ ทั้งระบบเพราะฉะนั้น หลักแหล่งหรือภูมิตำแหน่งทางธุรกิจของ เซิร์ฟเวอร์ กับของเจ้าของ เซิร์ฟเวอร์ จึงไม่จำเป็นต้องเป็นสถานที่เดียวกันแต่อย่างใด เจ้าของอาจอยู่นอกประเทศอเมริกาแต่มาเช่าพื้นที่กับ Ca.Tophosts.com ก็เป็นไปได้

ส่วนเว็บเพจนั้นเป็นเพียงการทำงานร่วมกันของซอฟต์แวร์และข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ที่แสดงผลออกมาในรูปของรูปภาพและเสียง

3. ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นในคุณลักษณะของ เซิร์ฟเวอร์ เว็บเพจ ซึ่ง ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต มีความแตกต่างอย่างเห็นได้ชัดเจน เพราะ โดยทั่วไปและโดยตัวของ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเองทำหน้าที่เพียงแต่เป็นผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตทางอินเทอร์เน็ต แก่ผู้ประกอบการที่ต้องการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้ใช้อินเทอร์เน็ต โดยทั่วไป

อุปกรณ์ของ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร ของบริษัทผู้ขาย เนื่องจากบริษัทมิใช่เจ้าของ มิได้เช่า หรือมิได้มีอุปกรณ์ไว้ให้บริษัทใช้โดยเฉพาะนอกจากนี้ ตัว ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตไม่อาจเป็นตัวแทน ซึ่งก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวร ในประเทศแหล่งเงินได้ เนื่องจาก ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตมักเป็นบุคคลอิสระ ซึ่งไม่จำเป็นต้องพึ่งบริษัทผู้ขาย ไม่มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ และไม่สามารถควบคุมกิจกรรมซื้อขายที่กระทำผ่านเว็บเพจระหว่างผู้ขายและผู้ซื้อในขณะเดียวกัน ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตถือเป็นตัวแทนอิสระจากการเป็น host ให้แก่ เว็บเพจต่างๆ ของวิสาหกิจ เป็นจำนวนมาก

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ก็มีได้แตกต่างจากสถานีโทรทัศน์ หรือหนังสือพิมพ์ ซึ่งเป็นเพียงสื่อให้บริการที่เปิดบริการให้กับบุคคลทั่วไปได้ใช้ จึงไม่อาจถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวเป็นลูกจ้างประจำ หรือผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศได้

นอกจากนี้การให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ตอาจจะเป็นการให้บริการของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต¹⁰

อย่างไรก็ตามมีผู้ให้ความเห็นที่น่าสนใจ ผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีระหว่างประเทศ เทอ

⁹ บัณฑิต อุชชิน. (2550). *คู่มือทางภาษีแห่งรัฐเหนือธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ภายใต้หลัก Permanent Agent (ตอน 1)* (ออนไลน์). บทคัดย่อจาก:

[http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_02.php?aID=55\[2550, 3 พฤษภาคม\].](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_02.php?aID=55[2550, 3 พฤษภาคม].)

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม (2545) *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร* เล่ม 2 T.training Center. กรุงเทพฯ.

เรต เคลลี่ กรณีที่ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตถูกควบคุมโดยสัดส่วนการถือครองหุ้น (เช่น การที่ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ประกอบกิจการในรูปแบบของนิติบุคคล และหุ้นส่วนใหญ่ในนิติบุคคลนั้น คือ บริษัทเจ้าของเว็บไซต์ ซึ่งมีอำนาจบริหาร จัดการ และสั่งการ) กรณีดังนี้ก็มีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่จะทำให้ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ถูกพิจารณาเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนของเว็บไซต์ได้เช่นกัน¹¹

ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับแนวความคิดข้างต้น เนื่องจากหากพิจารณาถึงสภาพการเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตามนัยแห่งข้อบทมาตรา 5(5) (6) (7) พิจารณาแต่เพียงสัดส่วนการถือครองหุ้นในบริษัทของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต แล้วพิจารณาเบ็ดเสร็จเด็ดขาดว่าการที่บริษัท ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต มี (บริษัท) เจ้าของเว็บไซต์เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ ถือว่า ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ถูกควบคุมโดยเจ้าของเว็บไซต์ จึงถือว่า ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต เป็นตัวแทนของบริษัทนั้น อาจจะไม่เพียงพอเพื่อใช้แสดงเขตอำนาจภาษีของรัฐแหล่งเงินได้เหนือนักพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศโดยผ่านทาง ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ในฐานะสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้

กระบวนการธุรกรรมทางการค้าและให้บริการทางอินเทอร์เน็ต

1. Business Model ของการขายสินค้าและให้บริการ¹²

การขายสินค้าและให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ต หากมองในภาพรวมจะพบว่ามีรูปแบบใหญ่อยู่ 5 รูปแบบ คือ

1. กิจการขายสินค้าจับต้องได้หรือสินค้านิรรูปร่าง
2. กิจการขายสินค้าจับต้องไม่ได้หรือสินค้าไม่มีรูปร่าง
3. กิจการให้บริการทั่วไป
4. การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณา
5. การประกอบการแบบ shopping mall บนอินเทอร์เน็ต

ส่วนการชำระเงินเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ตนั้นก็มียู่ 2 ประเภทใหญ่ คือ แบบ offline กับแบบ real time (online)

