



การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ:

กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

โดย

นายชินดนัย สังคะคุณ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ:

กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

โดย

นายชินดนัย สังกะคุณ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

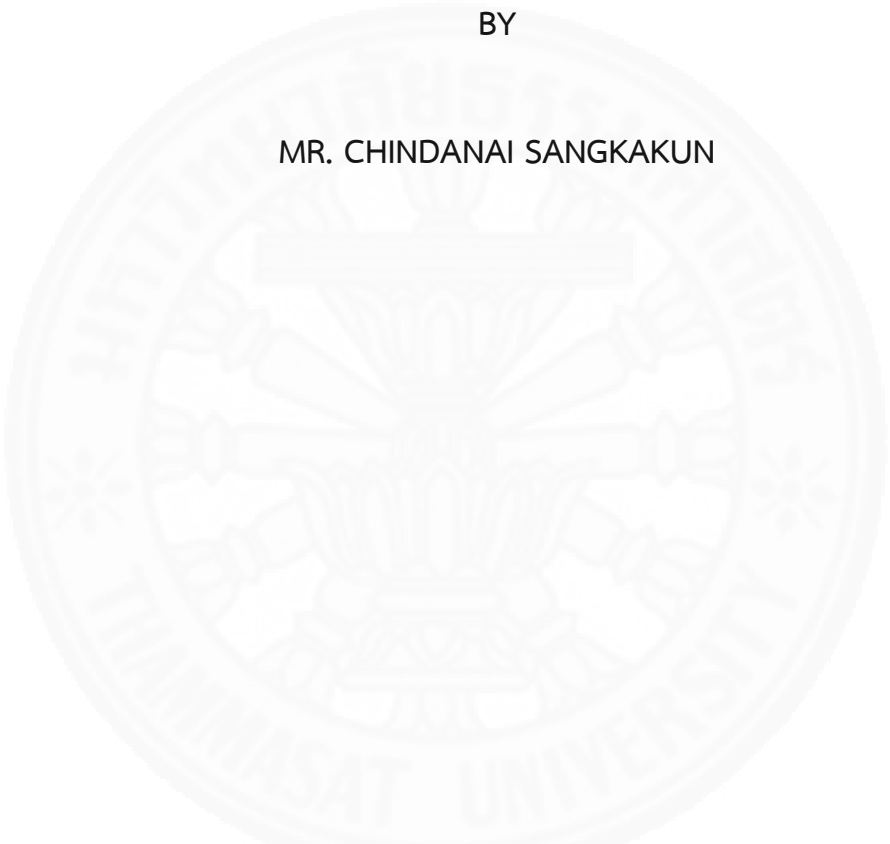
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



THE IMPOSITION OF CORPORATE INCOME TAX ON SERVICES
PROVIDED BY FOREIGN COMPANY: IN CASE OF
CLOUD COMPUTING SERVICES

BY

MR. CHINDANAI SANGKAKUN



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS
FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS
TAX LAW
FACULTY OF LAW
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2015
COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายชินดนัย สังคะคุณ

เรื่อง

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ:

กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

เมื่อ วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์



(ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ ดร. วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยากรณ์)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รั้วอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัท ต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์
ชื่อผู้เขียน	นายชินดนัย สังคะคุณ
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายภาษี นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติ
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

เนื่องจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ต้องอาศัยการทำงานร่วมกันของเครื่องคอมพิวเตอร์และเซิร์ฟเวอร์ซึ่งตั้งอยู่ในสถานที่ต่างๆที่ห่างกันออกไปทั้งในและต่างประเทศ จึงก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีขึ้นในหลายประเด็น ทั้งปัญหาในการจัดเก็บภาษี ตลอดจนการตรวจสอบและป้องกันการเลี่ยงภาษีของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ผู้เขียนจึงได้จัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ขึ้นเพื่อศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศในประเด็นต่างๆ โดยมุ่งเน้นศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศภายใต้สถานการณ์ต่างๆที่อาจเกิดขึ้นในกรณีของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ซึ่งผลจากการศึกษาพบว่า

1) ในประเด็นเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้กฎหมายไทย ปรากฏว่า ค่าตอบแทนจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปแล้วสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภทหลัก คือ (1) ค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร และ (2) ค่าบริการในการประมวลผลซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

2) ในประเด็นเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ปรากฏว่า (1) ค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อ

เข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปแล้วถือเป็นค่าสิทธิ (Royalty) และ (2) ค่าบริการในการประมวลผลถือเป็นรายได้ประเภทกำไรจากรธุรกิจ (Business Profit) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

3) ในประเด็นเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ปรากฏว่า (1) หลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯว่าด้วยเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เพียงพอ และก่อให้เกิดข้อจำกัดแก่ประเทศแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ตลอดจนธุรกิจอื่นๆที่ให้บริการผ่านระบบดิจิทัล และ (2) ในส่วนของกฎหมายภาษีอากรภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองต่างๆของประเทศไทยเอง ก็ยังคงมีข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากรธุรกิจการให้บริการผ่านระบบดิจิทัลได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ในปัจจุบัน มีแนวคิดมุ่งเน้นไปที่ความมีตัวตนทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ของผู้ให้บริการเท่านั้น

4) ในประเด็นเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ปรากฏว่า สาเหตุสำคัญประการหนึ่งของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐแหล่งเงินได้เกิดจากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯมักจะกำหนดให้กิจกรรมบางประเภทถือเป็นกิจกรรมที่รับรู้ยกเว้นไม่ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ ทั้งที่กิจกรรมเหล่านั้นมิได้มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบของธุรกิจดังกล่าวแต่อย่างใด ประกอบกับหลักเกณฑ์การเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่มักจะจำกัดอยู่แต่เพียงการก่อให้เกิดสัญญาขึ้นอย่างเป็นทางการในนามของผู้ประกอบการในต่างประเทศเท่านั้น กรณีจึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศสามารถอาศัยช่องโหว่ดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงการเสียในประเทศไทยได้อย่าง

ผู้เขียนจึงเสนอให้ประเทศไทยแก้ไขเพิ่มเติมทั้งในส่วนของกฎหมายภายในของประเทศไทย เช่น มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 รวมถึงคำชี้แจงของกรมสรรพากรในประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนเสนอให้ประเทศไทยดำเนินการเจรจาเพื่อแก้ไขข้อบัพว่าด้วยสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดประเภทของกิจกรรมที่รับรู้ยกเว้นไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร และหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ตามแนวทางที่ OECD ได้เสนอไว้ในรายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ

คำสำคัญ: บริการประมวลผลแบบคลาวด์, ภาษีเงินได้นิติบุคคล, พาณิชยอิเล็กทรอนิกส์, สถานประกอบการถาวร

Thesis Title	THE IMPOSITION OF CORPORATE INCOME TAX ON SERVICES PROVIDED BY FOREIGN COMPANY: IN CASE OF CLOUD COMPUTING SERVICES
Author	Mr. Chindanai Sangkakun
Degree	Master of Laws
Department/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Professor Sumet Sirikunchoat, Ph.D.
Academic Years	2015

ABSTRACT

As Cloud computing service requires resource pooling of networked computers and servers, which are sometimes located in different countries, it thus cause many tax issues, from tax collection to tax investigation and prevention of tax avoidance of cloud computing business. The author thus wrote this thesis with aims to study problems in relation to the imposition of corporate income tax on a cloud computing service provided by a foreign company. The study focuses on problems of Thailand and of France in imposing corporate income tax from foreign cloud computing service providers under different circumstances. Conclusions of study are as follows.

1) According to Thai Revenue Code, income from cloud computing business could normally be characterized into 2 types. (1) Remuneration for the use of software to access a cloud computing service should be considered as an assessable income under Section 40(3) of the Revenue Code. And, (2) Remuneration for processing data should be considered as an assessable income under Section 40(8) of the Revenue Code.

2) According to relevant treaties for the avoidance of double taxation, it can be concluded that (1) Remuneration for the use of software to access a cloud

computing service should be considered as royalty. And, (2) Remuneration for processing data should be considered as business profit.

3) Regarding permanent establishment (PE) issue, it can be concluded that (1) Rules relating to PE provided under the relevant tax treaties are insufficient and cause difficulties for source countries on imposing tax from a provider of cloud computing service and others who provide services through digital systems. And, (2) Rules provided under Thai Revenue Code and other ordinances still cause difficulties for Thailand on imposing tax from a service business operating via digital systems. This is due to a notion of current rules that focus only on a service provider's physical presence in a source country.

4) For tax avoidance issue, one of the key reasons causing the tax avoidance in source countries is that, the treaties for the avoidance of double taxation would normally provide PE exemptions to a foreign enterprise who carries on the listed activities in source country even if such activity is not actually an activity of a preparatory or auxiliary character. Also, the scope of agent-type PE would normally be limited to a conclusion of official contract in the name of a foreign enterprise only. As a consequence, this would give opportunities for a foreign enterprise to avoid Thai taxation easily.

Therefore, the author recommends that Thailand should amend some of its domestic laws, namely Section 66 of the Revenue Code, Departmental Regulation No. *Taw. Paw. 4/2528*, and Clarifications of the Revenue Department in relevant issues. Also, Thailand should start negotiating with other treaty contracting parties to amend on the Article of PE. This is especially on the part of PE exemptions and the scope of agent-type PE, which is in accordance with the proposals OECD suggested in the Reports for OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

Keywords: Cloud Computing Service, Corporate Income Tax, Electronic Commerce, Permanent Establishment

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยดีเพราะความเมตตากรุณาของบุคคลที่เกี่ยวข้องหลายท่าน ผู้เขียนจึงขอถือโอกาสนี้ในการแสดงความขอบคุณต่อท่านศาสตราจารย์ ดร. สุธเมธ ศิริคุณโชติเป็นอย่างสูงที่กรุณารับเป็นที่ปรึกษาและกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อีกทั้งยังคอยให้คำแนะนำที่ดีทั้งในด้านการศึกษาค้นคว้าและการเขียนวิทยานิพนธ์เสมอมา และแสดงความขอบคุณต่อท่านศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ ท่านอาจารย์ ดร. วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ และท่านอาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ ที่สละเวลาอันมีค่าในการให้ความรู้ ข้อเสนอแนะ และรับเป็นประธานและกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้เขียนขอแสดงความขอบคุณต่อท่านอาจารย์ทุกท่านที่ยังไม่ได้กล่าวนามไว้ ณ ที่นี้ ที่ท่านได้กรุณาประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้อันทรงคุณค่าแก่ผู้เขียนมาโดยตลอด

ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณพ่อและคุณแม่ ที่อุปการะเลี้ยงดู อบรมสั่งสอน และคอยเป็นกำลังใจอันสำคัญให้แก่ผู้เขียนในทุกๆเรื่องเสมอมา

ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อน พี่ น้อง ปริญาโทสาขากฎหมายภาชีรุ่น 57 ทุกท่านที่คอยช่วยเหลือทั้งในด้านการติดตามข่าวสารต่างๆของคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และความรู้ทางวิชาการที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา

ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณเจนใจ ชะวะนะเวช และพี่ๆ เพื่อนๆ ที่บริษัท ที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด ที่คอยให้คำแนะนำในการศึกษาค้นคว้า และให้ความรู้ทางกฎหมายภาษีอากรที่เป็นประโยชน์ทั้งในเชิงทฤษฎีและในเชิงปฏิบัติตลอดมา ทำให้ผู้เขียนมีความรู้ความเข้าใจในประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนทำการศึกษาค้นคว้าได้อย่างลึกซึ้งมากยิ่งขึ้น

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า วิทยานิพนธ์ของผู้เขียนฉบับนี้จะเป็นประโยชน์แก่ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน ตลอดจนบุคคลทั่วไปที่มีความสนใจใคร่ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ไม่มากนัก

นายชินดนัย สังคะคุณ

(6)

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญภาพ	(10)
รายการสัญลักษณ์และคำย่อ	(11)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	4
1.4 วิธีการศึกษาและค้นคว้า	4
1.5 ความหมายของคำศัพท์และคำย่อที่ใช้ในการศึกษา	5
บทที่ 2 ธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	10
2.1 ความเป็นมาและแนวโน้มของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	10
2.2 ความหมายของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	14
2.3 คุณสมบัติของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	18
2.3.1 การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นการให้บริการในลักษณะของการบริการตนเองตามความต้องการของผู้ใช้งาน (On-demand self-service)	18
2.3.2 ผู้ใช้งานสามารถเข้าถึงการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้หลากหลายช่องทาง (Broad network access)	18

2.3.3	เป็นบริการที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรด้านคอมพิวเตอร์จากหลายแหล่งร่วมกัน (Resource pooling)	19
2.3.4	เป็นบริการที่มีความยืดหยุ่นสูง (Rapid elasticity)	20
2.3.5	เป็นบริการที่มีระบบวัดปริมาณการใช้บริการ (Measured service)	20
2.4	ประเภทการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	21
2.4.1	การให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน	21
2.4.2	การให้บริการแพลตฟอร์ม	22
2.4.3	การให้บริการซอฟต์แวร์	23
2.5	รูปแบบของการใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	25
2.5.1	บริการคลาวด์ส่วนตัว	25
2.5.2	บริการคลาวด์สำหรับกลุ่มสมาชิกที่มีความสนใจร่วมกัน	25
2.5.3	บริการคลาวด์แบบสาธารณะ	26
2.5.4	บริการคลาวด์แบบผสม	26
2.6	รูปแบบของค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์	26
2.6.1	การคิดค่าบริการตามการใช้งานจริง (Pay-per-use)	27
2.6.2	การคิดค่าบริการแบบเหมาจ่าย (Lump sum payment)	27
2.6.3	ค่าสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ (Software license fee)	28
บทที่ 3	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของประเทศไทย	29
3.1	หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร	29
3.1.1	หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ	29
3.1.2	หลักการในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	32
3.2	หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย	38
3.2.1	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย	38
3.2.2	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย	44
3.3	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้กฎหมายไทย	55

3.3.1 คำจำกัดความของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่จะทำการวิเคราะห์	55
3.3.2 การจำแนกประเภทเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	56
3.3.3 บทวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสถานการณ์ต่างๆ	59
บทที่ 4 แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของต่างประเทศ	75
4.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีของฝรั่งเศส	75
4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	76
4.1.2 หลักการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Tax residence)	78
4.1.3 อัตราภาษีและฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล	79
4.1.4 ขอบเขตของกิจการและสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษี	81
4.1.5 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	84
4.1.6 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศในสถานการณ์ต่างๆ	88
4.1.7 ปัญหาการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศส	95
4.1.8 ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีภายใต้รายงานของคณะทำงานผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจในยุคดิจิทัล	96
4.2 ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีภายใต้รายงานของ OECD เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ	101
4.2.1 ความเป็นมาของมาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีของ OECD	101
4.2.2 กรอบในการพิจารณามาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (Ottawa Taxation Framework Condition)	102
4.2.3 ข้อเสนอแนะของ OECD เกี่ยวกับการพิจารณาสถานประกอบการถาวร	105
บทที่ 5 ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศ	115
5.1 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของไทย	115

	(9)
5.2 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	120
5.3 การพิจารณาเกี่ยวกับการมีสถานประกอบการถาวรในการดำเนินธุรกิจการ ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	122
5.4 การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	134
 บทที่ 6 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	 139
6.1 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของไทย	139
6.2 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	140
6.3 การพิจารณาเกี่ยวกับการมีสถานประกอบการถาวรในการดำเนินธุรกิจการ ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ	141
6.4 การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์	145
 บรรณานุกรม	 147
 ภาคผนวก	 152
ภาคผนวก ก ข้อเสนอของ OECD ในการแก้ไขแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯข้อ 5(5) และข้อ 5(6)	153
ภาคผนวก ข ข้อเสนอของ OECD ในการแก้ไขแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯข้อ 5(4)	165
 ประวัติผู้เขียน	 176

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 แนวโน้มการขยายตัวของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก	13
2.2 แนวโน้มการขยายตัวของธุรกิจการให้บริการซอฟต์แวร์ (SaaS) ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก	13
2.3 ความแตกต่างของบริการโครงสร้างพื้นฐาน บริการแพลตฟอร์ม และบริการซอฟต์แวร์	24
5.1 ตัวอย่างการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ให้บริการ Cloud Computing	134

รายการสัญลักษณ์และคำย่อ

สัญลักษณ์/คำย่อ	คำเต็ม/คำจำกัดความ
สวทช.	สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ
EC	European Communities
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
NIST	National Institute of Standards and Technology
OECD	The Organization for Economic Cooperation and Development
PE	Permanent Establishment

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบัน คอมพิวเตอร์ถือเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการดำเนินงานขององค์กรต่างๆทุกภาคส่วน ไม่ว่าจะเป็นภาครัฐหรือภาคเอกชน และเมื่อองค์กรเหล่านั้นมีขนาดที่ใหญ่มากขึ้น การดำเนินงานขององค์กรต่างๆเหล่านั้นก็ต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับคอมพิวเตอร์ในจำนวนที่มากขึ้นไปด้วยตามลำดับ ซึ่งการจัดการระบบเทคโนโลยีสารสนเทศภายในองค์กรให้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ นั้น ถือเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งในการบริหารองค์กรให้สามารถดำเนินงานไปได้อย่างราบรื่นปราศจากปัญหาด้านเทคนิคต่างๆที่จะมารบกวนการทำงานขององค์กรดังกล่าว

ทั้งนี้ วิธีการจัดการระบบเทคโนโลยีสารสนเทศภายในองค์กรแบบทั่วไปที่องค์กรต่างๆใช้อยู่ในปัจจุบันนั้น มักจะก่อให้เกิดปัญหาสำคัญประการหนึ่งอันส่งผลให้องค์กรต้องเสียทั้งทรัพยากรคน เงิน และเวลาไปเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะในองค์กรที่มีขนาดใหญ่ที่มีความจำเป็นจะต้องทำการติดตั้ง และทำการอัปเดตระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ (Operating System) และซอฟต์แวร์ต่างๆให้กับคอมพิวเตอร์ขององค์กรอยู่เป็นระยะๆ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ขององค์กรมีความทันสมัยและสามารถใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ ปัญหาดังกล่าวนั้น คือ ปัญหาในการดำเนินการติดตั้งและอัปเดตระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรนั่นเอง สาเหตุที่ทำให้ปัญหานี้เกิดขึ้นก็เนื่องมาจากจำนวนของคอมพิวเตอร์ที่มีอยู่ค่อนข้างมาก แต่ในการดำเนินการติดตั้งและอัปเดตแต่ละครั้งนั้น องค์กรดังกล่าวกลับต้องทำการติดตั้งและอัปเดตเครื่องคอมพิวเตอร์เหล่านั้นทีละเครื่อง เรื่อยไปจนกว่าจะดำเนินการได้ครบทุกเครื่อง ไม่สามารถดำเนินการผ่านเครื่องคอมพิวเตอร์เครื่องใดเครื่องหนึ่งเพียงเครื่องเดียวได้ ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะยิ่งทวีความรุนแรงขึ้นไปอีกหากมีเหตุการณ์ที่ไม่คาดฝันเกิดขึ้นแก่ระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรดังกล่าว เนื่องจากองค์กรดังกล่าวก็ต้องดำเนินการกู้ข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์ดังกล่าวกลับคืนมา และทำการติดตั้งระบบปฏิบัติการและซอฟต์แวร์ใหม่ เพื่อให้ระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรสามารถกลับมาใช้งานได้ตามปกติอีกครั้งหนึ่ง