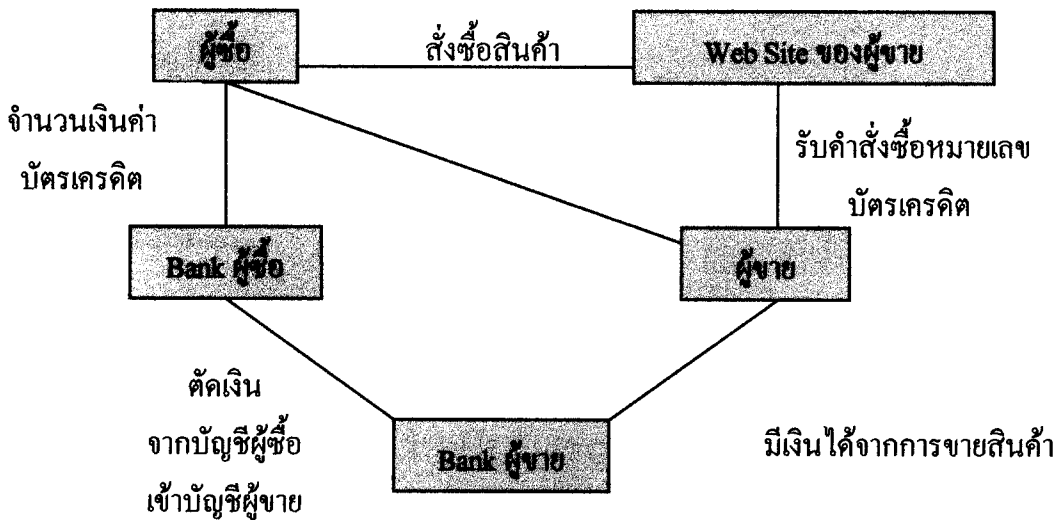
ดังนั้น เมื่อรวมเอาการขายสินค้าและให้บริการผ่านอินเทอร์เน็ตทั้ง 5 รูปแบบมาผนวกกับ

¹¹ http://www.sanpakomsarn.com/page_article_detail_02.php?aID=55 อ้างแล้ว หน้า 54

¹² “สรรพกรสารัน” .(2543). ปีที่ 47 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม

การจ่ายเงิน 2 รูปแบบ จะได้ออกมาเป็น business model 4 รูปแบบ ซึ่งจะสามารถใช้เป็นกรอบในการพิจารณาภาวะภาษีและปัญหาภาษีของการสินค้าและบริการผ่านอินเทอร์เน็ต ดังนี้

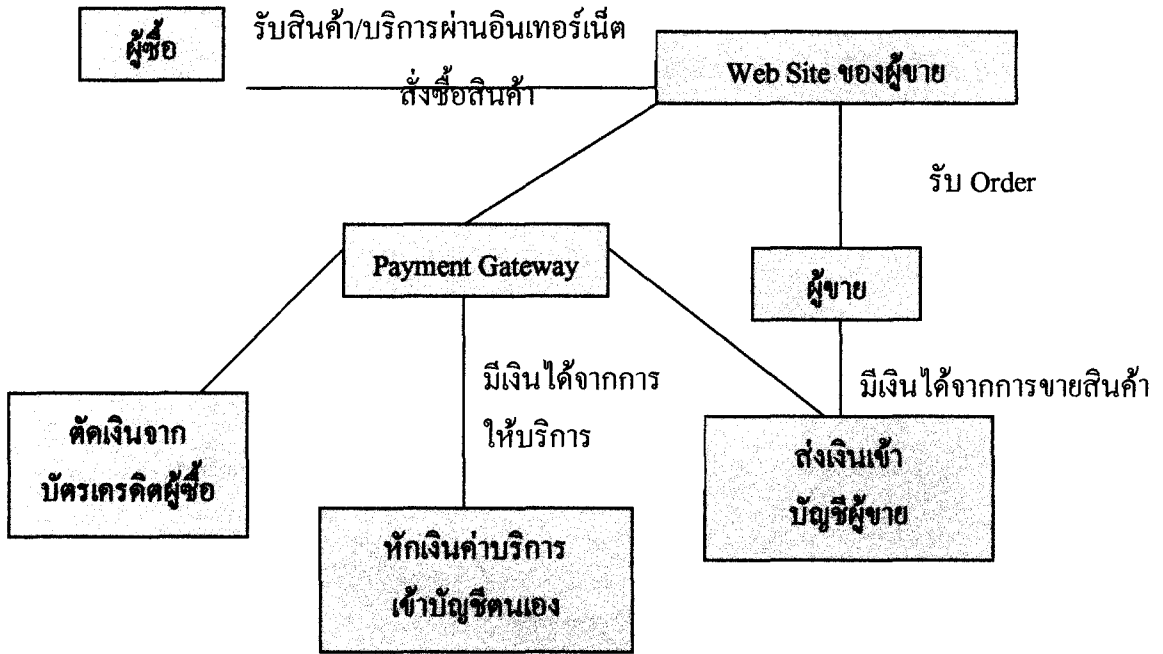
1.1 กรณีสินค้ามีรูปร่าง/ชำระเงินเป็นแบบ offline¹³



ในกรณีนี้ผู้ซื้อจะเข้าไปยัง เว็บไซต์ของผู้ขายเพื่อเลือกสินค้าเมื่อตกลงใจจะซื้อ ผู้ซื้อ จะจ่ายเงินโดยการให้หมายเลขบัตรเครดิต ซึ่งผู้ขายจะได้รับผ่านทางอินเทอร์เน็ต จากนั้นผู้ขายจะติดต่อ ไปยังบริษัทบัตรเครดิตหรือธนาคาร เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและจะจัดส่งของให้ผู้ซื้อทางไปรษณีย์หรือบริษัทขนส่ง และเรียกชำระเงินจากบริษัทบัตรเครดิตหรือธนาคารของผู้ซื้อ

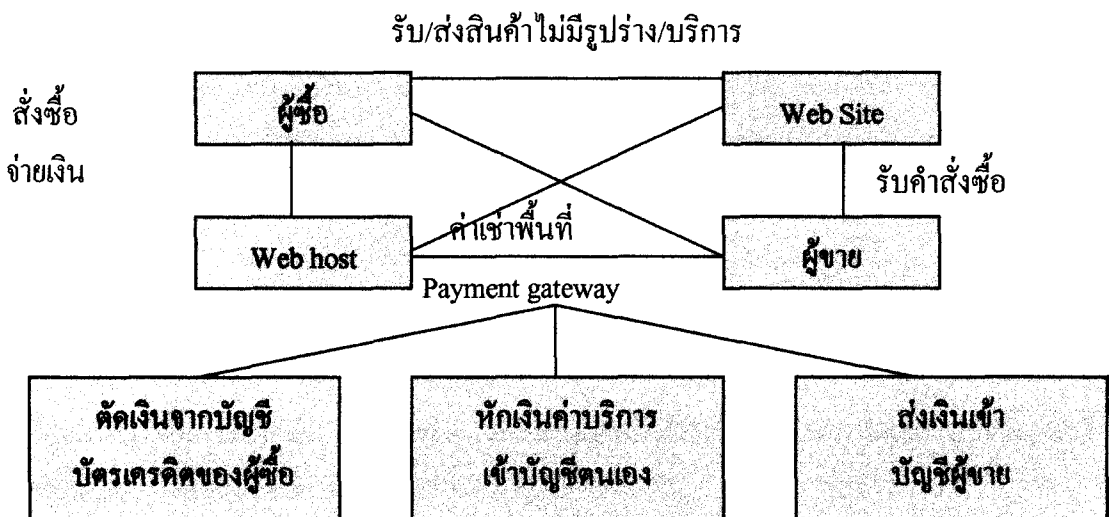
1.2 กรณีสินค้าไม่มีรูปร่าง/บริการ/ชำระเงินแบบ real time

¹³ เรื่องเดียวกัน หน้า 55



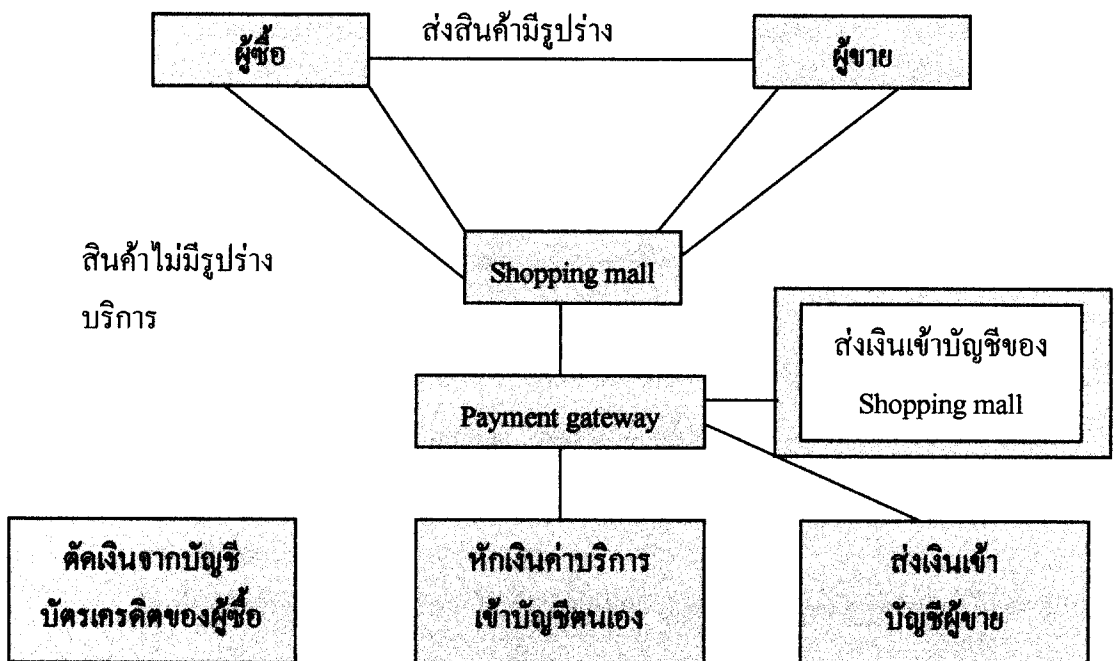
ในกรณีนี้ผู้ซื้อจะเข้าไปยังเว็บเพจของผู้ขายเพื่อเลือกสินค้าเมื่อตกลงใจจะซื้อ ก็จะต้องจ่ายเงินโดยการให้หมายเลขบัตรเครดิตผ่านทางอินเทอร์เน็ต ระบบของผู้ขายซึ่งใช้บริการระบบการรับชำระเงินแบบ real time ผ่าน payment gateway จะสามารถตรวจสอบความถูกต้องของบัตรเครดิตนั้นๆ ได้อัตโนมัติและทำการโอนเงินจากบัญชีบัตรเครดิตของผู้ซื้อเข้าบัญชีของผู้ขาย พร้อมทั้งหักเงินส่วนหนึ่งเป็นค่าบริการเข้าบัญชีทาง payment gateway ได้ภายใน 15-20 วินาที จากนั้นระบบของผู้ขายก็จะจัดส่งสินค้าหรือบริการให้กับผู้ซื้อผ่านทางอินเทอร์เน็ตได้ทันที