นอกจากนี้ แนวคิดของการใช้คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคลที่มีการติดตั้งระบบปฏิบัติการ และซอฟต์แวร์ต่างๆแยกต่างหากจากคอมพิวเตอร์เครื่องอื่นนั้น ก็ยังไม่อาจตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งานบางกลุ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ อาทิเช่น กรณีของผู้ใช้งานที่ต้องทำงานในโครงการขนาดใหญ่ซึ่งต้องอาศัยความร่วมมือจากบุคคลากรหลายฝ่ายที่เข้ามาทำงานร่วมกัน และต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันอยู่ตลอดเวลา เป็นต้น

ด้วยวัตถุประสงค์ที่ต้องการจะขจัดปัญหาอันเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงานขององค์กรเหล่านี้ให้หมดไป ในยุคต่อมาจึงเกิดเป็นการคิดค้นและพัฒนาเทคโนโลยีใหม่ๆขึ้นเป็นจำนวนมาก โดยหนึ่งในเทคโนโลยีที่สามารถนำมาใช้ในการขจัดปัญหาเหล่านี้ให้หมดไปได้อย่างมีประสิทธิภาพก็คือ เทคโนโลยีการประมวลผลแบบคลาวด์ หรือที่มีการเรียกกันอย่างไม่เป็นทางการในชื่อของ “การประมวลผลแบบคลาวด์” อันเป็นเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีวิวัฒนาการมาจากแนวคิดดั้งเดิมเกี่ยวกับเรื่องของ Time-sharing ที่เคยมีมาในอดีตนั่นเอง

ด้วยคุณสมบัติที่มีความพิเศษเฉพาะตัวของเทคโนโลยีการประมวลผลแบบคลาวด์ ที่สามารถนำมาใช้ในการจัดการกับปัญหาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพนี้เอง จึงทำให้ธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ เติบโตขึ้นอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องในช่วงระยะเวลาไม่กี่ปีที่ผ่านมา นี้ กรณีจึงมีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ประเทศไทยซึ่งมักจะอยู่ในสถานะของรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีที่ผู้รับบริการภายในประเทศไทยต้องจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ซึ่งมักเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นจะสามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการรูปแบบใหม่ที่เกิดขึ้นนี้ได้หรือไม่ประการใด

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยก็จะพบว่า ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ดังกล่าว ยังคงมีปัญหาความไม่ชัดเจนอยู่หลายประการ อาทิเช่น ปัญหาในการจำแนกประเภทของรายได้จากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ไม่ว่าจะเป็นการจำแนกประเภทเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทย หรือการจำแนกประเภทของเงินได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ปัญหาในการพิจารณาเรื่องสถานประกอบการถาวร และปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบกิจการการประมวลผลแบบคลาวด์ ภายใต้

หลักการจัดเก็บภาษีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เป็นต้น ซึ่งปัญหาต่างๆเหล่านี้หากถูกละเลยไปโดยไม่ได้รับการแก้ไขอย่างเป็นรูปธรรม ภัยย่อมจะส่งผลให้เกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างภาครัฐ และภาคเอกชน เกี่ยวกับภาระภาษีของบริการดังกล่าว และอาจทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากรธุรกิจดังกล่าวในแต่ละปีไปเป็นจำนวนมหาศาลอีกด้วย

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงได้ตัดสินใจทำการศึกษาแนวทางในการจำแนกประเภทของรายได้จากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ตลอดจนแนวทางการพิจารณาเรื่องสถานประกอบการถาวรของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงและแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องต่อไปในอนาคต

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาเกี่ยวกับธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ทั้งในแง่ของนิยามความหมาย ลักษณะสำคัญของบริการ ประเภทของการให้บริการ รูปแบบของการใช้บริการ ตลอดจนรูปแบบของการคิดค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์

1.2.2 เพื่อศึกษาเกี่ยวกับการจำแนกประเภทของรายได้จากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ทั้งการจำแนกประเภทเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทย และภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

1.2.3 เพื่อศึกษาเกี่ยวกับปัญหาในการพิจารณาเรื่องสถานประกอบการถาวร หรือ Permanent establishment ในกรณีของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ภายใต้แนวทางการพิจารณาที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ตลอดจนข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

1.2.4 เพื่อศึกษาเกี่ยวกับปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการการประมวลผลแบบคลาวด์ ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ตลอดจนข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ไม่รวมถึงภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีประเภทอื่นใด

สาเหตุที่ผู้เขียนมุ่งศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนภาษีประเภทอื่นๆ เนื่องจากขอบเขตของกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่นๆ อาทิเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถือเป็นกฎหมายที่ครอบคลุมถึงกรณีการให้บริการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศไทยอยู่แล้ว ซึ่งแตกต่างจากกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่หลักเกณฑ์ในปัจจุบันยังมีช่องโหว่ของกฎหมายโดยเฉพาะในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศให้บริการแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศไทยผ่านทางอินเทอร์เน็ตซึ่งมักเป็นการให้บริการโดยปราศจากจุดเชื่อมโยงที่มีลักษณะทางกายภาพใดๆ ไม่ว่าจะเป็น สำนักงานสาขา หรือตัวแทนในประเทศไทย

นอกจากนี้ สาเหตุที่ผู้เขียนศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยมุ่งเน้นศึกษาแต่เฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเป็นผู้ให้บริการโดยไม่รวมถึงกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้ให้บริการนั้นก็เนื่องจากผู้เขียนมีความเห็นว่า โดยทั่วไปไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการประเภทใดในประเทศไทย ก็มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้ตามหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) อยู่แล้ว ดังนั้นปัญหาการจัดเก็บภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้ให้บริการจึงไม่น่าจะมากเท่ากับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเป็นผู้ให้บริการแต่อย่างใด

1.4 วิธีการศึกษาและค้นคว้า

การศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้วิธีการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary research) โดยค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่างๆ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่ประเทศไทยทำไว้กับรัฐต่างๆ และบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ตำราและบทความทางวิชาการต่างๆ ข้อหาหรือกรรมสรรพากร คำพิพากษาของศาล ข้อคิดเห็นของนักวิชาการ ตลอดจนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จาก

เว็บไซต์ต่างๆทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ พร้อมกับยกตัวอย่างเหตุการณ์สมมติเพื่ออธิบายลักษณะของการเข้าทำธุรกรรม แล้วนำมาวิเคราะห์ถึงปัญหา เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ปัญหาในจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ให้บริการแก่บุคคลในประเทศไทยต่อไปโดยวิธีการพรรณนาและการวิเคราะห์ (Descriptive and analytical method)

1.5 ความหมายของคำศัพท์และคำย่อที่ใช้ในการศึกษา

1.5.1 บริษัทต่างประเทศ หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ตลอดจนนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร

1.5.2 อนุสัญญาภาษีซ้อน^๑ หมายถึง อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร

1.5.3 OECD หมายถึง องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development)

1.5.4 EC หมายถึง ประชาคมยุโรป (European Communities)

1.5.5 NIST หมายถึง สถาบันมาตรฐานและเทคโนโลยีแห่งชาติ (National Institute of Standards and Technology)

1.5.6 แพลตฟอร์ม (Platform)¹ หมายถึง ระบบซอฟต์แวร์ที่ถูกออกแบบให้ทำงานแยกระดับชั้น โดยมีกลุ่มซอฟต์แวร์ระดับล่าง (Low level) ทำงานบริการให้กลุ่มซอฟต์แวร์ระดับที่สูงกว่า จนถึงขั้นระดับ Application

¹ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, คู่มือการเลือกใช้บริการ Cloud Computing, (กรุงเทพมหานคร:กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร,2556), น.59-60.

กลุ่มซอฟต์แวร์ระดับล่างเป็นซอฟต์แวร์ที่รับผิดชอบการจัดการการใช้ทรัพยากรเทคโนโลยีสารสนเทศ ในระหว่างทำงานจริง (Deployment) ประกอบด้วยซอฟต์แวร์ที่บริการเชื่อมโยงระหว่างโปรแกรมประยุกต์กับอุปกรณ์ต่างๆ เช่น หน่วยประมวลผล หน่วยบันทึกข้อมูล อุปกรณ์เครือข่าย ฯลฯ กลุ่มซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่บริการเกี่ยวกับการรักษาความมั่นคงปลอดภัย (Security) การจัดการและใช้ Application Programming Interface (APIs) รวมทั้งด้านมาตรฐานการสื่อสารและส่งข้อมูลระหว่างกลุ่มซอฟต์แวร์คอมโพเนนต์ (Software Component) ในบางกรณีกลุ่มซอฟต์แวร์ระดับล่างยังรวมซอฟต์แวร์ที่บริการเฝ้าระวังการทำงาน (Monitoring) ของระบบ การตรวจสอบความพร้อมทำงานของส่วนประกอบด้านฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ ตลอดจนทำหน้าที่จัดการแบ็คอัพ (Backup) ทำสำรองข้อมูลและบันทึกสถานะภาพของโปรแกรม พร้อมทั้งจะให้บริการกู้คืนการทำงานเพื่อให้เกิดความต่อเนื่องของธุรกิจ หลังจากทีระบบงานได้หยุดชะงักชั่วคราว อันเป็นผลจากสาเหตุใดก็ตาม นอกจากนี้ ยังมีงานด้านตรวจสอบสิทธิต่างๆ เกี่ยวกับการใช้ระบบงาน กลุ่มซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่ Deployment จึงเป็นส่วนพื้นฐานที่สำคัญของระบบแพลตฟอร์ม

กลุ่มซอฟต์แวร์ระดับสูง (High Level) ของแพลตฟอร์ม โดยทั่วไปจะเป็นแอปพลิเคชันซึ่งประกอบด้วยส่วนที่เป็นกระแสนงาน (Workflow) หรือกระบวนการทำงาน (Business Process) ซึ่งเชื่อมโยงกับซอฟต์แวร์ที่ให้บริการด้านประมวลผล (Computing Services) แพลตฟอร์มมักจะถูกออกแบบให้แอปพลิเคชันปรับเปลี่ยนได้แบบ Plug-and-play หรือปรับแต่งได้ตามความจำเป็น เพื่อสอดคล้องกับงานที่ปฏิสัมพันธ์กับลูกค้ามีความไม่แน่นอนสูง เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปรับแต่งระบบแอปพลิเคชันตามบริบทของผู้รับบริการ ระบบแพลตฟอร์มจึงมักจะถูกออกแบบให้ผู้ใช้บริการสามารถทำการปรับแต่งแอปพลิเคชันได้ด้วยตัวเองด้วยวิธีง่ายๆ แอปพลิเคชันที่มีคุณสมบัติเช่นนี้ นิยมเรียกกันว่า “Situational Application” ผู้ใช้ที่มีทักษะในการสร้าง Situational Application ถือว่าเป็นกลุ่ม Super-user ในกรณีนี้ กลุ่มซอฟต์แวร์ระดับสูงของแพลตฟอร์มจะมีเครื่องมือต่างๆจำนวนหนึ่งสนับสนุน Super-user สร้างโปรแกรมแบบ Situational Application ได้ กลุ่มซอฟต์แวร์ในระดับนี้ นอกจากจะมีเครื่องมือช่วยผลานการทำงานของกระบวนการหรือกระบวนการต่างๆ เพื่อควบคุมกระบวนการทำงานแบบง่ายๆ เพื่อตอบโจทย์เฉพาะเรื่องได้ กลุ่มเครื่องมือที่ช่วย Super-user พัฒนา Situational Application มีส่วนประกอบหลักๆ เช่น ส่วนบริการฐานข้อมูล

ส่วนบริการเกี่ยวกับกระแสนงาน ส่วนบริการสร้างรายงาน ส่วนบูรณาการหรือผสม (Mash-up) ข้อมูล ส่วนบริการตรรกะของงานแบบง่ายๆ และส่วนบริการด้าน User Interfaces เป็นต้น

1.5.7 เอพีไอ (API หรือ Application Program Interface)² หมายถึง ชุดของ คำสั่ง การทำงาน และเกณฑ์วิธีสำเร็จรูปซึ่งอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เขียนโปรแกรมในการนำไปใช้ สร้างซอฟต์แวร์สำหรับระบบปฏิบัติการอันใดอันหนึ่ง โดยไม่ต้องเขียนคำสั่ง การทำงาน และเกณฑ์วิธี ต่างๆขึ้นเองทั้งหมดตั้งแต่ต้น

1.5.8 โปรแกรมประยุกต์ หรือแอปพลิเคชันซอฟต์แวร์ (Application Software)³ หรือที่เรียกกันอย่างย่อว่า แอปพลิเคชัน นั้น หมายถึง โปรแกรมหรือกลุ่มของโปรแกรม ซึ่งถูกออกแบบขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้งานอย่างใดอย่างหนึ่ง อาทิเช่น ซอฟต์แวร์ฐานข้อมูล (Database) ซอฟต์แวร์ประมวลผลคำ (Word processing) ซอฟต์แวร์ตารางวิเคราะห์แบบ อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Spreadsheet) ซอฟต์แวร์นำเสนอ (Presentation Software) ซอฟต์แวร์กราฟิก (Graphic Software) และซอฟต์แวร์สื่อสารโทรคมนาคม เป็นต้น ซึ่งซอฟต์แวร์ ต่างๆเหล่านี้ไม่สามารถทำงานได้ด้วยตัวของมันเอง แต่จะต้องอาศัยการทำงานของระบบปฏิบัติการ (Operating System) ร่วมด้วย

1.5.9 ระบบปฏิบัติการ (Operating System หรือ O/S)⁴ หมายถึง โปรแกรม ที่ทำหน้าที่เป็นตัวกลางเชื่อมต่อระหว่างฮาร์ดแวร์ (Hardware) กับ ซอฟต์แวร์ประยุกต์ทั่วไปซึ่งทำ หน้าที่รับข้อมูลจากผู้ใช้อีกที โดยจะทำหน้าที่ควบคุมการแสดงผล การทำงานของฮาร์ดแวร์ ให้บริการ กับซอฟต์แวร์ประยุกต์ทั่วไปในการรับส่งและจัดเก็บข้อมูลกับฮาร์ดแวร์ และจัดสรรการใช้ทรัพยากร

² Techterms.com, “API,” Accessed April 19, 2015, <http://techterms.com/definition/api>

³ QuinStreet Inc., “Application (Application Software),” Accessed April 19, 2015, <http://www.webopedia.com/TERM/A/application.html>

⁴ บริษัท ไอทีคอมเทค คอนเน็ค จำกัด, “ระบบปฏิบัติการ OS คืออะไร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 19 เมษายน 2558, <http://www.itcomtech.net/article-all/73-operating-system.html>

ระบบ (Resources) ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และทำหน้าที่ควบคุมการทำงานของอุปกรณ์ต่างๆ และติดต่อกับผู้ใช้ผ่านโปรแกรมประยุกต์ (Application)

ตัวอย่างของระบบปฏิบัติการในคอมพิวเตอร์ ได้แก่ Windows, Linux, Mac OS, Solaris, Ubuntu เป็นต้น

1.5.10 ระยะเวลาดำเนินงาน (Runtime)⁵ หมายถึง เวลาที่ใช้ไปในขณะที่คอมพิวเตอร์ปฏิบัติการตามโปรแกรมใด โปรแกรมหนึ่ง Runtime เป็นศัพท์ทางเทคนิคเกี่ยวกับการพัฒนาซอฟต์แวร์ซึ่งมักจะปรากฏอยู่ในบริบทของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่คอมพิวเตอร์ปฏิบัติการตามโปรแกรมใด โปรแกรมหนึ่งนั้น หรือที่เรียกกันว่า “Runtime error”

1.5.11 Middleware⁶ หมายถึง ซอฟต์แวร์ซึ่งทำหน้าที่เชื่อมการทำงานของโปรแกรมต่างๆ หรือการทำงานของส่วนประกอบต่างๆภายในโปรแกรมเดียวกันนั้นให้สามารถทำงานประสานกัน

1.5.12 เวอร์ช่วไลเซชัน (Virtualization)⁷ หมายถึง การทำงานของระบบปฏิบัติการมากกว่าหนึ่งระบบปฏิบัติการขึ้นไปภายในเครื่องคอมพิวเตอร์เครื่องเดียว และการสำรองชุดของระบบปฏิบัติการ ซอฟต์แวร์ และข้อมูลต่างๆเอาไว้ทั้งชุดในรูปของ virtual machine เพื่อประโยชน์ในการเรียกกลับมาใช้ใหม่ในกรณีที่มีความเสียหายอย่างใด ๆ เกิดขึ้นแก่ระบบปฏิบัติการ ซอฟต์แวร์ และข้อมูลต่างๆเหล่านั้น

⁵ Techterms.com, “Runtime,” Accessed April 19, 2015, <http://techterms.com/definition/runtime>

⁶ Techterms.com, “Middleware,” Accessed April 19, 2015, <http://techterms.com/definition/middleware>

⁷ Techterms.com, “Virtualization,” Accessed April 19, 2015, <http://techterms.com/definition/virtualization>

1.5.13 เซิร์ฟเวอร์ (Server)⁸ หมายถึง เครื่องคอมพิวเตอร์หลักในระบบเครือข่ายหนึ่งๆ ทำหน้าที่เป็นตัวควบคุมคอมพิวเตอร์เครื่องอื่นๆ ที่มาเชื่อมต่อในเครือข่ายเดียวกัน และมีหน้าที่จัดการดูแลคอมพิวเตอร์เครื่องอื่นๆว่า ขอใช้โปรแกรมใด ข้อมูลใด เพื่อที่จะได้จัดการส่งไปให้ ในขณะเดียวกันก็เป็นทีเก็บข้อมูลและโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในเครือข่ายที่จะมาเรียกใช้ได้

1.5.14 คอมพิวเตอร์ (Computer)⁹ หมายถึง อุปกรณ์ชนิดหนึ่งที่ทำางานด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ สามารถจำข้อมูลและคำสั่งต่างๆได้เป็นจำนวนมากและสามารถทำงานได้ด้วยอัตโนมัติด้วยอัตราความเร็วสูง นอกจากการนำไปใช้ประโยชน์ในการคำนวณแล้ว คอมพิวเตอร์ยังถูกนำไปใช้ในการทำงานต่างๆได้อย่างหลากหลาย ตามขนาดของเครื่องคอมพิวเตอร์ที่แตกต่างกันออกไป โดยมีทั้งคอมพิวเตอร์ขนาดใหญ่ (Main Frame) คอมพิวเตอร์ขนาดกลาง (Mini Computer) และคอมพิวเตอร์ขนาดเล็ก (Micro Computer) หรือที่เรียกกันทั่วไปว่า คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล (personal computer) ที่เรียกกันในชื่อย่อว่า พีซี (PC) ซึ่งเป็นที่นิยมใช้กันทั่วไปในปัจจุบัน

ทั้งนี้ เนื่องจากพีซีและเซิร์ฟเวอร์ถูกออกแบบมาเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้งานที่แตกต่างกัน คือ พีซีจะเน้นการทำงานทั่วไปที่อาจต้องอาศัยการแสดงผลภาพ และเสียงที่คมชัด ในขณะที่เซิร์ฟเวอร์จะเน้นการทำงานจัดเก็บและประมวลผลข้อมูลจำนวนมากๆ พีซีและเซิร์ฟเวอร์จึงมีความแตกต่างกันทั้งในแง่ของคุณภาพของอุปกรณ์ ประสิทธิภาพในการประมวลผล ความสะดวกในการเคลื่อนย้าย และเชื่อมต่อกับอุปกรณ์เสริมอื่นๆ เป็นต้น¹⁰

⁸ สุภิชัย สิริชัยรังสรรค์, “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.1.

⁹ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, “คำศัพท์ คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล,” สืบค้นเมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2559,
<http://www.thaiglossary.org/search/%E0%B8%84%E0%B8%AD%E0%B8%A1%E0%B8%9E%E0%B8%B4%E0%B8%A7%E0%B9%80%E0%B8%95%E0%B8%AD%E0%B8%A3%E0%B9%8C%E0%B8%AA%E0%B9%88%E0%B8%A7%E0%B8%99%E0%B8%9A%E0%B8%B8%E0%B8%84%E0%B8%84%E0%B8%A5>

¹⁰ Dell, “What Is a Server?,” Accessed May 22, 2016,
http://www.dell.com/downloads/us/bsd/What_Is_a_Server.pdf

บทที่ 2

ธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศในลำดับต่อไป ในบทนี้ผู้เขียนจะนำเสนอข้อมูลต่างๆที่น่าสนใจเกี่ยวกับธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ อันได้แก่ ประวัติความเป็นมาโดยสังเขปและแนวโน้มของธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ การให้นิยามความหมายของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ จากหน่วยงานต่างๆทั้งหน่วยงานภาครัฐของประเทศไทย หน่วยงานของต่างประเทศ และองค์กระระหว่างประเทศ คุณสมบัติสำคัญของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ประเภทของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ตลอดจนรูปแบบการให้บริการ และการคิดค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ในลักษณะต่างๆ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1 ความเป็นมาและแนวโน้มของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

เทคโนโลยีการประมวลผลแบบคลาวด์ หรือที่มีการเรียกกันอย่างไม่เป็นทางการในชื่อของ “การประมวลผลแบบคลาวด์” นั้น เป็นเทคโนโลยีด้านสารสนเทศที่เกิดขึ้นจากการพัฒนาแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องของ Time-sharing ที่เคยมีมาในอดีตให้มีความทันสมัย สอดคล้องกับความต้องการของคนในยุคปัจจุบันมากยิ่งขึ้น

โดยแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องของ Time-sharing นั้น ได้เริ่มเกิดขึ้นมาตั้งแต่ช่วงปี ค.ศ. 1960 – 1970¹ ซึ่งเป็นยุคของคอมพิวเตอร์เมนเฟรมที่ยังไม่เป็นที่นิยมแพร่หลายสำหรับบุคคลทั่วไปเท่าใดนัก เนื่องจากคอมพิวเตอร์ในยุคนั้นยังมีขนาดที่ค่อนข้างใหญ่ และมีราคาค่อนข้างสูง การใช้งานคอมพิวเตอร์โดยส่วนใหญ่จึงจำกัดอยู่ในวงแคบเพียงแคในกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ และสถาบันการศึกษา อาทิเช่น มหาวิทยาลัยต่างๆ เท่านั้น เพื่อที่จะทำให้คอมพิวเตอร์ที่มีอยู่อย่างจำกัดนี้

¹ David Shakow, “The Taxation of Cloud Computing and Digital Content,” Accessed February 12, 2015, http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1474&context=faculty_scholarship

สามารถถูกนำมาใช้งานให้เกิดประโยชน์สูงสุด กลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ และสถาบันการศึกษาต่างๆจึงเกิดแนวคิดในการอนุญาตให้บุคคลต่างๆสามารถเชื่อมต่อกับคอมพิวเตอร์เมนเฟรมผ่านอุปกรณ์ต่างๆเพื่อบังคับควบคุมโปรแกรม และจัดการข้อมูลซึ่งถูกจัดเก็บไว้ที่คอมพิวเตอร์เมนเฟรมดังกล่าวได้พร้อมกันที่ละหลายๆคน ซึ่งผลลัพธ์ของการประมวลผลของคอมพิวเตอร์เมนเฟรมดังกล่าวอาจมีอยู่แต่เฉพาะในสถานที่ที่คอมพิวเตอร์เมนเฟรมดังกล่าวตั้งอยู่ หรืออาจถูกส่งไปยังเครื่องปริ้นท์เตอร์ของผู้ใช้งานซึ่งเชื่อมต่อกับคอมพิวเตอร์ดังกล่าวด้วยสายโทรศัพท์เพื่อทำการพิมพ์ข้อมูลต่อไปก็ได้

ด้วยลักษณะของการใช้งานคอมพิวเตอร์เมนเฟรมพร้อมกันที่ละหลายๆคนนี้เอง จึงทำให้การใช้งานคอมพิวเตอร์ในลักษณะดังกล่าวถูกเรียกกันในชื่อของ “Time-sharing”

ต่อมาในยุคของคอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล (Personal computer) ก็เริ่มมีการใช้คอมพิวเตอร์กันอย่างแพร่หลายมากขึ้น เนื่องจากคอมพิวเตอร์ในยุคนี้ได้มีการปรับลดขนาดให้เล็กลง และมีราคาที่ถูกลงกว่าในอดีตมาก คนในยุคนี้จึงสามารถที่จะหาซื้อซอฟต์แวร์ และคอมพิวเตอร์ที่มีศักยภาพในการทำงานมากพอกับความต้องการของตนมาใช้ได้ด้วยตนเองโดยไม่ต้องพึ่งพาการใช้ Time-sharing อย่างในอดีตอีกต่อไป จึงทำให้แนวคิดเกี่ยวกับ Time-sharing ถูกมองว่าเป็นเรื่องล้าสมัยไปโดยปริยาย

อย่างไรก็ตาม เมื่อยุคสมัยเปลี่ยนไป ลักษณะความต้องการในการใช้คอมพิวเตอร์ก็เปลี่ยนแปลงไปด้วยเช่นเดียวกัน การจัดการทรัพยากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศขององค์กรหนึ่งๆภายใต้แนวคิดของการใช้คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคลแบบเดิมนั้น ก่อให้เกิดอุปสรรคแก่การทำงานขององค์กรดังกล่าวเป็นอย่างมาก เนื่องจากองค์กรดังกล่าวจำเป็นต้องทำการติดตั้ง และทำการอัปเดตระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ (Operating System) และซอฟต์แวร์ต่างๆให้กับคอมพิวเตอร์ทุกๆเครื่องขององค์กรทีละเครื่องเพื่อให้คอมพิวเตอร์ขององค์กรมีความทันสมัยและสามารถใช้งานได้ อย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ ซึ่งในการดำเนินการติดตั้ง หรืออัปเดตระบบปฏิบัติการและ/หรือซอฟต์แวร์แต่ละครั้งนั้น นอกจากจะทำให้องค์กรดังกล่าวต้องเสียทั้งเงิน และเวลาที่ค่อนข้างมากแล้ว ในกรณีที่คอมพิวเตอร์เครื่องหนึ่งเครื่องใดเกิดความเสียหายขึ้น องค์กรดังกล่าวยังอาจต้องเสียทั้งเงิน และเวลาเพิ่มขึ้นไปอีกเพื่อดำเนินการกู้ข้อมูลในคอมพิวเตอร์เครื่องดังกล่าวกลับคืนมา และทำการติดตั้งระบบปฏิบัติการและซอฟต์แวร์ใหม่อีกครั้งหนึ่ง อีกทั้ง แนวคิดของการใช้คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล

บุคคลก็ยังไม่อาจตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งานบางกลุ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ อาทิเช่น กรณีของผู้ใช้งานที่ต้องทำงานในโครงการขนาดใหญ่ซึ่งต้องอาศัยความร่วมมือจากบุคคลากรหลายฝ่ายที่เข้ามาทำงานร่วมกัน และต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันอยู่ตลอดเวลา เป็นต้น

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น จึงเกิดแนวคิดที่จะนำระบบปฏิบัติการ ซอฟต์แวร์ และข้อมูลต่างๆมาติดตั้ง และจัดเก็บไว้ในที่ที่บุคคลต่างๆที่ได้รับอนุญาตสามารถเข้าถึง เพื่อควบคุมสั่งการ และใช้งานร่วมกันผ่านอุปกรณ์พกพาต่างๆได้อย่างสะดวกรวดเร็ว โดยไม่จำเป็นต้องดำเนินการติดตั้ง หรือทำการอัปเดตระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ และซอฟต์แวร์ต่างๆให้กับคอมพิวเตอร์ทุกๆเครื่อง ขององค์กรที่ละเครื่องดังเช่นในอดีต อีกทั้งยังช่วยให้การสำรองข้อมูล และการเรียกใช้ข้อมูลสำรองต่างๆขององค์กรสามารถดำเนินการได้อย่างสะดวกรวดเร็วมากยิ่งขึ้น

แนวคิดดังกล่าวนี้เองจึงเป็นที่มาของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่กำลังเติบโตขึ้นอย่างต่อเนื่องในปัจจุบัน ดังจะเห็นได้จากข้อมูลของ Forrester Research, Inc.² ที่ Forbes.com Inc.³ และ Progress Software Corporation⁴ ได้มีการนำเสนอไว้ว่า ธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิกนั้น มีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยมีโอกาสเติบโตขึ้นจากมูลค่า 1,840 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ (USD) ในปี ค.ศ. 2010 เป็น 31,982 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯในปี ค.ศ. 2020 หรือคิดเป็นอัตราการเติบโตเฉลี่ยประมาณ 33.05% ต่อปี โดยเฉพาะในส่วนของรายได้จากการให้บริการซอฟต์แวร์ หรือที่รู้จักกันในชื่อของ Software as a Service

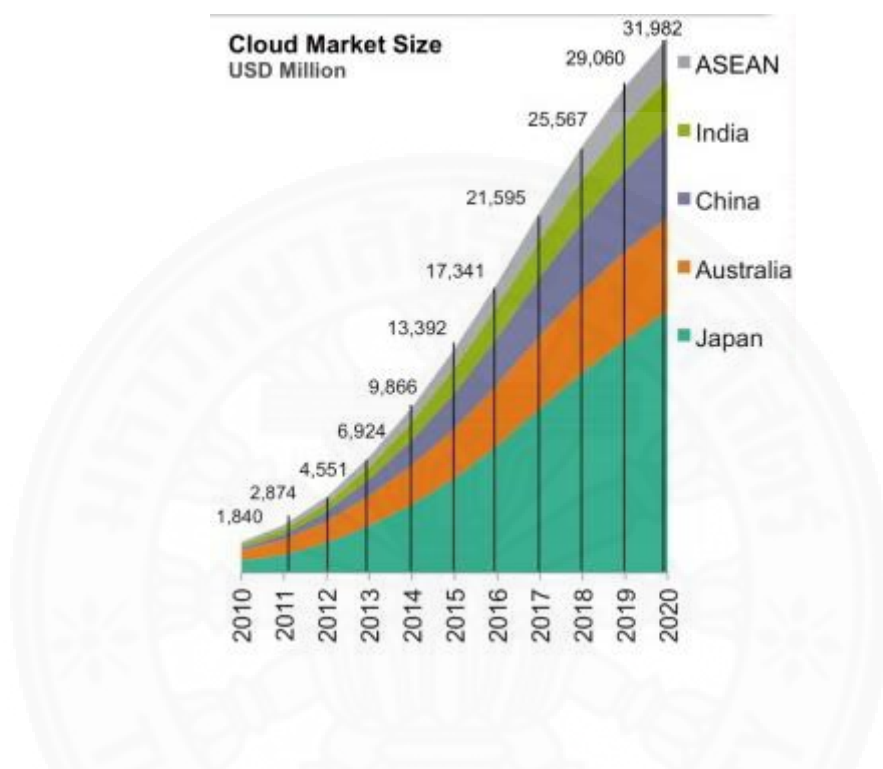
² Forrester Research, Inc. คือ บริษัทที่ปรึกษาและนักวิจัยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีชื่อเสียงแห่งหนึ่งของโลก

³ Forbes.com Inc., “Roundup of Cloud Computing Forecasts Update, 2013,” Accessed April 15, 2015, <http://www.forbes.com/sites/louiscolombus/2013/11/16/roundup-of-cloud-computing-forecasts-update-2013/>

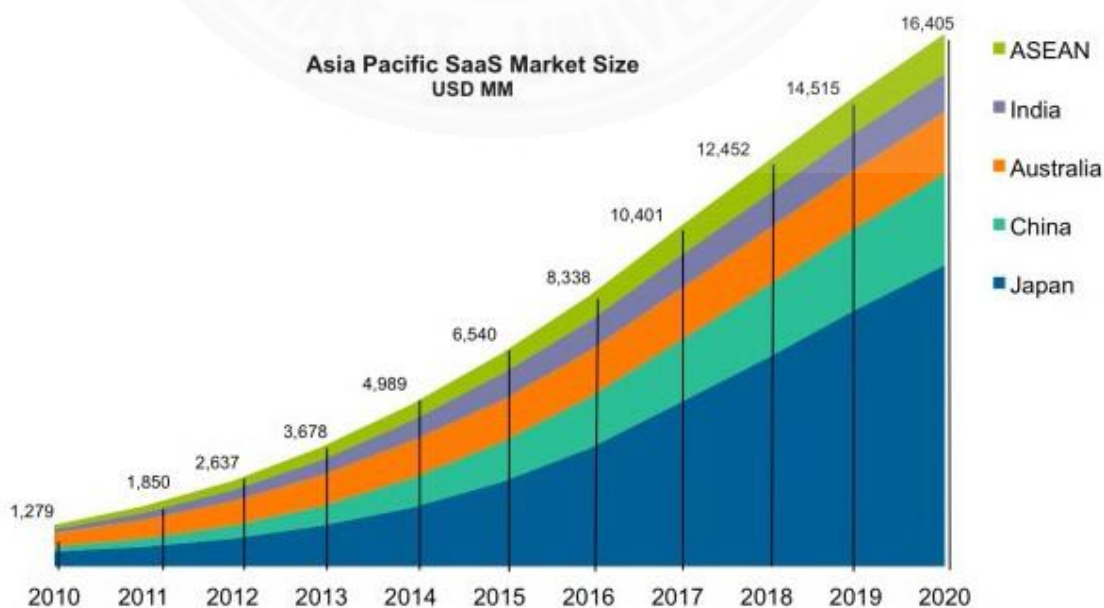
⁴ Progress Software Corporation, “Progress Exchange 2013 Asia Pacific Entering the Market and Growing your Business,” Accessed April 15, 2015, <https://www.progress.com/~media/Progress/Documents/News%20and%20Events/Exchange2013/Track%208%20-%20Expand%20Market%20Grow%20PFuller%20v2.pdf>

(SaaS) นั้นมีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้นจาก 1,279 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ในปี ค.ศ.2010 เป็น 16,405 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ในปี ค.ศ. 2020 หรือคิดเป็นอัตราการเติบโตเฉลี่ยประมาณ 29.07% ต่อปี

ภาพที่ 2.1 แนวโน้มการขยายตัวของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก



ภาพที่ 2.2 แนวโน้มการขยายตัวของธุรกิจการให้บริการซอฟต์แวร์ (SaaS) ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก



ข้อมูลแนวโน้มการขยายตัวของธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิกดังกล่าวนี้สอดคล้องกับข้อมูลของบริษัท Gartner Inc.⁵ ที่ผศ.ดร.ธนชาติ นุ่มนนท์ ผู้อำนวยการสถาบันไอเอ็มซี (IMC Institute)⁶ ได้มีการนำเสนอไว้ว่า⁷ ธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ทั่วโลกนั้นมีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะในส่วนของรายได้จากการให้บริการซอฟต์แวร์ (SaaS) ที่มีโอกาสเติบโตขึ้นจาก 18.2 พันล้านเหรียญสหรัฐฯ (USD) ในปี ค.ศ. 2012 เป็น 45.6 พันล้านเหรียญสหรัฐฯ ในปี ค.ศ. 2017 หรือคิดเป็นอัตราการเติบโตเฉลี่ยประมาณ 20.17% ต่อปี

2.2 ความหมายของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

ในปัจจุบันองค์กรต่างๆ ทั้งที่เป็นหน่วยงานภาครัฐของประเทศไทย หน่วยงานของต่างประเทศ ตลอดจนองค์กรระหว่างประเทศต่างๆ ได้มีการอธิบายเกี่ยวกับความหมายของ “การประมวลผลแบบคลาวด์” หรือ “Cloud Computing” ไว้ดังต่อไปนี้

2.2.1 สำนักงานราชบัณฑิตยสภา⁸ร่วมกับสำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ (สวทช.) ได้บัญญัติศัพท์ภาษาไทยและนิยามความหมายของ “Cloud Computing” ไว้ว่า “การประมวลผลแบบคลาวด์” หรือ “การคำนวณแบบคลาวด์” ซึ่งหมายถึง การประมวลผลแบบแบ่งปันทรัพยากรผ่านเครือข่าย⁸

⁵ Gartner, Inc. คือ บริษัทที่ปรึกษาและนักวิจัยด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีชื่อเสียงแห่งหนึ่งของโลก

⁶ สถาบันไอเอ็มซี (IMC Institute) คือ สถาบันที่เกิดขึ้นจากการรวมตัวกันของกลุ่มคนในอุตสาหกรรมเทคโนโลยีสารสนเทศ และนักวิชาการ โดยการสนับสนุนของสมาคมเทคโนโลยีสารสนเทศไทย (The Association of Thai ICT Industry หรือ ATCI)

⁷ ผศ.ดร.ธนชาติ นุ่มนนท์, “Forecast on Cloud Computing Trends 2015,” สืบค้นเมื่อวันที่ 21 มีนาคม 2558, <http://www.slideshare.net/imcinstitute/cloud-trends2015>

⁸ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, “คำศัพท์ Cloud computing,” สืบค้นเมื่อวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2559, <http://www.thaiglossary.org/node/51370>

การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นเกิดจากแนวคิดการให้บริการโดยใช้ประโยชน์จากโครงสร้างพื้นฐานไอทีที่ทำงานเชื่อมโยงกัน โดยมีเซิร์ฟเวอร์มากมายทำงานสอดประสานเป็นหนึ่งเดียวกัน เพื่อให้บริการแอปพลิเคชันต่างๆ มีข้อดีคือลดความซ้ำซ้อนยุ่งยากของผู้ต้องการใช้บริการ อีกทั้งยังช่วยประหยัดพลังงานและลดค่าใช้จ่าย เพราะคลาวด์คอมพิวเตอร์ทำงานผ่านเทคโนโลยีเสมือน (Virtualization) ระบบจึงไม่ได้ถูกจำกัดในเรื่องของสมรรถนะและขีดความสามารถของการใช้ระบบประมวลผลจากระบบต่างๆ ทำให้เกิดการบริการหลายๆ อย่าง เช่น การประชุมผ่านอินเทอร์เน็ต Web conferencing, Online meeting ผู้ใช้งานอาจอยู่ในห้องเดียวกันหรือห่างไกลกันคนละซีกโลกก็ได้ การประมวลผลแบบคลาวด์ สามารถแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบใหญ่ๆ คือ Private cloud computing เป็นการใช้งานภายในองค์กร โดยเป็นการใช้สมรรถนะของดาต้าเซ็นเตอร์ภายในองค์กรนั้นๆ และ Public cloud computing เป็นรูปแบบที่มีผู้ให้บริการสาธารณะจัดสรรการให้บริการการเข้าถึงข้อมูลในรูปแบบต่างๆ ผ่านทางอินเทอร์เน็ตเป็นส่วนมาก โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องรับทราบว่ามีเซิร์ฟเวอร์ติดตั้งอยู่ที่ไหนและมากเท่าใด สนใจเพียงแค่บริการที่ได้รับเท่านั้น

2.2.2 กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (Ministry of Information and Communication Technology หรือ MICT) ของประเทศไทย ได้อธิบายความหมายของ “Cloud Computing”⁹ ไว้ให้หมายความถึง ระบบประมวลผลแบบหนึ่ง ภายใต้แนวคิดการใช้งานทรัพยากรเทคโนโลยีสารสนเทศ และการสื่อสารจำนวนมหาศาลผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ในรูปแบบของสาธารณูปโภค โดยมองทรัพยากรเหล่านั้น เช่น เซิร์ฟเวอร์ เครือข่าย และซอฟต์แวร์ ในรูปแบบเสมือนที่สามารถปรับเปลี่ยนตามความต้องการของผู้ใช้งานได้โดยง่าย

2.2.3 สถาบันมาตรฐานและเทคโนโลยีแห่งชาติ (National Institute of Standards and Technology หรือ NIST) ของสหรัฐอเมริกา ได้อธิบายความหมายของ “Cloud

⁹ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, คู่มือการเลือกใช้บริการ Cloud Computing, (กรุงเทพมหานคร:กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร,2556), น.5.

Computing”¹⁰ ไว้ให้หมายความถึง รูปแบบของบริการที่ช่วยเพิ่มความสะดวกสบาย และความสามารถในการเข้าถึงเครือข่ายของทรัพยากรที่ใช้ในระบบการประมวลผลร่วมกัน ซึ่งเป็นทรัพยากรที่สามารถปรับแต่งได้ (เช่น เครือข่าย เซิร์ฟเวอร์ ที่จัดเก็บข้อมูล แอปพลิเคชัน และบริการต่างๆ) โดยผู้ใช้งานสามารถเรียกใช้งานเครือข่ายดังกล่าวได้ตามความต้องการของผู้ใช้งานผ่านช่องทางต่างๆที่หลากหลาย และสามารถเพิ่มหรือลดทรัพยากรที่ต้องการใช้งานได้อย่างสะดวกรวดเร็ว ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารจัดการหรือการติดต่อกับผู้ให้บริการ

2.2.4 กลุ่มผู้เชี่ยวชาญด้านการประมวลผลแบบคลาวด์ ของประชาคมยุโรป (EC Cloud Computing Expert Group)¹¹ ได้อธิบายความหมายของ “Cloud”¹² ไว้ให้หมายความถึง สภาวะการทำงานของทรัพยากรเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีความยืดหยุ่น เกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่าย เป็นการให้บริการที่สามารถตรวจวัดปริมาณการใช้งานได้ และมีระดับของคุณภาพการให้บริการที่หลากหลายตามแต่ความต้องการของผู้ใช้งาน

2.2.5 องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development หรือ OECD) ได้อธิบายความหมายของ “Cloud Computing”¹³ ไว้ให้หมายความถึง การให้บริการเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ที่

¹⁰ National Institute of Standards and Technology, “The NIST Definition of Cloud Computing,” Accessed March 21, 2015, <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf>

¹¹ The European Research Consortium for Informatics and Mathematics (ERCIM), “The Future of CLOUD Computing - Report from EC CLOUD Computing Expert Group,” Accessed March 28, 2015, <http://ercim-news.ercim.eu/en80/es/the-future-of-cloud-computing>

¹² European Union, “The Future of Cloud Computing,” Accessed March 22, 2015, <http://cordis.europa.eu/fp7/ict/ssai/docs/cloud-report-final.pdf>

¹³ OECD (2015), “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,” p.59 – 61, Accessed May 1, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

เป็นมาตรฐาน สามารถปรับแต่ง และเรียกใช้งานได้ตามความต้องการผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งบริการดังกล่าวอาจประกอบไปด้วย บริการด้านการประมวลผล บริการด้านการจัดเก็บข้อมูล บริการด้านซอฟต์แวร์ และบริการด้านการจัดการข้อมูล โดยบริการดังกล่าวเหล่านี้เกิดขึ้นจากการทำงานประสานกันของทรัพยากรทั้งที่เป็นทรัพยากรทางกายภาพ (physical resources) และทรัพยากรเสมือน (virtual resources) อันได้แก่ เครือข่าย เซิร์ฟเวอร์ และแอปพลิเคชัน

นอกจากนี้ OECD ยังได้ขยายความต่อไปอีกว่า ทรัพยากรที่ผู้ใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ได้รับอนุญาตให้ใช้งานได้นั้น มิได้เป็นทรัพยากรที่เกิดขึ้นจากการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์เครื่องใดเครื่องหนึ่ง แต่เป็นทรัพยากรซึ่งเกิดจากการทำงานประสานกันของเครือข่ายคอมพิวเตอร์ซึ่งสามารถเข้าถึงได้จากบุคคลใดก็ได้ที่ได้รับอนุญาตให้เข้าถึงทรัพยากรดังกล่าว (Cloud Computing Resources) ซึ่งผู้ใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ สามารถเข้าใช้บริการดังกล่าวได้จากหลากหลายช่องทาง ณ สถานที่แห่งใดก็ได้ที่พวกเขาสามารถเชื่อมต่อเครือข่ายอินเทอร์เน็ตโดยผ่านอุปกรณ์ประเภทต่างๆ

ในส่วนของระบบการทำงานของการประมวลผลแบบคลาวด์ นั้น จะทำงานโดยการคัดลอกข้อมูลและซอฟต์แวร์ต่างๆของผู้ใช้บริการไปเก็บไว้ที่เซิร์ฟเวอร์ต่างๆซึ่งอาจอยู่ในสถานที่ที่แตกต่างกันออกไป และเมื่อผู้ใช้บริการเรียกใช้งานข้อมูลหรือซอฟต์แวร์ดังกล่าว ระบบของการประมวลผลแบบคลาวด์ ก็จะทำการประมวลผลและส่งคำสั่งเรียกใช้งานดังกล่าวไปยังเซิร์ฟเวอร์ที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้บริการได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด นอกจากนี้ยังทำให้ผู้ใช้บริการสามารถมั่นใจได้ว่าข้อมูลหรือซอฟต์แวร์ดังกล่าวจะไม่สูญหายไปแต่อย่างใด ในกรณีที่คอมพิวเตอร์หรือเซิร์ฟเวอร์เครื่องใดเครื่องหนึ่งเกิดความเสียหายขึ้น

2.3 คุณสมบัติของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ผู้เขียนจึงได้รวบรวม และสรุปความคิดเห็นของสถาบันมาตรฐานและเทคโนโลยีแห่งชาติ (National Institute of Standards and Technology หรือ NIST) ของสหรัฐอเมริกา และของสำนักส่งเสริมอุตสาหกรรมเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารของประเทศไทยเกี่ยวกับคุณสมบัติที่สำคัญของการประมวลผลแบบคลาวด์¹⁴ เอาไว้ดังต่อไปนี้¹⁵

2.3.1 การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นการให้บริการในลักษณะของการบริการตนเองตามความต้องการของผู้ใช้งาน (On-demand self-service)

ลักษณะของการบริการตนเองตามความต้องการของผู้ใช้งาน (On-demand self-service) นี้ หมายถึง บริการที่ผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องอยู่คอยให้บริการแก่ผู้ใช้งานตลอดเวลา เนื่องจากผู้ใช้งานสามารถเข้าถึงระบบที่ให้บริการได้โดยด้วยตนเองผ่านระบบอัตโนมัติของผู้ให้บริการ และสามารถปรับเปลี่ยนการใช้งานตามความต้องการของตนเองได้ตลอดเวลา เช่น การเพิ่มหรือลดขนาดของหน่วยความจำของระบบประมวลผล (storage) ตามความต้องการของผู้ใช้งาน ซึ่งผู้ใช้งานสามารถปรับเปลี่ยนการใช้งานผ่านระบบการบริหารจัดการบนเว็บไซต์ที่ผู้ให้บริการจัดเตรียมไว้แก่ผู้ใช้งานได้ตลอดเวลา

2.3.2 ผู้ใช้งานสามารถเข้าถึงการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้หลากหลายช่องทาง (Broad network access)

คุณสมบัติของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ในหัวข้อนี้ หมายถึง ความหลากหลายของช่องทางการเชื่อมต่อข้อมูลเข้ากับระบบการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ทั้งนี้แง่ของอุปกรณ์ที่ผู้ใช้งานสามารถใช้ในการเชื่อมต่อเข้ากับระบบการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่

¹⁴ National Institute of Standards and Technology, “Cloud Computing Synopsis and Recommendations,” Accessed March 21, 2015, <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-146/sp800-146.pdf>

¹⁵ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 9*, น.6.

ผู้ใช้งานสามารถเข้าถึงระบบของผู้ให้บริการจากอุปกรณ์ประเภทใดก็ได้ อาทิเช่น สมาร์ทโฟน แท็บเล็ต โน้ตบุ๊ก และคอมพิวเตอร์ เป็นต้น และในแง่ของระบบปฏิบัติการ (Operating System) ของอุปกรณ์ที่ผู้ใช้งานใช้ในการเชื่อมต่อเองก็มีความหลากหลายเช่นกัน กล่าวคือ ขอเพียงแค่อุปกรณ์ดังกล่าวสามารถเชื่อมต่อกับเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้ ผู้ใช้งานก็สามารถนำอุปกรณ์ดังกล่าวเชื่อมต่อเข้ากับระบบการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้ ไม่ว่าจะอุปกรณ์ที่ผู้ใช้งานนำมาใช้ในการเชื่อมต่อ นั้นจะเป็นอุปกรณ์ที่ใช้ระบบปฏิบัติการ Windows, O/S-x, I-O/S, Android, Remix-OS, Ubuntu หรือระบบปฏิบัติการอื่นใด

2.3.3 เป็นบริการที่เกิดขึ้นจากการใช้ทรัพยากรด้านคอมพิวเตอร์จากหลายแหล่งร่วมกัน (Resource pooling)

คุณสมบัติของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ในหัวข้อนี้ หมายถึง การที่บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริการที่เกิดขึ้นจากการทำงานประสานกันทรัพยากรด้านคอมพิวเตอร์ของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์จากแหล่งต่างๆทั้งที่เป็นทรัพยากรทางกายภาพ (physical resources) และทรัพยากรเสมือน (virtual resources) อาทิเช่น ที่จัดเก็บข้อมูล (Storage) ระบบประมวลผล (Processing) หน่วยความจำ (Memory) และเครือข่ายแบนด์วิดท์ (Network bandwidth) เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการใช้งานระบบบริการประมวลผลแบบคลาวด์ของผู้ใช้งานเอง โดยทั่วไปแล้วผู้ให้บริการจึงมักจะเป็นทำหน้าที่จัดการ ดูแล และบำรุงรักษา ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์ด้วยตนเอง ผู้ใช้งานจึงไม่สามารถควบคุมหรือทราบได้ว่าข้อมูลหรือซอฟต์แวร์ต่างๆที่ผู้ใช้งานได้รับหรือใช้บริการอยู่นั้นถูกทำการประมวลผลและส่งมาจากแหล่งทรัพยากรของผู้ให้บริการแหล่งใดหรือจากประเทศไหน (ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีการใช้ทรัพยากรด้านคอมพิวเตอร์ เช่น การมี Server ตั้งอยู่ในหลายๆประเทศ)

จากการทำงานประสานกันทรัพยากรด้านคอมพิวเตอร์ที่หลากหลายนี้เองจึงทำให้ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์มีประสิทธิภาพสูงกว่าระบบการประมวลผลแบบทั่วไปเป็นอย่างมาก ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์จึงสามารถรองรับการให้บริการแก่ผู้ใช้งานในช่วงระยะเวลาเดียวกันได้เป็นจำนวนมาก (Multi-tenants) และสอดคล้องกับความต้องการของผู้ใช้งาน

2.3.4 เป็นบริการที่มีความยืดหยุ่นสูง (Rapid elasticity)

คุณสมบัติของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ในหัวข้อนี้ หมายถึง การที่บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริการที่มีความหลากหลาย และสามารถปรับแต่งได้ค่อนข้างอิสระตามความต้องการของผู้ใช้งาน โดยผู้ใช้งานสามารถทำการเพิ่มทรัพยากรที่ต้องการใช้งานในช่วงเวลาที่ผู้ใช้งานมีข้อมูลที่ต้องการประมวลผลจำนวนมากๆ หรือลดทรัพยากรที่ต้องการใช้งานลงในช่วงเวลาที่ผู้ใช้งานมีข้อมูลที่ต้องการประมวลผลจำนวนลดลงได้ทันทีตามความต้องการของผู้ใช้งาน

บริการประมวลผลแบบคลาวด์จึงเป็นบริการที่มีความหลากหลาย และมีลักษณะที่สามารถยืดหยุ่นตามความต้องการของผู้ใช้งานได้เป็นอย่างดี ซึ่งแตกต่างจากกรณีของระบบการประมวลผลแบบทั่วไปที่ทำงานบนเครื่องคอมพิวเตอร์เพียงเครื่องเดียวทำให้ระบบการประมวลผลแบบทั่วไปมีข้อจำกัดทั้งในเรื่องของปริมาณข้อมูลที่ใช้ประมวลผล ประสิทธิภาพ ความรวดเร็วในการประมวลผลข้อมูล ตลอดจนความคุ้มค่าของการลงทุนในการซื้อทรัพยากรคอมพิวเตอร์เพื่อใช้ในการประมวลผลข้อมูลจำนวนมากๆ เพียงชั่วระยะเวลาสั้นๆ

2.3.5 เป็นบริการที่มีระบบวัดปริมาณการใช้บริการ (Measured service)

คุณสมบัติของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ในหัวข้อนี้ หมายถึง การที่บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริการที่สามารถคิดค่าบริการได้อย่างสมเหตุสมผลตามปริมาณการใช้งานที่เกิดขึ้นจริง (Pay-per-use) เนื่องจากบริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริการที่มักจะมีการบันทึกข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับการใช้งานระบบประมวลผลแบบคลาวด์ด้วยระบบอัตโนมัติอยู่ตลอดเวลา จึงทำให้ผู้ให้บริการสามารถวัด ควบคุม และรายงานปริมาณการใช้ทรัพยากรที่เกี่ยวข้องให้ผู้ใช้งานรับทราบได้อย่างครบถ้วน ทำให้เกิดความโปร่งใสทั้งต่อผู้ให้บริการและผู้รับบริการ

2.4 ประเภทการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

ในปัจจุบันการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้น มีความหลากหลายอย่างมาก เนื่องจากเป็นบริการที่สามารถปรับแต่งได้ตามความต้องการของผู้ใช้งานดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น แต่เพื่อประโยชน์ในการศึกษาทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ นั้น ผู้เขียนจะขอ ยกตัวอย่างการจัดแบ่งประเภทของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ที่สำคัญๆ ตามประเภทของการ ให้บริการดังต่อไปนี้¹⁶

2.4.1 การให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน

การให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน หรือที่รู้จักกันในชื่อของ Infrastructure as a Service (IaaS) นั้น หมายถึง การให้บริการในรูปแบบคล้ายกับบริการสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานอื่นๆ อาทิเช่น กระแสไฟฟ้า น้ำประปา และโทรศัพท์ เป็นต้น ซึ่งผู้รับบริการการประมวลผลแบบคลาวด์ สามารถเรียกใช้บริการดังกล่าวแลกกับการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการเพียงเท่าที่ตนใช้งานตาม ความเป็นจริง โดยไม่จำเป็นต้องลงทุนในการก่อสร้างหรือซื้อเครื่องมืออุปกรณ์ที่ใช้ในการประมวลผล ดังกล่าวเองแต่อย่างใด

โดยทั่วไป ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ประเภทโครงสร้างพื้นฐาน มักจะมีการเสนอบริการที่ค่อนข้างหลากหลายเพื่อให้ผู้ใช้งานสามารถเลือกขนาด ปริมาณ และ คุณภาพของระบบการประมวลผลข้อมูล (Processing) ระบบจัดเก็บข้อมูล (Storage) ระบบเครือข่าย (Network) ระบบปฏิบัติการ และระบบอื่นๆได้ตามความต้องการของผู้ใช้งานเอง จึงทำให้ผู้ใช้งาน สามารถใช้ประโยชน์จากบริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้ใช้งานไม่ จำเป็นต้องลงทุนในการก่อสร้างหรือซื้อเครื่องมืออุปกรณ์ที่ใช้ในการประมวลผลที่มักจะมีราคา ที่ค่อนข้างสูงและไม่คุ้มค่าแก่การลงทุน

อย่างไรก็ตามในกรณีของการให้บริการโครงสร้างพื้นฐานนั้น ผู้ใช้งานยังคงมี อำนาจในการควบคุม และบริหารจัดการข้อมูลต่างๆได้ด้วยตนเอง เนื่องจากบริการที่ได้รับในกรณีนี้ เป็นเพียงบริการในส่วนของโครงสร้างพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลเท่านั้น มิใช่บริการที่เป็น ลักษณะของคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์สำเร็จรูปที่ผู้ใช้งานสามารถเปิดใช้งานได้ทันทีอย่างในกรณีของ

¹⁶ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 9*, น.7.