1.3 กรณีมีการเช่าพื้นที่โฆษณา



ในกรณีนี้ผู้ซื้อไม่ได้เข้าไปยัง เว็บเพจของผู้ขายโดยตรงตั้งแต่ครั้งแรก แต่เข้าสู่ เว็บเพจผู้ขาย โดยการ กดที่โฆษณาของผู้ขายที่ปรากฏอยู่ในเว็บเพจอื่น ซึ่งจะนำผู้ซื้อ ไปสู่เว็บเพจของผู้ขายโดยอัตโนมัติ จากนั้นกระบวนการซื้อขายจะเป็นไปตามรูปแบบที่ 1 หรือรูปแบบที่ 2 ดังที่ได้กล่าวแล้ว

1.4 การซื้อขายผ่าน electronic shopping mall



ในกรณีนี้ผู้ขายจะไม่มี เว็บเพจเป็นของตนเอง แต่จะเข้าไปวางขายสินค้าอยู่ใน electronic shopping mall ซึ่งให้บริการพื้นที่สำหรับวางขายสินค้าและให้บริการอื่นๆ ด้วย เช่น การรับชำระเงิน การวางโฆษณา เป็นต้น ผู้ขายสินค้าจะสามารถเข้าไปยัง electronic shopping mall เพื่อปรับแต่งการจัดวางสินค้าของตนได้สม่ำเสมอ การให้บริการ electronic shopping mall มักจะมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมแรกเข้าและค่าบริการรายเดือนหรือรายปีจากร้านค้าที่เข้ามาใช้บริการ

2. การจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Payment)

ในการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ นั้น สิ่งสำคัญที่เกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการซื้อขายสินค้าหรือบริการก็คือการจ่ายเงิน การจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์กำลังได้รับการพัฒนาไปอย่างรวดเร็วควบคู่กับการพัฒนาของเว็บเทคโนโลยี

การจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านทางอินเทอร์เน็ต ที่สำคัญสามารถแยกออกได้เป็นการจ่ายเงินโดยการส่งข้อมูลเครดิตการ์ด, การจ่ายเงินโดยอิเล็กทรอนิกส์เช็ค และการจ่ายเงินโดย digital money

2.1 การจ่ายเงินโดยทางบัตรเครดิต

วิธีที่นิยมมากที่สุดในปัจจุบันเพราะคนส่วนใหญ่คุ้นเคยกับการจ่ายเงินทางบัตรเครดิต เมื่อสั่งซื้อสินค้าจาก catalog คืออยู่แล้ว การจ่ายเงินทางบัตรเครดิตนั้น ผู้ซื้อเพียงแต่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับหมายเลขบัตรเครดิต วันหมดอายุของบัตร และโดยส่วนใหญ่มักจะต้องให้ที่อยู่เรียกเก็บเงินด้วย ซึ่งข้อมูลเหล่านี้สามารถจะส่งผ่านเครื่องมือทางอินเทอร์เน็ต เช่น อีเมลล์ได้ และ ในการที่จะทำให้ข้อมูลเหล่านี้ปลอดภัยก็เพียงแต่ใช้การใส่รหัสข้อมูลลงไป สิ่งที่มีมักจะพูดถึงกันว่าเป็นปัญหาและมีความเสี่ยงสูง คือการถูกขโมยข้อมูลบัตรเครดิตระหว่างการส่งผ่านอินเทอร์เน็ต แต่ในความเป็นจริงแล้วคนส่วนใหญ่ก็ไม่คำนึงว่ามีวิธีการที่ง่ายกว่าการขโมยข้อมูลที่ถูกใส่รหัสอยู่อีกมาก ซึ่งสามารถเกิดขึ้นได้ทุกวัน อย่างเช่นคนขายสินค้าบัตรเครดิตซ้ำ 2 ครั้ง เป็นต้น

2.2 การใช้ electronic cheque

ระบบนี้ไม่เป็นที่แพร่หลายเท่ากับการใช้บัตรเครดิตที่กล่าวมาแล้ว หรือการใช้ digital money ดังที่จะกล่าวต่อไป การใช้ electronic cheque ก็คล้ายกับการส่งจ่ายเช็คทางไปรษณีย์ กล่าวคือแทนที่จะเซ็นชื่อด้วยปากกา ก็ใช้วิธีเซ็นชื่อด้วยเลขรหัส ซึ่งโดยปกติจะเป็นเลข 10 หลัก

2.3 การใช้ Digital Payment System

ในปัจจุบันมีธุรกิจที่ให้บริการในลักษณะของ digital payment อยู่หลายธุรกิจด้วยกัน แต่ที่เป็นธุรกิจรุ่งนุกเบิกและเป็นที่รู้จักกันอย่างแพร่หลาย คือ ระบบของ Cyber Cash

Cyber Cash ได้ก่อตั้งขึ้นในปี 1994 โดยเป็นระบบที่ทำให้ผู้ขายสามารถรับชำระเงินแบบ online ได้จากผู้ซื้อ ซึ่งในการให้บริการดังกล่าวนี้ Cyber Cash จะคิดค่าธรรมเนียม (ราคาต่ำ) จากผู้ขาย