บริการแพลตฟอร์ม (Platform as a Service - PaaS) หรือบริการซอฟต์แวร์ (Software as a Service - SaaS) แต่อย่างใด

ตัวอย่างของบริการโครงสร้างพื้นฐาน อาทิเช่น บริการ Compute Engine ของ Google¹⁷ บริการ Azure Virtual Machine ของ Microsoft¹⁸ และ บริการ Cloud Service ของ บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน)¹⁹ เป็นต้น

2.4.2 การให้บริการแพลตฟอร์ม

การให้บริการแพลตฟอร์ม²⁰ หรือที่รู้จักกันในชื่อของ Platform as a Service (PaaS) นั้น หมายถึง การให้บริการที่ให้ผู้ใช้งานสามารถเข้ามาใช้แพลตฟอร์มและซอฟต์แวร์ต่างๆ เช่น โปรแกรมเบื้องต้น ฐานข้อมูล และระบบที่เอื้อต่อการสร้างแอปพลิเคชัน เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาซอฟต์แวร์แอปพลิเคชันสำเร็จรูปอื่นๆ โดยผู้ใช้งานไม่จำเป็นต้องบริหารจัดการระบบหรือเครื่องมือดังกล่าวเองแต่อย่างใด เพียงแต่ทำการติดตั้ง แก้ไข ปรับแต่ง แอปพลิเคชันที่สร้างหรือพัฒนาขึ้นเองเท่านั้น

จากลักษณะของการให้บริการที่กล่าวมาข้างต้น จึงจะเห็นได้ว่ารูปแบบของบริการแพลตฟอร์มโดยทั่วไปแล้วมักจะมีบริการที่เพิ่มเติมมากกว่ากรณีของการให้บริการโครงสร้างพื้นฐานที่เน้นแต่เพียงการให้บริการในรูปแบบของสาธารณูปโภค

¹⁷ Google Inc., “Google Compute Engine,” Accessed March 28, 2015, <https://cloud.google.com/compute/>

¹⁸ Microsoft Corporation, “Compute Hosting Options Provided by Azure,” Accessed March 28, 2015, <http://azure.microsoft.com/en-us/documentation/articles/fundamentals-application-models/>

¹⁹ บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน), “IRIS Platform Innovative Cloud Ecosystem by CAT Telecom,” สืบค้นเมื่อวันที่ 28 มีนาคม 2558, <http://iris.cattelcom.com/>

²⁰ โปรดดูความหมายของแพลตฟอร์ม ในบทที่ 1

ตัวอย่างของบริการแพลตฟอร์ม อาทิเช่น บริการ App Engine ของ Google²¹ บริการ Azure Cloud Services ของ Microsoft²² AWS Elastic Beanstalk ของ Amazon²³ และบริการ Salesforce1 Platform ของ Salesforce.com²⁴ เป็นต้น

2.4.3 การให้บริการซอฟต์แวร์

การให้บริการซอฟต์แวร์ หรือที่รู้จักกันในชื่อของ Software as a Service (SaaS) นั้น หมายถึง การให้บริการซอฟต์แวร์ที่พร้อมใช้งาน และสามารถเข้าถึงบริการดังกล่าวได้จากหลากหลายช่องทาง โดยผู้ใช้งานไม่จำเป็นต้องลงทุนซื้อซอฟต์แวร์หรือทำการติดตั้งลงบนคอมพิวเตอร์ทุกเครื่องของผู้ใช้งาน และไม่จำเป็นต้องบริหารจัดการ บำรุงรักษาระบบโครงสร้างพื้นฐาน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการประมวลผลข้อมูล (Processing) ระบบจัดเก็บข้อมูล (Storage) ระบบเครือข่าย (Network) ระบบปฏิบัติการ และระบบอื่นๆด้วยตนเองแต่อย่างใด

ตัวอย่างของบริการซอฟต์แวร์ อาทิเช่น บริการ Office Online ของ Microsoft²⁵ และบริการ Google Apps ของ Google²⁶ ไม่ว่าจะเป็น Gmail Google Calendar หรือ Google Docs เป็นต้น

ทั้งนี้ การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ทั้ง 3 ประเภทที่กล่าวมาข้างต้น นั้น จะมีความแตกต่างกันทั้งในด้านของระดับบริการที่จะได้รับ และอำนาจในการจัดการควบคุมระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของผู้ใช้งาน ซึ่งสามารถสรุปได้ดังแผนภาพต่อไปนี้

²¹ Google Inc., “Google App Engine,” Accessed March 28, 2015, <https://cloud.google.com/appengine/>

²² Microsoft Corporation, *supra note 18*.

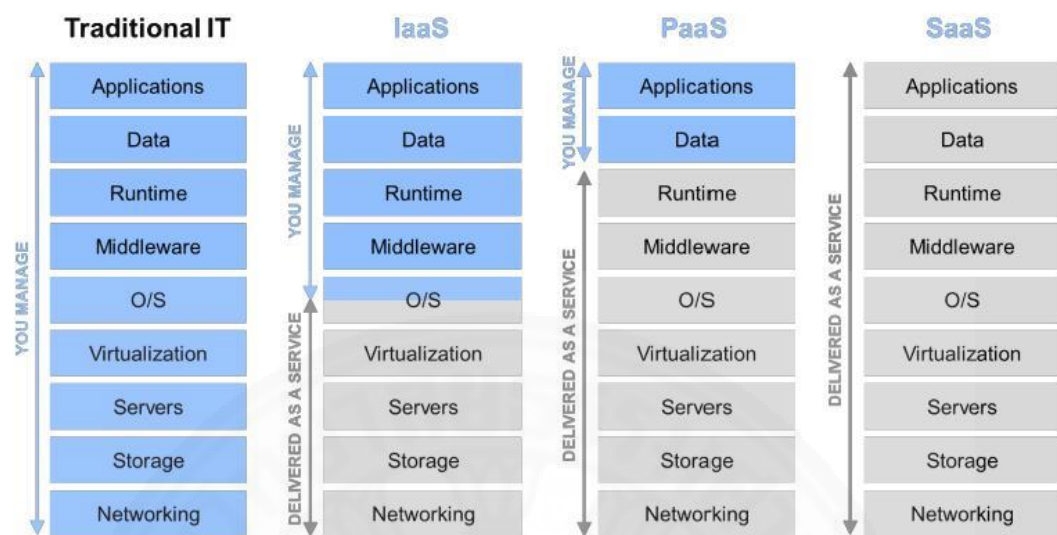
²³ Amazon Web Services Inc., “AWS Elastic Beanstalk,” Accessed March 28, 2015, <http://aws.amazon.com/elasticbeanstalk/>

²⁴ Salesforce.com Inc., “Salesforce1 Platform,” Accessed March 28, 2015, <https://www.salesforce.com/platform/overview/>

²⁵ Microsoft Corporation, “Office Online,” Accessed March 28, 2015, <https://office.live.com/start/default.aspx>

²⁶ Google Inc., “Google Apps for Work,” Accessed March 28, 2015, <https://www.google.com/intx/th/work/apps/business/products/>

ภาพที่ 2.3 ความแตกต่างของบริการโครงสร้างพื้นฐาน บริการแพลตฟอร์ม และบริการซอฟต์แวร์²⁷



Source: Microsoft.

นอกจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ประเภทหลักๆดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ยังมีการให้บริการอื่นๆที่ถือเป็นบริการประมวลผลแบบคลาวด์ อีกมากมาย อาทิเช่น บริการบริหารจัดการข้อมูล (Data as a Service) ที่รองรับการจัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่พร้อมระบบการสืบค้น และการจัดการข้อมูลขั้นสูง หรือบริการ cloud storage ที่ให้บริการฝากข้อมูลต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นไฟล์เอกสาร ภาพ เสียง วิดีโอ และอื่นๆ ยกตัวอย่างเช่น บริการของ Dropbox Google Drive One Drive หรือ iCloud เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการให้บริการในลักษณะ freemium กล่าวคือ การให้บริการโดยไม่คิดค่าใช้จ่ายในส่วนของการบริการพื้นฐาน แต่จะคิดค่าบริการสำหรับการให้บริการส่วนที่เพิ่มเติมจากบริการพื้นฐาน เช่น คิดค่าบริการเพิ่มเติมสำหรับการเพิ่มความจุข้อมูลของ cloud storage หรือค่าบริการสำหรับการดาวน์โหลดด้วยความเร็วที่สูงขึ้นจากบริการพื้นฐาน เป็นต้น

²⁷ Wordpress, "Outside in Marketing," Accessed March 28, 2015, https://outsideinmarketing.files.wordpress.com/2012/02/cloud_difference_aas.jpg

2.5 รูปแบบของการใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

นอกจากการจำแนกบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ออกเป็นประเภทต่างๆตามลักษณะของบริการดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ยังสามารถจำแนกตามรูปแบบของการใช้บริการได้ดังต่อไปนี้²⁸

2.5.1 บริการคลาวด์ส่วนตัว

บริการคลาวด์ส่วนตัว หรือ PrivateCloud นั้น หมายถึง การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่องค์กรใดองค์กรหนึ่งเพียงองค์กรเดียว ไม่ว่าจะ เป็นหน่วยงานของภาครัฐหรือภาคเอกชน ซึ่งการให้บริการคลาวด์ส่วนตัวนั้นอาจมีจำนวนผู้ใช้งานภายในองค์กรดังกล่าวมากหรือน้อยเท่าใดก็ได้ ขึ้นอยู่กับขนาด ปริมาณ และคุณภาพของระบบการประมวลผลแบบคลาวด์ที่ผู้ใช้งานขอรับบริการจากผู้ให้บริการการประมวลผลแบบคลาวด์

ในกรณีของการให้บริการคลาวด์ส่วนตัวนั้น โดยทั่วไปแล้วผู้ใช้งานมักจะเป็นฝ่ายที่จัดหาบุคลากรภายในองค์กรของตนเพื่อทำหน้าที่ในการควบคุม และบริหารจัดการระบบการประมวลผลข้อมูลขององค์กรด้วยตัวเอง เนื่องจากข้อมูลบางอย่างอาจเป็นข้อมูลที่เป็นความลับที่องค์กรดังกล่าวไม่ต้องการเปิดเผยให้บุคคลทั่วไปรับทราบ เช่น ข้อมูลรายชื่อและข้อมูลในการติดต่อลูกค้าของบริษัท เป็นต้น

2.5.2 บริการคลาวด์สำหรับกลุ่มสมาชิกที่มีความสนใจร่วมกัน

บริการคลาวด์สำหรับกลุ่มสมาชิกที่มีความสนใจร่วมกัน หรือ Community Cloud นั้น หมายถึง การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์สำหรับกลุ่มเครือข่ายสมาชิกที่มีความต้องการหรือความสนใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งร่วมกัน จึงได้มีการรวมตัวกันขึ้นในรูปแบบต่างๆไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของการจัดตั้งเป็นสมาคม ชมรม หรือสหภาพ ทั้งเป็นทางการและไม่เป็นทางการ ซึ่งวัตถุประสงค์ของการรวมตัวกันดังกล่าวมีอยู่หลากหลาย ไม่ว่าจะเป็น การรวมตัวกันของกลุ่มการค้า เพื่อแสวงหาประโยชน์ทางธุรกิจ การรวมตัวกันของกลุ่มสถาบันการศึกษาเพื่อประโยชน์ในการ

²⁸ กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 9*, น.8.

เผยแพร่องค์ความรู้ให้แก่สาธารณะชน หรือแม้กระทั่งการบูรณาการการทำงานของหน่วยงานรัฐต่างๆ เข้าด้วยกันเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2.5.3 บริการคลาวด์แบบสาธารณะ

บริการคลาวด์แบบสาธารณะ หรือ PublicCloud นั้น หมายถึง การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่เปิดให้สาธารณะชนและหน่วยงานต่างๆสามารถเข้าใช้งานได้อย่างอิสระ ซึ่งการบริหารจัดการระบบการประมวลผลแบบคลาวด์ในกรณีดังกล่าวอาจดำเนินการโดยบริษัท สถาบันการศึกษา หรือหน่วยงานภาครัฐก็ได้ บริการคลาวด์แบบสาธารณะนั้นมักจะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเผยแพร่ข้อมูลข่าวสาร รวมถึงองค์ความรู้ต่างๆที่เป็นประโยชน์ ซึ่งข้อมูลที่ถูกเผยแพร่ผ่านระบบการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นมักจะไม่ใช่ข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กรแต่อย่างใด เนื่องจากบริการคลาวด์แบบสาธารณะนั้นเป็นบริการที่เปิดให้สาธารณะชนและหน่วยงานต่างๆสามารถเข้าใช้งานได้อย่างอิสระ

2.5.4 บริการคลาวด์แบบผสม

บริการคลาวด์แบบผสม หรือ Hybrid Cloud นั้น หมายถึง การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่มีลักษณะผสมผสานรูปแบบการให้บริการดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นตั้งแต่ 2 รูปแบบขึ้นไป การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ในลักษณะการใช้งานแบบผสมนี้มักจะเป็นการใช้งานในกรณีเฉพาะกิจ ซึ่งจะต้องอาศัยความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดการระบบการประมวลผลข้อมูล และเทคโนโลยีสารสนเทศมากพอสมควร ผู้ใช้งานในกรณีนี้จึงจำเป็นต้องมีความรู้ทางเทคนิคและเทคโนโลยีที่สามารถใช้งานข้อมูลและถ่ายโอนแอปพลิเคชันสำหรับการใช้งานข้ามไปมาระหว่างรูปแบบแต่ละรูปแบบที่เลือกใช้งาน

2.6 รูปแบบของค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์

นอกจากความหลากหลายในด้านรูปแบบของการให้บริการดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ยังมีรูปแบบการคิดค่าบริการที่หลากหลายเพื่อให้สอดคล้องกับการใช้งานของผู้ใช้งานแต่ละประเภทอีกด้วย ซึ่งรูปแบบของค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์สามารถจำแนกออกเป็นรูปแบบต่างๆได้ดังต่อไปนี้

2.6.1 การคิดค่าบริการตามการใช้งานจริง (Pay-per-use)

เนื่องจากบริการประมวลผลแบบคลาวด์ มีคุณสมบัติที่สำคัญ คือ เป็นบริการที่มีระบบวัด ควบคุม และรายงานปริมาณการใช้ทรัพยากรที่เกี่ยวข้องได้ค่อนข้างแม่นยำดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น การคิดค่าบริการตามการใช้งานจริงหรือที่เรียกกันว่า Pay-per-use นั้นจึงสามารถกระทำได้ในกรณีของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ซึ่งการคิดค่าบริการตามการใช้งานจริงอาจกระทำได้ทั้งในลักษณะของการคิดค่าบริการตามระยะเวลาที่ใช้งานจริงเป็นรายชั่วโมง (Per hour) อาทิเช่น กรณีค่าบริการตามประเภทของ Machine สำหรับบริการ Compute Engine ของ Google²⁹ และในลักษณะของการคิดค่าบริการตามปริมาณข้อมูลที่ใช้งานจริง (Per Gigabyte หรือ Per Terabyte) อาทิเช่น กรณีค่าบริการ IRIS Backup ของบริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน)³⁰ ค่าบริการเครือข่าย (Network) และบริการ Load Balancing สำหรับบริการ Compute Engine ของ Google เป็นต้น

2.6.2 การคิดค่าบริการแบบเหมาจ่าย (Lump sum payment)

การคิดค่าบริการแบบเหมาจ่ายนั้นสามารถทำได้หลายลักษณะไม่ว่าจะเป็นการคิดค่าบริการเป็นรายวัน รายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายปี โดยไม่สนใจว่าแท้จริงแล้วผู้รับบริการได้ใช้งานไปกี่ชั่วโมง หรือใช้งานไปเป็นปริมาณเท่าไร ซึ่งการคิดค่าบริการในลักษณะนี้ส่วนใหญ่มักจะมีค่าบริการที่ถูกกว่าเมื่อเทียบกับการคิดค่าบริการในอัตรารายชั่วโมง หรือตามปริมาณข้อมูลที่ใช้งานจริงในระยะเวลาหรือปริมาณการใช้งานที่เท่ากัน การคิดค่าบริการในลักษณะนี้จึงเหมาะสำหรับผู้รับบริการที่ต้องมีการใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ต่อเนื่องกันเป็นระยะเวลานาน และในปริมาณข้อมูลที่ค่อนข้างมาก

ตัวอย่างของบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ที่มีการคิดค่าบริการแบบเหมาจ่าย อาทิเช่น กรณีค่าบริการ Azure Cloud Services ของ Microsoft³¹ และบริการ Cloud SQL ของ Google เป็นต้น

²⁹ Google Inc., “Product Pricing,” Accessed April 15, 2015, <https://cloud.google.com/pricing/>

³⁰ บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน), *อ้างแล้ว เซึ่งบรรณที่ 19.*

³¹ Microsoft Corporation, “Cloud Services Pricing,” Accessed April 15, 2015, <http://azure.microsoft.com/en-us/pricing/details/cloud-services/>

2.6.3 ค่าสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ (Software license fee)

นอกเหนือไปจากค่าบริการหลักของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นนั้น ผู้ให้บริการบางรายอาจยังมีการเรียกเก็บค่าบริการอื่นๆจากผู้รับบริการ อีก อาทิเช่น กรณีของบริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน) ที่มีการเรียกเก็บค่าสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์เป็นรายปีเพิ่มเติมจากค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ปกติ³² เป็นต้น



³² บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน), *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 19.*

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของประเทศไทย

หลังจากที่ได้อธิบายถึงลักษณะของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ในบทก่อนแล้ว เพื่อประโยชน์ในการศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศสในบทต่อไป ในบทนี้ผู้เขียนจึงได้ทำการรวบรวมและสรุปหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของหลักการและเหตุผลสากลที่แต่ละรัฐนำมาใช้เป็นฐานอำนาจในการจัดเก็บภาษี หลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตลอดจนบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศไทยในสถานการณ์ต่างๆ ทั้งในกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทต่างประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และกรณีที่เป็นบริษัทต่างประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1 หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร

3.1.1 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ

เนื่องจากอำนาจในการจัดเก็บภาษีเพื่อหารายได้มาใช้ภายในกิจการสาธารณะของรัฐใดรัฐหนึ่งถือเป็นอำนาจอธิปไตยของรัฐนั้น หากกรณีใดมีรัฐตั้งแต่สองรัฐขึ้นไปต่างใช้อำนาจของตนในการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก่อนเดียวกันจากผู้มีเงินได้คนเดียวกัน กรณีย่อมก่อให้เกิดปัญหาการระภาษีซ้ำซ้อนขึ้นแก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวอันเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในลักษณะนี้ เรียกว่า “ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ” หรือ “Juridical Double Taxation”

จากปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวจึงนำไปสู่การจัดทำอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นระหว่างรัฐต่างๆ อันเป็นข้อตกลงที่กำหนดขอบเขตการใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีและวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของรัฐคู่สัญญาแต่ละรัฐเอาไว้โดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่จัดเก็บภาษีและผู้มีเงินได้ดังกล่าว ซึ่งตามทฤษฎีภาษีอากรที่ยอมรับกัน

โดยทั่วไปนั้นรัฐแต่ละรัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้

3.1.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

หลักแหล่งเงินได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีกับสถานที่ที่เงินได้เกิดขึ้น กล่าวคือ เงินได้เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้รัฐใด รัฐแหล่งเงินได้รัฐนั้นก็มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรบนเงินได้ดังกล่าวโดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติหรือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้จัดเก็บภาษีหรือไม่ ซึ่งอำนาจการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นอำนาจแบบจำกัด รัฐแหล่งเงินได้ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐตน¹ หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต” หรือ “Territory Income Basis”²

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้นี้มาจากแนวคิดที่ว่า ใครก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใดๆ ที่พึงถือเป็นเงินได้จากรัฐนั้น ถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวมีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดของรัฐนั้นสิ้นเปลืองหมดไป ดังนั้นรัฐที่มีการจ่ายหรือสูญเสียเงินได้หรือถูกตัดดวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากบุคคลดังกล่าวเพื่อนำมาทำนุบำรุงรัฐของตน³

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้ภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทยจะปรากฏอยู่ในมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

¹ พล ชีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), เล่ม 4 น.4 - 9.

² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556), น.571 - 572.

³ ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), น.3 - 4.

3.1.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)

หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีกับตัวผู้มีเงินได้โดยพิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด ผู้มีเงินได้ดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น ไม่ว่าจะมิเงินได้จากแหล่งใดก็ตาม หลักถิ่นที่อยู่จึงก่อให้เกิดภาษีที่ไม่จำกัด เพราะเป็นหลักการที่ให้อำนาจรัฐถิ่นที่อยู่เก็บภาษีได้อย่างกว้างขวาง โดยรวมเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐตนด้วย⁴ หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” หรือ “Worldwide Income Basis”⁵

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่มีมาจากแนวคิดที่ว่า ใครก็ตามที่เป็นผู้มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐใดย่อมต้องใช้ทรัพยากรหรือใช้บริการในรูปแบบต่างๆซึ่งรัฐนั้นได้จัดสรรไว้ให้ไม่ว่าจะเป็นในด้านสาธารณูปโภคพื้นฐาน ความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย อนามัย ทรัพย์สิน สิทธิ เสรีภาพ และอื่นๆอีกมากมาย ในขณะที่ตัวบุคคลดังกล่าวก็มีส่วนสร้างผลภาวะในรูปแบบต่างๆจากการอยู่อาศัยในรัฐนั้น ซึ่งในเชิงเศรษฐศาสตร์ถือเป็นต้นทุนทางสังคมรูปแบบหนึ่ง ดังนั้นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงควรได้รับการชดเชยในรูปของสิทธิการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตน ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่า เงินได้ดังกล่าวจะมาจากแหล่งใดหรือผู้มีถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐตนหรือไม่⁶

ทั้งนี้ แม้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักถิ่นที่อยู่จะมีได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในบทบัญญัติใดแห่งประมวลรัษฎากรของไทย แต่หากพิจารณาบทบัญญัติต่างๆประกอบกันแล้วย่อมจะเห็นได้ว่าประเทศไทยนั้นพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) บริษัทที่มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจึงถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากทั้งรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย (Domestic source income) และจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งในต่างประเทศ (Foreign source income)

การมีถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลนั้น นอกจากจะสามารถพิจารณาได้จากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งดังเช่นกรณีของประเทศไทยแล้ว กรณียังอาจพิจารณาจากหลักสถานจัดการที่แท้จริงของนิติบุคคลดังกล่าว (Place of effective management) ได้อีกด้วย

⁴ พล ศิริคุปต์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 1*, น.9-11.

⁵ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 2*, น.571.

⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 3*, น.4.

3.1.1.3 หลักสัญชาติ (Citizenship Rule)

หลักสัญชาติเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่พิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่จัดเก็บภาษีกับตัวผู้มีเงินได้คล้ายกับกรณีของหลักถิ่นที่อยู่ แต่หลักสัญชาติจะพิจารณาจากสัญชาติของผู้มีเงินได้แทน กล่าวคือ ผู้มีเงินได้มีสัญชาติของรัฐใด ผู้มีเงินได้ดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นจากแหล่งใดหรือผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐเจ้าของสัญชาตินั้นหรือไม่ หลักสัญชาติจึงก่อให้เกิดภาษีที่ไม่จำกัด เพราะเป็นหลักการที่ให้อำนาจรัฐเจ้าของสัญชาติเก็บภาษีได้อย่างกว้างขวาง โดยรวมเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐตนด้วยเช่นเดียวกับหลักถิ่นที่อยู่

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาตินี้มาจากแนวคิดที่ว่า ใครก็ตามเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐใดย่อมได้รับประโยชน์จากรัฐนั้นไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลก อาทิเช่น สิทธิในการได้รับความคุ้มครองจากรัฐนั้น สิทธิที่จะเดินทางเข้าออกรัฐนั้นเมื่อใดก็ได้ และสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากนโยบายประกันสังคมของรัฐนั้น เป็นต้น ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวย่อมต้องมีต้นทุนเกิดขึ้นตามมาอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นรัฐเจ้าของสัญชาติของผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงควรได้รับการชดเชยในรูปของสิทธิการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีสัญชาติของรัฐตน ทั้งนี้โดยไม่คำนึงว่า เงินได้ดังกล่าวจะมาจากแหล่งใดหรือผู้มีเงินดังกล่าวจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนหรือไม่

อย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักสัญชาติในปัจจุบันยังไม่เป็นที่นิยมมากนัก คงมีใช้กันอยู่เพียงไม่กี่ประเทศเท่านั้น อาทิเช่น สหรัฐอเมริกา เม็กซิโก และฟิลิปปินส์ เป็นต้น⁷

3.1.2 หลักการในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ภาษีอากรแม้จะถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ ในการระดมเงินมาเพื่อใช้จ่ายในกิจการสาธารณะต่างๆ แต่การจัดเก็บภาษีอากรก็ถือเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพในด้านทรัพย์สินของประชาชนด้วยในเวลาเดียวกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐจึงไม่อาจมุ่งวัตถุประสงค์แต่เพียงการจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุดแต่เพียงประการเดียว รัฐผู้ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องคำนึงหลักการอื่นๆควบคู่กันไปด้วยเพื่อบรรเทาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นแก่ประชาชน

⁷ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.5-6.

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งได้รับการยอมรับและถูกพัฒนาต่อมาจนถึงปัจจุบัน คือ หลักการจัดเก็บภาษีของ Adam Smith บิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ ซึ่งเขาได้กล่าวเกี่ยวกับหลักการสำคัญ 4 ประการในการจัดเก็บภาษี (Four Maxims regarding Taxes in General) เอาไว้ในหนังสือเรื่อง An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ซึ่งสามารถสรุปใจความสำคัญได้ดังต่อไปนี้⁸

(1) ประชาชนทุกคนในประเทศควรจะต้องเสียสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะเศรษฐกิจของตนเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ ทั้งนี้ เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ

(2) ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนจะต้องเสียนั้นจะต้องมีความแน่นอน ไม่มีลักษณะกำกวม ลักษณะและรูปแบบของภาษีตลอดจนจำนวนที่ต้องเสียภาษีจะต้องเป็นที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

(3) การเก็บภาษีทุกชนิดควรจะต้องจัดเก็บตามวัน เวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก และจะต้องอำนวยความสะดวกในการเสียภาษีแก่ผู้เสียภาษีด้วย

(4) ภาษีทุกชนิดที่จัดเก็บนั้นควรจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ แต่ให้รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

ทั้งนี้ หลักการจัดเก็บภาษีของ Adam Smith ดังที่กล่าวมาข้างต้น ในเวลาต่อมาก็ได้รับการพัฒนาจนกลายเป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีโดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้⁹

⁸ ธิดา ชินเวศยวงศ์, “การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), น. 37 - 38.

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), น.60 - 63.

3.1.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมถือเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งในบรรดาหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอื่นๆ ซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนี้อาจแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะดังต่อไปนี้¹⁰

(1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

คือ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปของตัวเงิน หลักความเป็นธรรมในลักษณะนี้จึงหมายถึง การที่ประชาชนทุกคนจะต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่าๆกัน เพราะมองว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐถือเป็นรายจ่ายของส่วนรวมที่ควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่ากัน ด้วยการนำรายจ่ายของรัฐบาลเป็นตัวตั้งและหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทุกคน แล้วจึงเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีทุกคนในรูปแบบของการเหมาจ่าย (Lump Sum Taxes) ทั้งนี้ เนื่องจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้จะใช้ได้ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกันและรัฐสามารถตรวจสอบจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมดได้เป็นจำนวนที่แน่นอน แต่ในความเป็นจริงแล้วฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนย่อมมีความแตกต่างกันออกไปอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้จึงไม่สามารถนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) คือ

หลักการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนที่ได้รับการพัฒนามาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ซึ่งไม่สามารถนำมาใช้ได้ทางปฏิบัติดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น โดยหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้สามารถพิจารณาได้จากหลักการดังต่อไปนี้

(2.1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ หลักการที่วัด

ความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนจากผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับ กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐมากผู้นั้นก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยผู้นั้นก็ควรมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐน้อยกว่าคนจำพวกแรก

ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวมีข้อดี อันได้แก่ **ประการแรก** ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บนั้นจะมีส่วนสัมพันธ์โดยตรงกับการใช้จ่ายของรัฐบาล ซึ่งจะส่งผลให้การเสียภาษีนั้นจะเป็นไปโดยสมัครใจของผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นกรณีการเสียภาษีเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากรัฐบาลใน

¹⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น.149 - 152.

ลักษณะทำนองเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการจากเอกชน **ประการที่สอง** การเก็บภาษีตามหลักนี้ ถือได้ว่าเป็นการใช้กลไกตลาดในการจัดสรรบริการสาธารณะ ซึ่งจะช่วยให้การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และ**ประการสุดท้าย** วิธีการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากบริการของรัฐในกรณีนี้อาจจะจัดเก็บตามต้นทุนของสินค้าหรือบริการนั้น หรืออาจจะเก็บตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการนั้นก็ได้อาจจะมีผลต่อรายได้ของรัฐ¹¹

อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าวนี้ก็มีข้อบกพร่องหลายประการดังนี้ **ประการแรก** เนื่องจากการเก็บภาษีตามหลักนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อรัฐสามารถทำการวัดระดับของผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับจากรัฐได้อย่างชัดเจน แต่ในความเป็นจริงแล้วการให้บริการของรัฐบางอย่างที่ให้แก่ประชาชนไม่สามารถวัดระดับผลประโยชน์ที่ชัดเจนเช่นนั้นได้ อาทิเช่น กรณีของการรักษาความสงบเรียบร้อยของประเทศ เป็นต้น **ประการที่สอง** แม้ว่าในบางครั้งจะประเมินหรือวัดระดับของผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับได้อย่างชัดเจนก็ตาม ผู้รับบริการนั้นก็อาจจะไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐบาลตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ตนได้รับโดยที่รัฐบาลก็จำเป็นต้องให้บริการนั้นต่อไป อาทิเช่น กรณีของคนจนที่ป่วยหนักในโรงพยาบาลของรัฐ หรือกรณีของการให้บริการการศึกษาของโรงเรียนของรัฐที่ให้แก่เด็กผู้ยากไร้ เป็นต้น

(2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle)

คือ หลักการที่วัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนจากความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน ซึ่งอาจพิจารณาได้จากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่ายของประชาชนแต่ละคน ทั้งนี้เมื่อเปรียบเทียบกันระหว่างปัจจัยในการพิจารณาความสามารถของผู้มีเงินได้ทั้งสามอย่างแล้ว รายได้น่าจะถือเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด เนื่องจากมีข้อบกพร่องที่น้อยกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของการพิจารณาโดยใช้ปัจจัยอื่นๆ ยกตัวอย่างเช่น กรณีรายจ่ายของค่ารักษาพยาบาลที่ไม่สามารถชี้วัดความสามารถของบุคคลได้อย่างชัดเจนเนื่องจากคนจนก็อาจป่วยหนักจนต้องเข้ารับการรักษาพยาบาลที่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก หรือกรณีเกษตรกรได้รับมรดกเป็นทีนาของบรรพบุรุษซึ่งต้องเก็บรักษาที่นาผืนดังกล่าวไว้ใช้ในการประกอบอาชีพเกษตรกรรมของตนก็ไม่ได้หมายความว่าเกษตรกรเหล่านั้นจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากตามแต่อย่างใด

¹¹ อนุวัฒน์ งามประเสริฐกุล, “มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายหลักทรัพย์ : ปัญหาทางกฎหมายและแนวทางแก้ไข,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), น. 146.

3.1.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักความแน่นอนเป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความชัดเจน และแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี อัตราภาษี เทคนิค การประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี โดยการจัดเก็บภาษีอากรนี้จะต้องถูกกำหนดขึ้นจากเหตุผลมิใช่เกิดจากอำนาจดุลยพินิจ หรืออำเภอใจของผู้จัดเก็บ หรือผู้เสียภาษีนั่นเอง เนื่องจากหากมีความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น กรณีย่อมอาจก่อให้เกิดปัญหาทั้งต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศและปัญหาความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีขึ้นได้

3.1.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวกเป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องเรียกเก็บได้ตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษียกก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ไม่ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่การเสียภาษีมากจนเกินควร ซึ่งการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีสามารถทำได้หลายลักษณะ อาทิเช่น การกำหนดช่วงเวลาในการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้อย่างสะดวก การอนุญาตให้ผู้ชำระภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ต และเสียภาษีผ่านทางธนาคารได้ เป็นต้น

3.1.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัดเป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่รัฐเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษียกก็เสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเสียภาษีดังกล่าวน้อยที่สุด ทั้งนี้ เนื่องจากรายได้ภาษีที่แท้จริงของรัฐนั้นเท่ากับจำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บได้จากประชาชนหักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น หากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นมีมาก จำนวนรายได้ภาษีที่แท้จริงของรัฐนั้นก็ย่อมลดลงตามไปด้วย

3.1.2.5 หลักการยอมรับ (Acceptability)

หลักการยอมรับเป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่ทุกคนยอมรับว่าเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนนั้นขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้ประชาชนเห็นถึง

ประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต กรณียอมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีให้การยอมรับและมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีให้แก่อัฐมากขึ้น

3.1.2.6 หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติเป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่สามารถทำการบริหารจัดการเก็บได้อย่างสัมฤทธิ์ผลในทางปฏิบัติ มีวิธีการที่สามารถตรวจสอบและดำเนินการจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากภาษีใดไม่สามารถจัดเก็บได้จริงหรือไม่สามารถตรวจสอบการเสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีดังกล่าวก็ไม่อาจถือเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

3.1.2.7 หลักการทำรายได้ (Productivity)

หลักการทำรายได้เป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่อัฐเป็นอย่างดี กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานกว้าง และฐานของภาษีสามารถขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะทำให้อัฐได้รับรายได้จากภาษีอากรดังกล่าวเป็นจำนวนมากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด

3.1.2.8 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักความยืดหยุ่นเป็นหลักการที่มองว่า ภาษีอากรที่ดีต้องเป็นภาษีที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้โดยง่าย อาทิเช่น ในกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการกำหนดอัตราภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากรไว้ที่ร้อยละ 10 แต่มีการออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวลงเหลือร้อยละ 7 และต่ออายุการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวต่อไปเรื่อยๆ หากเมื่อใดรัฐเห็นว่าควรมีกลับไปจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่อัตราร้อยละ 10 รัฐก็สามารถกระทำได้โดยง่ายด้วยการเลิกตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อต่ออายุการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะส่งผลให้ต้องกลับไปใช้อัตรากำหนดไว้โดยไม่ต้องแก้ไขกฎหมายใหม่แต่อย่างใด

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย

ในปัจจุบันซึ่งเป็นยุคที่เทคโนโลยีการสื่อสารระหว่างบุคคลที่อยู่ห่างไกลกันสามารถทำได้อย่างสะดวกรวดเร็วกว่าแต่ก่อนเป็นอย่างมาก บริษัทต่างประเทศที่ต้องการเข้ามาประกอบกิจการเพื่อทำการค้าหรือแสวงหากำไรในประเทศไทยจึงสามารถกระทำได้หลากหลายวิธีไม่ว่าจะเป็นรูปแบบของการจัดตั้งสำนักงานหรือสาขา (Branch) สำนักงานผู้แทน (Representative office) สำนักงานภูมิภาค (Regional office) การจัดตั้งบริษัทในเครือ (Subsidiary) กิจการร่วมค้า (Joint venture) การรวมกลุ่มธุรกิจในรูปแบบ Consortium หรือการตั้งตัวแทนจำหน่าย (Distributor) ในประเทศไทย หรือแม้กระทั่งการมีเพียงลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย (Dependent agent) ก็อาจกระทำได้เช่นกัน¹²

อย่างไรก็ตาม ภาระภาษีของบริษัทต่างประเทศในการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นจะมีความแตกต่างกันออกไปตามรูปแบบของการเข้ามาประกอบกิจการแต่ละประเภท และตามข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับที่ประเทศไทยทำไว้กับรัฐต่างๆ ผู้เขียนจึงจะขอแยกพิจารณาการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศออกเป็น 2 กลุ่ม คือ **กลุ่มแรก** กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และ**กลุ่มที่สอง** กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีนี้จะพิจารณาแต่เพียงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้องอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงหลักการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากในกรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยมิได้มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวแต่อย่างใด

เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย ผู้เขียนจะขอแยกพิจารณาการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศ

¹² ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.23 - 48.

ออกเป็น 2 กรณี คือ **กรณีแรก** กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย และ**กรณีที่สอง** กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.1.1 กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

(1) กรณีตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร¹³ แม้จะมีได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนภายใต้บทบัญญัติใดแห่งประมวลรัษฎากร ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรจะถือกันว่าการณตามมาตรา 66 วรรคสองนี้เป็นกรณีของบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ค่อนข้างถาวร หรืออาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานสาขาเพื่อกระทำการกิจการอยู่ในประเทศไทย โดยมีได้จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทย¹⁴ เมื่อสำนักงานสาขาในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีรายได้เกิดขึ้น สำนักงานสาขาดังกล่าวก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องนำรายได้และรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยในลักษณะทำนองเดียวกับกรณีการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย¹⁵ อย่างไรก็ตาม แม้สำนักงานสาขาในประเทศไทย และสำนักงานใหญ่รวมถึงสำนักงานสาขาในประเทศอื่นๆของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการสาขาในประเทศไทยนั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในต่างประเทศนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรจะจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น

¹³ มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

¹⁴ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.11.

¹⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553), น.2-361 - 2-362.