2.4 Digital Currencies

Digital Currencies นั้นต่างจาก electronic payment systems ใน 2 ลักษณะที่สำคัญ คือ

- ผู้ซื้อที่จ่ายเงินด้วย digital currencies สามารถจะปิดบัง ชื่อ ที่อยู่ และตัวตนที่แท้จริงได้

- การใช้ digital currencies ผู้ใช้ไม่จำเป็นต้องมีบัตรเครดิตหรือบัญชีธนาคารแต่อย่างใด โดย Digital Currencies ทำงานเหมือนธนาคาร กล่าวคือเป็นธนาคารอิเล็กทรอนิกส์ที่รับฝากเงินจากลูกค้าและให้หลักฐานเพื่อให้บริการเงินสดทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีหลักฐานดังกล่าวลูกค้าจะนำไปแสดงเพื่อใช้จ่ายเองหรือโอนให้บุคคลอื่นก็ได้

3. ภาษีกับการจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์

หากจะพิจารณาแต่เพียงเรื่องช่องทางการจ่ายเงินทางอิเล็กทรอนิกส์แล้ว สามารถจำแนกความเกี่ยวข้องกับภาษีอากรได้เป็นกรณีดังนี้

3.1 ภาษีเงินได้

3.1.1 ในกรณีของการซื้อขายทางอินเทอร์เน็ตผ่านบัตรเครดิต บัตรเดบิต หรืออิเล็กทรอนิกส์เหล่านั้น ไม่น่าจะก่อให้เกิดปัญหาในการระบุตัวผู้รับเงิน ซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้ และมีหน้าที่ต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลแล้วแต่กรณี เนื่องจากการจ่ายเงินดังกล่าวมิได้มีความแตกต่างจากการสั่งซื้อของทางไปรษณีย์ และชำระเงินด้วยบัตรเครดิต หรือส่งเช็คไปให้ กล่าวคือ ผู้ขายที่จะรับชำระเงินในลักษณะนี้ได้จะต้องมีบัญชีธนาคารอยู่กับธนาคารใดธนาคารหนึ่ง

3.1.2 ในกรณีของการซื้อขายทางอินเทอร์เน็ต โดยใช้การจ่ายเงินแบบ digital currencies จะก่อให้เกิดปัญหาทางภาษีเงินได้ เนื่องจากทั้งผู้ซื้อและผู้ขายสามารถปิดบังตัวตนที่แท้จริงได้ในราคาซื้อขายระหว่างกัน ความเป็นไปได้ในการสืบหาตัวผู้ขายซึ่งเป็นผู้มีเงินได้จะต้องติดตามจากธุรกิจที่ให้บริการ digital currencies ซึ่งก็จะติดปัญหาในการขอความร่วมมือระหว่างประเทศ

3.1.3 การจ่ายเงินแบบ digital currencies เพื่อซื้อสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น จะไม่มีการออกใบเสร็จรับเงิน หากมีการจ่ายเงินแล้วแต่ไม่มีการส่งสินค้า โดยผู้ขายอ้างว่าไม่ได้รับเงินแต่อย่างใด ก็ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้มีการรับเงินจริง

3.1.4 ผู้มีเงินได้จะถือว่ามียกนที่อยู่ในประเทศใดแหล่งเงินได้จะอยู่ที่ประเทศใด และจะถือว่าเป็นเงินได้ในลักษณะใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินค้าที่ไม่มีรูปร่างและบริการ ซึ่งประเด็นนี้จะกล่าวโดยละเอียดเมื่อมีการพิจารณาเกี่ยวกับแหล่งเงินได้และสถานประกอบการถาวรต่อไป

วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล¹³

วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีวิธีเสียภาษีอยู่ 3 วิธี คือ

1. วิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment Method)

¹³ คู่มือลักษณะ ๓๕๕ (๒๕๕๙) หลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ :T.training Center

วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตนเอง กรอกรายการทั้งขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามที่คำนวณได้ ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคล นั้นต้องยื่นแบบแสดงรายการรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ไม่ว่าจะ มีเงินได้หรือไม่ก็ตาม โดยครั้งที่ 1 ให้ยื่นภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของระยะเวลา บัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.51 ครั้งที่ 2 ให้ยื่นภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 50 เว้นแต่เป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่มีโครงการสาธารณกุศลตามประกาศของ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จึงจะยื่นรอบระยะเวลาบัญชีปีละ 1 ครั้ง ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งมูลนิธิหรือสมาคมก็ดี บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ก็ดี จะเสียภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ (Gross Income) ไม่ได้เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ เหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ฉะนั้น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสีย ภาษีจากฐานกำไรสุทธิจึงต้องยื่นแบบแสดงรายการรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง แต่วิสาหกิจที่เสีย ภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ คือ มูลนิธิและสมาคมและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะยื่นแบบแสดง รายการเพียงรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้งเท่านั้น

2. วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source Method)

วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเป็นวิธีเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อน จ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน เป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น จึงเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และช่วยให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษีด้วย เพราะมอบหมายให้เอกชนช่วยเก็บภาษี แทน