(2) กรณีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹⁶ เป็นกรณีของบริษัทต่างประเทศที่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย และเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย ซึ่งตามนัยแห่งบทบัญญัติดังกล่าวมีองค์ประกอบที่ควรพิจารณาศึกษาดังต่อไปนี้¹⁷

องค์ประกอบแรก ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ต้องเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะมิฐานะเป็นนิติบุคคลประเภทใด หรือมีชื่อเรียกอย่างไรก็ตาม

องค์ประกอบที่สอง ผู้มีเงินได้ต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วางแนวการตีความไว้สำหรับกรณีการขายสินค้าในกรณีที่บริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศว่า¹⁸ ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่จะถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจะต้องเป็นกรณีบุคคลดังกล่าวกระทำการในลักษณะเป็นตัวแทนไม่อิสระ (Dependent Agent) ของบริษัทต่างประเทศ หากบุคคลดังกล่าวกระทำการในลักษณะตัวแทนที่มีความเป็นอิสระ (Independent Agent) กรณีย่อมไม่อาจถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวเป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทต่างประเทศ “มี” ในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วางแนวการตีความของ “ตัวแทนอิสระ”

¹⁶ **มาตรา 76 ทวิ** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

¹⁷ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.121 - 151.

¹⁸ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2526

เอาไว้ว่า คือ กรณีของบุคคลในประเทศไทยซึ่งได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทต่างประเทศ โดยปรากฏว่า

(ก) ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศไทยได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไป โดยมีได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ และ

(ข) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศไทยกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศไทยในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศและในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น และ

(ค) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศไทยมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่านายหน้าสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น และ

(ง) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง

นอกจากนี้ การพิจารณาภาวะภาษีของบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ยังต้องคำนึงถึงกิจกรรมที่กระทำขึ้นโดยบุคคลที่ถือเป็นตัวแทนไม่อิสระของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวด้วยว่าการกระทำนั้นถือเป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้ธุรกรรมนั้นสำเร็จจนเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งธุรกรรมแต่ละประเภทก็จะมีหลักในการพิจารณาที่แตกต่างกันออกไป อาทิเช่น ถ้าเป็นธุรกรรมการขายสินค้าจะถือว่ามี การประกอบกิจการในประเทศไทยหากมีการลงนามทำสัญญาขายหรือเข้ามาส่งมอบสินค้า หรือมีผู้ทำการติดต่อเจรจาการค้าสั่งซื้อในประเทศไทย ในขณะที่ธุรกรรมการให้บริการหรือรับจ้างทำของจะถือว่ามี การประกอบกิจการในประเทศไทยหากมีการส่งลูกจ้างหรือมีตัวแทนเข้ามาให้บริการในประเทศไทยโดยไม่ถือสถานที่ลงนามทำสัญญาเป็นสาระสำคัญดังเช่นกรณีธุรกรรมการขายสินค้าแต่อย่างใด ส่วนธุรกรรมการให้กู้ยืมเงินก็จะถือสถานที่ลงนามในสัญญากู้ยืมในประเทศไทยเป็นสาระสำคัญเช่นเดียวกับการขายสินค้า เป็นต้น

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยภายใต้มาตรา 76 ทวินี้ ไม่มีการกำหนดเงื่อนไขเรื่องระยะเวลาในการเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผ่าน

การมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเอาไว้แต่อย่างใด ฉะนั้น ไม่ว่าจะบริษัทต่างประเทศ ดังกล่าวจะมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็น เวลานานกี่ชั่วโมง กี่วัน หรือกี่เดือนในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆก็ถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิได้แล้ว

นอกจากนี้ผู้เขียนยังมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า ด้วยเหตุที่คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 นี้กล่าวถึงเฉพาะแต่กรณีของการขายสินค้าโดยไม่มีการ กล่าวถึงกรณีธุรกิจการให้บริการ หรือธุรกิจอื่นๆแต่อย่างใด กรณีย่อมอาจทำให้เกิดข้อโต้แย้งขึ้นได้ใน อนาคตว่า แนวการตีความของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเกี่ยวกับเรื่องของ “ตัวแทนอิสระ” ภายใต้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 นี้ จะสามารถในปรับใช้แก่กรณีของ ธุรกิจการให้บริการและธุรกิจอื่นๆด้วยหรือไม่

องค์ประกอบที่สาม หากกรณีเข้าองค์ประกอบที่หนึ่งและสองดังกล่าวข้างต้น บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จะถือว่าเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศผู้มีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในนามบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ไม่ว่าจะ เป็นการยื่นแบบประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) การยื่นแบบแสดง รายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.50) และการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 54 เพื่อนำส่งภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากร เป็นต้น

องค์ประกอบที่สี่ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ จะเสีย จากกำไรสุทธิที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเงินได้ดังกล่าวจะเป็นเงิน ได้ที่จ่ายมาจากแหล่งภายนอกประเทศหรือแหล่งภายในประเทศไทยเองก็ตาม¹⁹ และไม่ว่าการจ่ายเงิน ได้ดังกล่าวจะเป็นการจ่ายกันด้วยวิธีใดก็ตาม ถ้าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัท ต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ใน ประเทศไทยดังกล่าว ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยในฐานะตัวแทน ของบริษัทต่างประเทศย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันกับบริษัทต่างประเทศในการนำเงินได้ จำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

¹⁹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.135.

อย่างไรก็ตาม หากเงินได้ส่วนใดเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการภายนอกประเทศไทย แม้เกิดขึ้นโดยบุคคลผู้ถือเป็นตัวแทนไม่มีอิสระดังกล่าว บริษัทต่างประเทศ ก็ไม่ต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด

องค์ประกอบที่ห้า ในส่วนของมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งวางหลักไว้ว่า ถ้าบุคคลในประเทศไทยซึ่งถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม อันจะมีผลเป็นการเปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิมาเป็นวิธีการคำนวณภาษีจากยอดขายหรือยอดขายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในอัตราร้อยละ 5 แทนนั้น เมื่อพิจารณาประกอบกับแนวทางปฏิบัติภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 13/2529 จะเห็นได้ว่า กรณีการเปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีดังกล่าวจะกระทำต่อเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้อนุญาตหรือสั่งให้บุคคลในประเทศไทยซึ่งถือเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยเห็นว่า บุคคลในประเทศไทยนั้น ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิสำหรับการประกอบกิจการในประเทศไทยได้ตามนัยแห่งข้อ 3 ของคำสั่งดังกล่าวเท่านั้น

3.2.1.2 กรณีบริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น แม้บริษัทต่างประเทศจะมีได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างประเทศดังกล่าวก็อาจต้องถูกผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่มีการจ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร²⁰ หากเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอัตรากำหนดที่ใช้บังคับในกรณีของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนี้โดยปกติจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 15 เว้นแต่ในกรณีของการจ่ายเงินได้ประเภทเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) ซึ่งจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 10

²⁰ **มาตรา 70** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตรากำหนดสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนี้จะแตกต่างกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศในกรณีนั้นนอกจากจะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว กรณียังต้องพิจารณาต่อไปถึงข้อตกลงต่างๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องอีกด้วย เนื่องจากในกรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นถูกจัดทำขึ้นระหว่างรัฐต่างๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการขจัด หรือบรรเทาภาระการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3(2) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 เท่านั้น การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเสียก่อนว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ไม่ว่าจะ เป็นกรณีที่ประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ หากพิจารณาจากบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทยแล้วปรากฏว่า บริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย จึงค่อยพิจารณาต่อไปในส่วนของข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนว่ามีการให้สิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวหรือไม่ประการใด ในทางกลับกันหากเป็นกรณีที่พิจารณาตามประมวลรัษฎากรของไทยแล้วปรากฏว่าบริษัทต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย กรณีก็ไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่อย่างใด²¹

ทั้งนี้ เนื่องจากผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักการจัดเก็บภาษีในส่วนของกฎหมายภายในของประเทศไทยแล้วข้างต้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายแต่ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเด็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ของบริษัทต่างประเทศแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศไทย อันได้แก่ ข้อบทว่า

²¹ พนิต ธีรภาพวงศ์, หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : ศูนย์กฎหมายภาษีอากร, 2546), น.13.

ด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) สถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) และค่าสิทธิ (Royalties) ซึ่งมีหลักการดังต่อไปนี้

3.2.2.1 ขอบทั่วด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits)²²

ขอบทั่วด้วยกำไรจากธุรกิจ หรือ Business Profits ซึ่งโดยมากจะอยู่ในข้อ 7 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น มีสาระสำคัญที่ควรพิจารณาดังต่อไปนี้

(1) ความหมายของกำไรจากธุรกิจ

อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยส่วนใหญ่แล้วจะไม่มีคำนิยามของ “กำไรจากธุรกิจ” เอาไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง เว้นแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา เกาหลีใต้ ญี่ปุ่น และสหราชอาณาจักร เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม กรณีนี้อาจสรุปเป็นหลักการได้ว่า “กำไรจากธุรกิจ” คือ เงินได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าขอบเขตเฉพาะที่มีคำนิยามชัดเจนหรือที่มีขอบเขตซึ่งถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้อย่างชัดเจน อาทิเช่น ในกรณีของเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (ข้อ 6) เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ (ข้อ 8) เงินปันผล (ข้อ 10) ดอกเบี้ย (ข้อ 11) ค่าสิทธิ (ข้อ 12) และผลได้จากทุน (ข้อ 13) เป็นต้น

(2) ลักษณะของกิจกรรมที่ก่อให้เกิดกำไรจากธุรกิจ

กิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจโดยทั่วไปมักจะมีลักษณะเป็นกิจกรรมที่ผู้มีเงินได้มีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการเป็นปกติธุระทางการค้า กรณีจึงมักจะเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินได้ทางตรง (Active income) กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจตามวัตถุประสงค์หลักของผู้มีเงินได้โดยตรง ไม่ใช่เงินได้ทางอ้อม (Passive income) ซึ่งมักจะเป็นเงินได้จำพวกเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิอันเป็นดอกผลของทรัพย์สินฝ่ายทุน (Capital)

(3) อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญา

ขอบทั่วด้วยกำไรจากธุรกิจ (ข้อ 7) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับนั้นมักจะกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้จากกำไรธุรกิจไว้โดยมีเงื่อนไขที่คล้ายคลึงกัน คือ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้

²² ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.339 - 413.

ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากกรณีของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มักจะกำหนดให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ได้อย่างไม่มีเงื่อนไข

อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่ก็มักจะมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนที่อาจเกิดขึ้นเอาไว้ด้วยเช่นกัน โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่มักจะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นผู้มีหน้าที่ในการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวให้แก่ผู้มีเงินได้ด้วยวิธีการต่างๆตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับ เมื่อมีการะภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้นโดยผลของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในและอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้าไปประกอบกิจการในรัฐแหล่งเงินได้โดยผ่านสำนักงานสาขาซึ่งถือเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ แล้วต่อมามีกำไรธุรกิจเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการดังกล่าว ทำให้ผู้มีเงินได้เข้าข่ายต้องเสียภาษีทั้งในรัฐถิ่นที่อยู่และในรัฐแหล่งเงินได้จากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้น เป็นต้น

3.2.2.2 ข้อบ่งชี้ด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)²³

ข้อบ่งชี้ด้วยสถานประกอบการถาวร หรือ Permanent Establishment (PE) ซึ่งโดยมากจะอยู่ในข้อ 5 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น มีสาระสำคัญที่ควรพิจารณาดังต่อไปนี้

(1) ความหมายของสถานประกอบการถาวร

ตามบทบัญญัติวรรคแรกของข้อบ่งชี้ด้วยสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่นั้นมักจะให้นิยามของ “สถานประกอบการถาวร” ไว้ให้หมายความถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งจาก ความหมายดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการ กล่าวคือ **ประการแรก** ต้องมีสถานธุรกิจ **ประการที่สอง** ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น และ**ประการที่สาม** สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีความประจำถาวรตามสมควร ซึ่งคำว่า “ถาวร” ในที่นี้ย่อมตีความได้ว่าหมายความถึง ความประจำหรือถาวรทั้งในแง่ของเวลา (Degree of Permanency) และสถานที่ (Location)

อย่างไรก็ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ มักจะกำหนดข้อยกเว้นของการเกิดสถานประกอบการถาวรเอาไว้ทำนองเดียวกันว่า

²³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น.346 - 413.

การที่วิสาหกิจใดมีสถานธุรกิจประจำหรือทรัพย์สินอื่นๆในประเทศแหล่งเงินได้นั้นจะไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของวิสาหกิจดังกล่าว หากวิสาหกิจมีสถานธุรกิจประจำหรือทรัพย์สินดังกล่าวไว้เพียงเพื่อวัตถุประสงค์ตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบ

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้นเพียงเพื่อประโยชน์ที่จะให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดซื้อของ หรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ (activity of a preparatory or auxiliary character) ให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) รวมเข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมการดำเนินกิจกรรมต่างๆเข้ากันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ

นอกจากในส่วนของนิยามความหมายของ “สถานประกอบการถาวร” ดังที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development) หรือที่รู้จักกันในชื่อของ “OECD” ยังได้มีการจัดทำคำอธิบายของข้อบทต่างๆที่อยู่ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ OECD (OECD Model Tax Convention) ซึ่งรวมถึงข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) เอาไว้ในคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ OECD (OECD Commentaries) เพื่อให้ประเทศต่างๆสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการตีความข้อบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องได้อย่างเป็นธรรม และถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่ได้รับการยอมรับกันอย่างกว้างขวางจากประเทศต่างๆทั่วโลก โดยตั้งแต่วันที่ 28 มกราคม 2546 OECD ได้มีการเพิ่มเติมคำอธิบายเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในบริบทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce)

ในคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5 (OECD Commentary on Article 5) ย่อหน้าที่ 42.1 ถึงย่อหน้าที่ 42.10²⁴ โดยมีใจความสำคัญสรุปได้ดังต่อไปนี้

ในย่อหน้าที่ 42.1 OECD ได้เกริ่นถึงสาเหตุของการเพิ่มเติมคำอธิบายเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรในบริบทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) ว่า ในช่วงเวลาที่ผ่านมาได้มีการถกเถียงกันอย่างกว้างขวางถึงประเด็นปัญหาที่ว่า เพียงการใช้อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ (Computer Equipment) ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐหนึ่งในการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะสามารถทำให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในรัฐดังกล่าวได้หรือไม่ ซึ่งปัญหาดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นปัญหาอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับข้อบ่งชี้ว่าด้วยสถานประกอบการถาวรตามมาอีกเป็นจำนวนมาก

ในย่อหน้าที่ 42.2 ได้อธิบายว่า ในการพิจารณาสถานประกอบการถาวรนั้นจำเป็นจะต้องจำแนกความแตกต่างระหว่างอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ (Computer Equipment) และข้อมูลกับซอฟต์แวร์ (Data and software) ให้ได้เสียก่อน เนื่องจากในกรณีของอุปกรณ์คอมพิวเตอร์นั้นเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างและสามารถกำหนดสถานที่ตั้งของอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ดังกล่าวได้อย่างชัดเจน กรณีของอุปกรณ์คอมพิวเตอร์จึงเป็นกรณีที่สามารถก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้ กรณีดังกล่าวจึงแตกต่างจากกรณีของเว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ตซึ่งเกิดขึ้นจากการทำงานร่วมกันของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์และซอฟต์แวร์ที่ถูกใช้หรือจัดเก็บไว้ในอุปกรณ์คอมพิวเตอร์เท่านั้น เว็บไซต์ไม่ได้มีลักษณะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างด้วยตัวของมันเองแต่ประการใด กรณีจึงไม่สามารถถือว่าเว็บไซต์เป็นสถานธุรกิจ (Place of Business) ที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นได้แต่อย่างใด ในทางกลับกันเซิร์ฟเวอร์ซึ่งเป็นที่ตั้งของเว็บไซต์นั้นถือเป็นอุปกรณ์ชนิดหนึ่งซึ่งมีที่ตั้งทางกายภาพที่ชัดเจน กรณีของการมีเซิร์ฟเวอร์จึงสามารถก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นแก่ผู้ที่ประกอบกิจการผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวได้

ในย่อหน้าที่ 42.3 ได้อธิบายว่า การจำแนกความแตกต่างระหว่างเว็บไซต์กับเซิร์ฟเวอร์ที่จัดเก็บข้อมูลบนเว็บไซต์ดังกล่าวนั้นมีความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ที่คอยจัดการควบคุมเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวกับผู้ประกอบการซึ่งดำเนินธุรกิจผ่านเว็บไซต์ดังกล่าวอาจไม่ใช่บุคคลเดียวกันก็ได้ อาทิเช่น กรณีของผู้ประกอบการที่ไปว่าจ้างให้ผู้ใช้บริการ

²⁴ OECD (2014), “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 (as it read on 15 July 2014),” p.112 – 115, Accessed June 1, 2016, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

อินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider หรือ ISP) จัดเก็บข้อมูลบนเว็บไซต์ของตน (Websites Hosting) ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการทำสัญญาในลักษณะดังกล่าวมักจะไม่ทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีอำนาจในการจัดการควบคุมเซิร์ฟเวอร์หรือสถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้น แม้ผู้ประกอบการจะทราบว่าข้อมูลบนเว็บไซต์ที่ตนใช้ในการประกอบธุรกิจอยู่นั้นถูกจัดเก็บไว้ที่เซิร์ฟเวอร์แห่งใด กรณีดังกล่าวก็ยังไม่อาจทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีสถานประกอบการเกิดขึ้นได้ เนื่องจากเว็บไซต์ของผู้ประกอบการดังกล่าวไม่มีเซิร์ฟเวอร์ที่มีรูปร่างจึงไม่มีสถานที่ตั้งทางกายภาพในกรณีนี้แต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม หากเปลี่ยนข้อเท็จจริงเป็นกรณีที่มีผู้ประกอบการมีเซิร์ฟเวอร์อยู่ในความควบคุมดูแลของตนเองแล้ว (At its owns disposal) เช่น ได้มีการซื้อหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์มาใช้จัดเก็บและบริหารจัดการข้อมูลบนเว็บไซต์ด้วยตนเอง เป็นต้น สถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ในกรณีนี้ก็อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรของผู้ประกอบการดังกล่าวได้เช่นกันหากการประกอบกิจการผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวเข้าเงื่อนไขข้ออื่น ๆ ของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรที่พิจารณาอยู่นี้