การหักภาษี ณ ที่จ่ายนี้ใช้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เท่านั้น ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ ผู้จ่ายเงินที่มีหน้าที่ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น อาจจะเป็นบุคคล ห้างหุ้นส่วนบริษัท สมาคมหรือคณะบุคคลก็ได้ แต่จะมี หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่อเมื่อมีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ถ้าไม่มีกฎหมาย กำหนดไว้ก็ต้องดูว่ามีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528) กำหนดให้หักและนำส่งหรือไม่ ถ้ามีก็ต้องหักและนำส่ง เพราะอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออก คำสั่งกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย หากการจ่ายเงินได้นั้นไม่มีกฎหมายกำหนดให้หัก อำนาจนี้มี บัญญัติรับรองไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรงส อย่างไรก็ตาม คำสั่งนั้นก็ต้องเป็นไปตาม

หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนด โดยกฎกระทรวงซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เศรศ

หากผู้จ่ายเงินไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือตามคำสั่งของ อธิบดีกรมสรรพากร หรือหักและนำส่งแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินก็ต้องรับผิดชอบ ร่วมกับผู้มีเงิน ได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและนำส่งหรือตาม จำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้แล้ว ผู้มีเงินได้ย่อมพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษี เท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว (ประมวลรัษฎากร มาตรา 54)

3. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment Method)

การเสียภาษีโดยวิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อ ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบ แสดงรายการเสียภาษีแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะออกหมายเรียก ตรวจสอบได้สวนและประเมิน ให้เสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 27 ทวิ ได้

ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น เริ่มต้นโดยผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะดังกล่าวมาแล้วในโครงสร้างส่วนที่ 1 ต้องของจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะภายใน 30 วัน นับ แต่วันเริ่มประกอบกิจการ เมื่อเป็นผู้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว ก็มีหน้าที่ยื่นแบบแสดง รายการภาษี (แบบ ภ.ร.40) ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน และ เสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10, 91/2) หากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมิได้ยื่นแบบแสดง รายการ หรือยื่นแต่ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้ตามประมวลรัษฎากร 91/15-91/16

ภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นผู้ประกอบการไม่มีสิทธิหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากลูกค้า กรณีจึง ต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีสิทธิหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากลูกค้า นอกจากนี้การเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะก็เสียจากรายรวมทั้งที่ผู้ประกอบการได้รับจากลูกค้าในแต่ละเดือนตามอัตราที่ กฎหมายกำหนดไว้ ต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียจากผลต่างระหว่างภาษีขายกับภาษีซื้อในแต่ละเดือน

ปัญหาจากการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁴

1. ไม่สามารถหาฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งอาจแยกได้ดังต่อไปนี้

- (1) จากกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 66)
- (2) จากยอดเงินที่ได้เรียกเก็บก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด (มาตรา 67)
- (3) โดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 (มาตรา 69 ทวิ)
- (4) จากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 10 ถึง 15 (มาตรา 70)
- (5) จากกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือ ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกจากประเทศไทย ในอัตราร้อยละ 10 (มาตรา 70 ทวิ)
- (6) จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราร้อยละ 5 (มาตรา 71)
- (7) การเก็บภาษีกรณีตามมาตรา 70 ทวิ โดยคำนวณจากภาษีตามมาตรา 71 เนื่องจากไม่สามารถพิสูจน์เอกสารและผู้เสียภาษีเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการ

2. รอบระยะเวลาบัญชี อาจถูกเปลี่ยนแปลงแล้วเลิกนิติบุคคล

บริษัทห้างร้านจะต้องมีปีการเงินหรือรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อการคำนวณหากำไรขาดทุนระหว่างงวด เพื่อแสดงต่อผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ก็เช่นเดียวกัน

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" นั้น มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรให้คำนวณภาษีตาม "รอบระยะเวลาบัญชี" เป็นหลัก ซึ่งตรงกับคำว่า "ขบปีในทางบัญชีเงินของบริษัท" ในมาตรา 1196 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้บัญญัติว่า "...อันบัญชีขบคูลนั้น ท่านว่าต้องทำอย่างน้อยครั้งหนึ่งทุกสิบสองเดือน คือเมื่อเวลาสุครบสิบสองเดือนอันจัดว่าเป็นขบปีในทางบัญชีเงินของบริษัทนั้น" แต่ในประมวลรัษฎากรนั้น ได้บัญญัติเป็นเชิงบังคับไว้โดยชัดเจนว่า "รอบระยะเวลาบัญชี" ให้มีกำหนด 12 เดือน จะเริ่มตั้งแต่วันใดและสิ้นสุดลงในวันใดก็ได้ แต่ปกตินิยมกันใช้ระยะตามปีปฏิทิน คือเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ในปีเดียวกัน บางกิจการประกอบธุรกิจเกี่ยวข้องกับทางราชการจึงอาจใช้รอบระยะเวลาบัญชีไปตรงกับปีงบประมาณ

¹⁴ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, (2549). *คำบรรยายวิชาการภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

ก็มี คือเริ่มวันที่ 1 ตุลาคม สิ้นสุดในวันที่ 30 กันยายน ของปีถัดไป หรือสุดแต่ธุรกิจเอกชนนั้นจะเลือกเอาเองก็ได้ บางกิจการนิยมถือเอาวันที่มีสินค้าคงเหลือในมือน้อยที่สุดในรอบปีเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วนับจากวันนั้น ไปถึงวันดังกล่าวนั้น โดยเรียกช่วงระยะเวลานั้นว่าปีการเงิน เป็นรอบระยะเวลาบัญชีที่มีอยู่จำนวนไม่น้อย สรุปได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีสิทธิที่จะเลือกวันเริ่มต้นหรือวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีได้โดยความสมัครใจของตนเอง แต่อยู่ภายใต้เงื่อนไขว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะต้องไม่น้อยกว่าหรือเกินกว่า 12 เดือน

ดังนั้น หากมีนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนเพื่อทำธุรกรรมทางการค้าผ่าน เซิร์ฟเวอร์, เว็บไซต์ และ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต เป็นการชั่วคราว โดยเฉพาะดำเนินกิจการเพียงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจไม่เกิน 2 ปี ที่สามารถเลือกที่จะปรับเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อหลบเลี่ยงการเสียภาษี โดยเฉพาะแล้วจดทะเบียนเลิกนิติบุคคลไปแล้ว หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะไม่สามารถติดตามเงินภาษีได้เลย เนื่องจากความเป็น Virtual (เสมือนจริง) ของเทคโนโลยี

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทสรุป

จากการวิเคราะห์ขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเด็นของ เซิร์ฟเวอร์ , เว็บไซต์และ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต ในบทที่ 4 จะเห็นได้ว่า การทำธุรกรรมโดยผ่านทางอินเทอร์เน็ต ทำให้รูปแบบการดำเนินธุรกิจซื้อขายสินค้าเปลี่ยนไป เช่นการค้าขาย การสั่งซื้อ การประชาสัมพันธ์ และการส่งสินค้าทางดิจิทัล โดยมีได้คำนึงถึงหลักทางกายภาพอีกต่อไป จึงก่อให้เกิดประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการนำหลักการต่างๆ ด้านภาษีระหว่างประเทศไปใช้บังคับในการจัดเก็บภาษี ผลดีและผลเสียในการดำเนินธุรกิจผ่านทางอินเทอร์เน็ตที่เห็นได้อย่างชัดเจน กล่าวคือ ในทางภาครัฐยังไม่มี ความชัดเจนในด้านของกฎหมายและด้านของบริหารจัดการในการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ซื้อและผู้ขายในธุรกรรมที่ทำการค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ต

ในกรณีนิติบุคคลที่ทำธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยมีเซิร์ฟเวอร์ เป็นศูนย์กลางในการจัดเก็บข้อมูล แสดงข้อมูล และรับสั่งซื้อสินค้า รวมถึงการชำระเงินผ่านบัตรเครดิต เป็นจุดเกาะเกี่ยวให้ทางภาครัฐดำเนินการจัดเก็บภาษีภายในประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ดังนั้นปัญหาขอบเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยกรณีทำธุรกรรมผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนั้น หากมองว่า เซิร์ฟเวอร์ มีลักษณะเป็นพื้นที่ให้เช่าหน่วยความจำเพื่อเก็บข้อมูลของผู้ประกอบการ อาจถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) กล่าวคือ เงินได้ที่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้รับยอมถือเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ใช้บริการในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือสำนักงานเขตภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายค่าบริการ

ในกรณีที่พิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเงินได้ตามมาตรา 40 (5) จะไม่สามารถเก็บได้ เพราะเงินได้ตามมาตรา 40 (5) นั้น ไม่เข้าลักษณะเงินได้ตามข้อเงินว่าด้วยเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิภายใต้บทอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตามในบางอนุสัญญาภาษีซ้อน นิยามเงินได้ที่เข้าลักษณะจะให้ความหมายรวมถึงการใช้อุปกรณ์ ดังนั้นจึงเกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งตามทั่วไปแล้วจะจัดเก็บในฐานะ ค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม วิทยาศาสตร์ จึงเกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บเมื่อพิจารณาในแต่ละอนุสัญญา

ข้อเสนอแนะ

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 และบทที่ 4 ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยต้องเสียภาษีในกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนเห็นควรแก้ไขระบบภานิติบุคคลภายในประเทศ เพื่อให้กฎหมายภายในประเทศมีอำนาจการจัดเก็บภาษีก่อนในเมืองต้น โดยขอเสนอทางแก้ ดังนี้

1. ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 66 โดยบัญญัติเพิ่มเติมเป็นวรรคที่สาม กล่าวคือ ในประเทศไทยความหมายของการกระทำการให้หมายความรวมถึง การมีอุปกรณ์อัตโนมัติที่ปฏิบัติการกิจเสร็จสิ้นในตัวเองซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ประกาศคำสั่งกรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวไว้แล้วข้างต้นคำว่า เซิร์ฟเวอร์ จะอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีทันที

ส่วนในเรื่องเงื่อนไขและหลักเกณฑ์หน้าที่ในการยื่นเสียภาษี ก็ต้องเป็น เซิร์ฟเวอร์ ประเภทที่ต้องจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์เพราะหลักเกณฑ์โดยทั่วไปการกระทำการของกรมสรรพากรแล้วถือการจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณา ดังนั้นหากนิติบุคคลใดที่เข้ามาประกอบกิจการ โดยกระทำธุรกรรมผ่านเครือข่ายทางอินเทอร์เน็ต หากไม่ดำเนินการจดทะเบียนต่อกระทรวงพาณิชย์ก็จะถือได้ว่าเป็น เซิร์ฟเวอร์ ถัดไป แต่ในส่วนนิติบุคคลที่ทำการจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์แล้วก็ถือว่านิติบุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องยื่นแบบเสียภาษี

2. หลังจากที่มีการแก้ไขตามที่เสนอไว้ข้างต้นแล้ว เมื่อกฎหมายภายในประเทศไทยมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี แล้วจึงค่อยไปเจรจาขอแก้ไขในอนุสัญญาภาษีซ้อนในเรื่องของข้อสัญญาของสถานประกอบการถาวร ผู้เขียนจึงเสนอการเปิดช่องเพื่อสร้างอำนาจให้กฎหมายภายใน

ภายในประเทศไทย แต่กรณีประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้องเป็นลักษณะของการเจรจาของแต่ละประเทศคู่สัญญา ทั้งนี้อย่างน้อยเมื่อกฎหมายภายในประเทศมีอำนาจจัดเก็บภาษีแล้วประเทศไทยก็อาจนำหลักการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไปเป็นข้อต่อรองและแก้ไขในการเจรจาโดยเฉพาะกรณีในนิยามคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่อไป

บรรณานุกรม

หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (พิมพ์ครั้งที่ 8). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2549). *คำบรรยายวิชาการภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2545). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2*. กรุงเทพฯ: T.training Center.
- ณัฐพงศ์ โปษกะบุตร. *“คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร”*.
- คุณลลิกษณ์ ตรีชูธรรม. (2549). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: T.training Center.
- ชนพล (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. (2546). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. (2541). *การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. (2546). *หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ : การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: ศูนย์กฎหมายภาษีอากร.
- วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน. (2546). *เศรษฐศาสตร์เบื้องต้น* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สมาคมนักข่าวสายเทคโนโลยีสารสนเทศโดยชมรมนักข่าว. (2541). *กฎหมายอิเล็กทรอนิกส์คอมพิวเตอร์: จากแนวคิดสู่รูปธรรม ในเอกสารประกอบการสัมมนาระดมความคิด*. กรุงเทพฯ: ม.ป.ท. ศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ
- สุมาลี วงษ์วิจิตร. *รายงานการวิจัยเรื่องกฎหมายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ควรจะเป็นเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจการค้าไทย*.
- ศุภลลิกษณ์ พินิจภูวดล. (2547). *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

วิทยานิพนธ์

แคลทียา โสภา. (2545). *อุปสรรคสำคัญของการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรของไทย.*

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

วิมลฐา แสงสุข. (2544). *ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล ในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต.* วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

วารสาร

วารสารสรรพากรศาสตร์ปีที่ 47 ฉบับที่ 6 มิถุนายน 2543 หน้า 29-36

วารสารสรรพากรศาสตร์ ปีที่ 49 ฉบับที่ 10 ตุลาคม 2545

Michael Chissick. (1999). *Alis Tair Kelmar Electronic E-Commerce Law and Practice Sweet Maxwell.*

Kuntz & Reroni. (1996). *U.S. International Taxation, Vol.2.* Citing Rev. Rul. 86-145, 1986-2 CB 297

OECD Committee on Fiscal Affairs, Model for Convention on Income and on Capital, art 5 (June 1998 Condensed Version), hereinafter OECD Commentary to Article 5(5)

Pierre Yves Bourtourault, Taxation of Electronic E-Commerce French Perspector

George Manlovich, "What is a good tax system," *คุณพาห (กันยายน – ธันวาคม 2543)* : 23.

George Manlovich, "What is a good tax system," *คุณพาห (กันยายน – ธันวาคม 2543)* : 23.

The Human Development Report, Oxford University Press, London, 1990

OECD. OECD Policy Brief No. 1-1997 on Electronic E-Commerce, Organization for Economic Co-operation and Development, 1997. [Online]. Available URL:

สารสนเทศทางอิเล็กทรอนิกส์

(Online). Abstract from:

http://www.oecd.org/document/17/0,3343,en_2649_37427_35035793_1_1_1_37427,00.html
[2007, July 17].

(Online). Abstract from: <http://law501.bravehost.com/data/attribtax.txt> [2007, July 17].

บัณฑิต อุชิน. (2550). คู่มือทางภาษีแห่งรัฐเพื่อนักธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ภายใต้หลัก Permanent Agent (ตอน 1) (ออนไลน์). บทความย่อจาก:

http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_02.php?aID=55[2550, 3 พฤษภาคม].

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2550). ภาษีค่าสิทธิ1 (ออนไลน์). บทความย่อจาก:

http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=41 [2550, 8 กุมภาพันธ์].

โครงการศูนย์เครือข่ายข้อมูลการตลาดเชิงพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์: กรมการค้าภายใน กระทรวงพาณิชย์(ออนไลน์). <http://www.ecitizen.go.th/view.php?SystemModuleKey=&id=441>[2007, July 20].

<http://www.rd.go.th>

กฎหมาย

พระราชบัญญัติประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ.2544

อนุสัญญาภาษีซ้อน

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ ชื่อสกุล	นางสาวจิติรัตน์ โมรัชเชียร
วัน เดือน ปีเกิด	30 พฤศจิกายน 2523
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาตอนปลายจากโรงเรียนมัธยมคอนเมืองทหารอากาศบำรุง ปีการศึกษา 2540 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีนิติศาสตร์บัณฑิตจากมหาวิทยาลัยศรีปทุม ปีการศึกษา 2544
ตำแหน่งหน้าที่	
การทำงานปัจจุบัน	ตำแหน่งนายความประจำสำนักงานนายความวรพงษ์ วรแสนที่ปรึกษากฎหมาย บริษัทเคลแมกซ์แมชีนเนอร์รี่ จำกัด