ในย่อหน้าที่ 42.4 ได้อธิบายว่า อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่จะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรได้นั้นจะต้องเป็นอุปกรณ์ที่มีลักษณะอยู่กับที่ (Fixed) ซึ่งสิ่งสำคัญที่ต้องใช้ประกอบการพิจารณาในกรณีของเซิร์ฟเวอร์นั้น มิได้อยู่ที่คุณสมบัติของเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวว่าสามารถเคลื่อนย้ายได้หรือไม่ แต่อยู่ที่ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นว่าเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวจะต้องไม่ถูกเคลื่อนย้ายไปที่อื่นมากกว่า ดังนั้นในการที่เซิร์ฟเวอร์เครื่องหนึ่งจะถูกถือเป็นสถานธุรกิจประจำ (Fixed place of business) เซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวจะต้องมีสถานที่ตั้งที่แน่นอนในระยะเวลาที่นานมากพอสมควรเพื่อให้เข้าลักษณะของการเป็นสถานธุรกิจประจำตามความหมายที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1 ของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

ในย่อหน้าที่ 42.5 ได้พูดถึงประเด็นปัญหาอีกประการหนึ่งที่เกี่ยวข้องคือ ปัญหาว่า สถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ซึ่งอยู่ในความควบคุมของผู้ประกอบการดังกล่าวจะสามารถถือเป็นสถานที่ที่ผู้ประกอบการดังกล่าวใช้ในการประกอบกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนได้หรือไม่ ซึ่งประเด็นปัญหาดังกล่าวจำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไปว่า กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการได้ใช้เซิร์ฟเวอร์นั้นในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของตนหรือไม่

ในย่อหน้าที่ 42.6 ได้อธิบายว่า ผู้ประกอบการซึ่งดำเนินธุรกิจผ่านอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ซึ่งตั้งอยู่ ณ สถานที่แห่งใดแห่งหนึ่งนั้น อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้น ณ สถานที่แห่งนั้นได้ แม้ว่าจะไม่มีบุคคลใดที่คอยอยู่ควบคุมหรือจัดการอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ ณ สถานที่แห่งนั้นเลยก็ตาม การมีบุคคลประจำอุปกรณ์คอมพิวเตอร์จึงมิใช่ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรในกรณีนี้แต่อย่างใด

ในย่อหน้าที่ 42.7 ได้พูดถึงประเด็นปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ปัญหาที่ว่า กิจกรรมที่ผู้ประกอบการดำเนินการผ่านอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ดังกล่าวจำกัดอยู่แค่เพียง กิจกรรมซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบสำหรับกิจการดังกล่าว ตามที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 4 ของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD หรือไม่ ทั้งนี้ หากกิจกรรมดังกล่าวจำกัดอยู่แค่เพียงกิจกรรมซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือ ส่วนประกอบแล้ว กรณีย่อมไม่อาจก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในกรณีดังกล่าวได้ เนื่องจาก เป็นกรณีที่เข้าลักษณะข้อยกเว้นของการมีสถานประกอบการถาวรที่กำหนดไว้นั้นเอง ประเด็นปัญหา ดังกล่าวจึงจำเป็นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไปว่า กิจกรรมที่ผู้ประกอบการดำเนินการผ่าน อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ดังกล่าวประกอบด้วยกิจกรรมประเภทใดบ้าง ซึ่ง OECD ได้มีการยกตัวอย่าง ของกิจกรรมบางประเภทซึ่งโดยทั่วไปแล้วถือเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือ ส่วนประกอบเอาไว้ดังต่อไปนี้

- การจัดเตรียมระบบการสื่อสาร เช่น สายโทรศัพท์เพื่อเชื่อมต่อระหว่าง ตัวผู้ประกอบการและตัวลูกค้า
- การโฆษณาเกี่ยวกับตัวสินค้าหรือบริการ
- การสำรองข้อมูลในเซิร์ฟเวอร์เพื่อความปลอดภัยและประสิทธิภาพการ ใช้งาน
- การรวบรวมข้อมูลทางการตลาดเพื่อธุรกิจของผู้ประกอบการ
- การจัดหาข้อมูลต่างๆให้แก่ผู้ประกอบการ

ในย่อหน้าที่ 42.8 ได้อธิบายว่า ถ้ากิจกรรมที่กระทำผ่านอุปกรณ์ คอมพิวเตอร์นั้นเป็นกิจกรรมหลักหรือเป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญต่อธุรกิจนั้นมาก การดำเนิน กิจกรรมดังกล่าวย่อมถือว่าเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการดำเนินกิจกรรมที่เกินกว่ากิจกรรมที่มีลักษณะเป็น การเตรียมการหรือส่วนประกอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 4 ของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการ ถาวรในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD แล้ว และหากอุปกรณ์ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นสถาน ธุรกิจประจำของผู้ประกอบการ (ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 42.2 ถึง 42.6) อุปกรณ์ดังกล่าวย่อมถือเป็น สถานประกอบการถาวรของผู้ประกอบการได้

ในย่อหน้าที่ 42.9 ได้อธิบายว่า การพิจารณาว่ากิจกรรมใดเป็นกิจกรรม หลักของธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งนั้นจำเป็นต้องพิจารณาจากลักษณะของธุรกิจดังกล่าวเสียก่อน อาทิเช่น ในกรณีที่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (ISP) ประกอบธุรกิจบริหารจัดการเซิร์ฟเวอร์ของตนเองเพื่อ วัตถุประสงค์ในการให้บริการจัดเก็บข้อมูลบนเว็บไซต์ (Websites Hosting) และแอปพลิเคชันต่างๆ (Application Hosting) ให้แก่ลูกค้า กิจกรรมการบริหารจัดการเซิร์ฟเวอร์ของผู้ให้บริการ

อินเทอร์เน็ตย่อมถือเป็นกิจกรรมที่สำคัญของธุรกิจการให้บริการจัดเก็บข้อมูลดังกล่าว อีกตัวอย่างหนึ่งที่มีลักษณะแตกต่างจากกรณีแรกก็คือ ในกรณีของผู้ประกอบการขายสินค้าออนไลน์ผ่านอินเทอร์เน็ต (ซึ่งบางครั้งถูกเรียกในชื่อว่า “E-Tailer”) หากผู้ประกอบการดังกล่าวเพียงแต่ดำเนินกิจกรรมการบริหารจัดการเซิร์ฟเวอร์ เช่น การลงโฆษณาสินค้าบนเว็บไซต์ที่จัดเก็บข้อมูลอยู่บนเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว เป็นต้น ในกรณีนี้ย่อมถือเป็นเพียงกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบเท่านั้น กรณีจะก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรของผู้ประกอบการขายสินค้าก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการได้มีการดำเนินกิจกรรมหลักซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกิจการขายสินค้า ณ สถานที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว อาทิเช่น การตกลงเข้าทำสัญญากับลูกค้า การดำเนินการรับชำระราคาจากลูกค้า และการส่งมอบสินค้าที่สามารถดำเนินการผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวได้โดยอัตโนมัติ เป็นต้น

ในย่อหน้าที่ 42.10 ได้พูดถึงประเด็นปัญหาที่สำคัญประการสุดท้าย คือ ปัญหาที่ว่า กรณีจะสามารถนำย่อหน้าที่ 5 ของข้อบพวักด้วยสถานประกอบการถาวรในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD มาปรับใช้แก่กรณีโดยถือว่า ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) ของผู้ประกอบการได้หรือไม่ ซึ่ง OECD มีความเห็นว่า กรณีนี้ไม่สามารถนำย่อหน้าที่ 5 มาปรับใช้แก่กรณีได้แต่อย่างใด เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตมิได้เป็นตัวแทนของผู้ประกอบการที่มาใช้บริการเขาที่ตั้งเว็บไซต์ และผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตมักจะไม่มียานาจอในการเข้าทำสัญญาในนามของผู้ประกอบการ และไม่มีอำนาจที่จะกระทำเช่นนั้นเป็นปกติวิสัยแต่อย่างใด นอกจากนี้ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตก็มักจะมีสถานะเป็นตัวแทนอิสระ (Independent Agent) ของผู้ประกอบการเนื่องจากการให้บริการจัดเก็บข้อมูลบนเว็บไซต์แก่ลูกค้ารายอื่นๆเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้ตัวเว็บไซต์เองก็มิได้มีสถานะเป็นบุคคล เว็บไซต์จึงไม่สามารถมีสถานะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้แต่อย่างใด

จากคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5 ของ OECD (OECD Commentary on Article 5) ที่ได้กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น จึงสามารถสรุปได้ว่า แม้ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศจะไม่มีสาขา ไม่มีพนักงานหรือตัวแทนเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ให้บริการดังกล่าวก็อาจมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้ ถ้าผู้ให้บริการดังกล่าวมีเซิร์ฟเวอร์ซึ่งอยู่ในความควบคุมดูแลของตนเองตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวนั้นมีลักษณะเป็นสถานธุรกิจที่มีความประจําถาวรตามสมควรทั้งในแง่ของเวลาและสถานที่ และผู้ให้บริการได้ดำเนินกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมหลักของธุรกิจการให้บริการผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว

(2) ประเภทของสถานประกอบการถาวร

สถานประกอบการถาวรโดยทั่วไปสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทดังนี้

(2.1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.) ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ส่วนใหญ่ มักกำหนดให้รวมถึง สถานจัดการ (Place of Management) สาขา (Branch) สำนักงาน (Office) โรงงาน (Factory) โรงช่าง (Workshop) คลังสินค้าที่มีไว้เพื่อธุรกิจ การบริการเก็บรักษาสิ่งของ (Warehouse) ที่ทำการเพาะปลูกเลี้ยงสัตว์ (Farm or Plantation) เหมืองแร่ (Mine) บ่อน้ำมัน (Oil Well) บ่อก๊าซ (Gas Well) เหมืองหิน (Quarry) หรือสถานที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ (Place of Extraction of Nature Resources) เป็นต้น

(2.2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.) ซึ่งสามารถแยกย่อยได้เป็น 2 กรณี ได้แก่ **กรณีแรก** คือ Project P.E. อาทิเช่น การมีโครงการก่อสร้าง (Construction Project) โครงการติดตั้ง (Installation Project) หรือโครงการประกอบ (Assembly Project) หรือกิจกรรมตรวจควบคุม (Supervisory Activities) ที่เกี่ยวข้องกับโครงการ ที่กล่าวมาข้างต้น เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับกำหนดไว้ เช่น เกิน 3 เดือน หรือ 6 เดือน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนหรือปีภาษีใดๆ เป็นต้น และ

กรณีที่สอง คือ กรณีการให้บริการผ่านพนักงาน ซึ่งได้แก่ การให้บริการที่ปรึกษา และการให้บริการทั่วไปอื่นๆ โดยบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง พนักงาน หรือ บุคคลากรของตนเข้ามาให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับกำหนดไว้ เช่น เกิน 3 เดือน หรือ 6 เดือน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนหรือปีภาษีใดๆ เป็นต้น

(2.3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) เป็นกรณี ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้การใช้อำนาจบางอย่างของตัวแทนในรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นตัวแทนที่มีสถานะเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Agent) ของบริษัทต่างประเทศถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศนั้น โดยสามารถแยกองค์ประกอบได้ 3 ประการดังนี้

ประการแรก บริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีเงินได้นั้นต้องมีตัวแทน ไม่อิสระอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้

ประการที่สอง ตัวแทนไม่อิสระนั้นได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ

ประการที่สาม ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ (ก) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ (ข) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงินได้ หรือ (ค) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้

3.2.2.3 ขอบทว่าด้วยค่าสิทธิ (Royalties)²⁵

(1) ความหมายของค่าสิทธิ

ภายใต้ขอบทว่าด้วยค่าสิทธิโดยส่วนใหญ่แล้วจะมีการกำหนดคำนิยามของคำว่า “ค่าสิทธิ” หรือ “Royalties” เอาไว้อย่างชัดเจนว่า หมายรวมถึงค่าตอบแทนการใช้หรือสิทธิการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาประเภทใดบ้าง ทั้งนี้ ค่าตอบแทนที่มักจะถือเป็นค่าสิทธิสามารถแยกออกเป็นกลุ่มต่างๆดังต่อไปนี้

(1.1) กลุ่มของค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ (Copyright) ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และงานด้านฟิล์ม เทป หรือดิสก์ (ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์) โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งหากพิจารณาประเภทของค่าตอบแทนต่างๆในกลุ่มนี้ย่อมจะเห็นได้ว่า ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิในกลุ่มนี้ ส่วนใหญ่จะเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ทั้งสิ้น

(1.2) กลุ่มของค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร (Patent) เครื่องหมายการค้า (Trademark) แบบ (Design) หรือหุ่นจำลอง (Model) แผนผัง (Plan) สูตรลับ (Secret Formula) หรือกรรมวิธีลับใดๆ (Secret Process) ซึ่งหากพิจารณาประเภทของค่าตอบแทนต่างๆในกลุ่มนี้ย่อมจะเห็นได้ว่า ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิในกลุ่มนี้ส่วนใหญ่จะเป็นทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นผลงานประดิษฐ์ต่างๆตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้าตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า

(1.3) กลุ่มของค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ลักษณะของค่าตอบแทนในกลุ่มนี้ คือ เป็นค่าตอบแทนเพื่อการให้ใช้หรือให้เช่าอุปกรณ์ เครื่องจักร เครื่องมือต่างๆ โดยจำกัดเฉพาะที่กรณีที่เขาไปใช้สำหรับ

²⁵ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *อั่งแล้ว เจริญรทที่ 3*, น.437 - 450.

การอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ และเป็นกรณีที่ยังไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปยังผู้ใช้นั้น

(1.4) กลุ่มของค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ค่าตอบแทนในกลุ่มนี้มีลักษณะสำคัญ 3 ประการ กล่าวคือ **ประการแรก** ผู้ให้ใช้ข้อมูล ให้คำชี้แจงแนะนำให้คำปรึกษาหรือถ่ายทอดองค์ความรู้จะต้องเป็นผู้มีประสบการณ์อยู่ในสายงานที่ถ่ายทอดนั้นๆมาก่อน **ประการที่สอง** ความรู้ที่ถ่ายทอดนั้นเป็นความรู้ที่ถูกปรุงแต่งขึ้นโดยบุคคลดังกล่าวเป็นการเฉพาะ มิใช่องค์ความรู้ทั่วไปที่ใครก็สามารถเข้าถึงได้ และ**ประการที่สาม** ความรู้นั้นเป็นความรู้ที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทาง พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์

(2) ลักษณะของเงินได้ประเภทค่าสิทธิ

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ค่าสิทธินั้นจัดเป็นเงินได้ทางอ้อม (Passive income) ประเภทหนึ่ง กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นดอกผลหรือค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินประเภททุนเช่นเดียวกับกรณีของเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและเงินปันผล ซึ่งทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิส่วนใหญ่มักจะเป็นลักษณะของทรัพย์สินทางปัญญา องค์ความรู้หรือวิทยาการต่างๆ ซึ่งถือเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (Intangible Property) ประเภทหนึ่ง

ในส่วนของ การกำหนดค่าตอบแทนนั้น เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วการกำหนดจำนวนค่าสิทธิมักจะกระทำได้ด้วยวิธีการที่หลากหลาย ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดจำนวนที่แน่นอนตายตัวหรือกำหนดเป็นอัตราร้อยละของยอดจำหน่ายของผู้จ่ายค่าสิทธิ หรือคิดตามระยะเวลาที่ใช้งานจริง วิธีการกำหนดค่าตอบแทนจึงไม่น่าจะเป็นเงื่อนไขที่จะนำไปใช้ในการพิจารณาจำแนกประเภทเงินได้ประเภทค่าสิทธิออกจากเงินได้ประเภทอื่นๆแต่อย่างใด

(3) อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญา

ตามข้อบทว่าด้วยค่าสิทธิของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯโดยทั่วไปนั้น มักจะอนุญาตให้รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ค่าสิทธิมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้รับจากรัฐแหล่งเงินได้โดยมิได้มีการบัญญัติข้อจำกัดเรื่องเขตอำนาจอธิปไตยสำหรับรัฐถิ่นที่อยู่เอาไว้แต่อย่างใด ซึ่งในทางปฏิบัติรัฐถิ่นที่อยู่จะเก็บภาษีได้เท่าใดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่แต่ละรัฐ

ในขณะที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้นั้น จะเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ **กรณีแรก** กรณีที่ผู้มีเงินได้ค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งในกรณีนี้ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวโดยมีข้อจำกัดเรื่องเพดานอัตราภาษีที่รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บได้ ซึ่งอาจเป็นการกำหนดเพดานอัตราภาษีไว้อัตราเดียวสำหรับค่าสิทธิทุกประเภท หรือการกำหนดเพดานอัตราภาษีไว้หลายอัตราก็ได้

กรณีที่สอง กรณีที่ผู้มีเงินได้ค่าสิทธิมีสถานประกอบการถาวรเข้ามาเกี่ยวข้องในการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้ค่าสิทธิในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งในกรณีนี้รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวได้โดยไม่มีข้อจำกัดเรื่องเพดานอัตราภาษีอย่างใดในกรณีแรกแต่อย่างใด

3.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้กฎหมายไทย

หลังจากที่ผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักเกณฑ์และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทย ทั้งในกรณีของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และกรณีของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยไปแล้วข้างต้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจะอธิบายเกี่ยวกับการบังคับใช้หลักเกณฑ์และข้อกำหนดดังกล่าวแก่กรณีของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศซึ่งให้บริการแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศไทย

3.3.1 คำจำกัดความของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่จะทำ

การวิเคราะห์

ธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่ผู้เขียนจะได้ทำการวิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในรายละเอียดต่อไปนั้น หมายถึง การให้บริการประมวลผลที่ทำในลักษณะของการแบ่งปันทรัพยากรผ่านเครือข่ายโดยใช้ประโยชน์จากโครงสร้างพื้นฐานไอทีอันประกอบไปด้วยเซิร์ฟเวอร์จำนวนมหาศาลซึ่งตั้งอยู่ทั้งในและนอกประเทศไทยที่ทำงานเชื่อมโยงสอดประสานเป็นหนึ่งเดียวกันเพื่อให้บริการประมวลผลแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศไทยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งในลักษณะของการให้บริการโครงสร้างพื้นฐาน (IaaS) การให้บริการแพลตฟอร์ม (PaaS) และการให้บริการซอฟต์แวร์ (SaaS)

การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์มีลักษณะของการให้บริการที่มีความพิเศษแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป คือ การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นมักจะอาศัยการทำงานของเซิร์ฟเวอร์หลายๆแห่งทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ประสานการทำงานเข้าด้วยกันผ่านทางอินเทอร์เน็ตกลายเป็นเครือข่ายของการประมวลผลขนาดใหญ่ โดยเซิร์ฟเวอร์แต่ละแห่งภายใต้ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์จะสามารถถ่ายโอนข้อมูลระหว่างกันได้ตลอดเวลาเพื่อป้องกันการสูญหายของข้อมูล อีกทั้งยังช่วยให้ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์สามารถรองรับการประมวลผลข้อมูลจำนวนมากๆได้อย่างมีประสิทธิภาพและรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ด้วยคุณสมบัติดังกล่าวนี้เองจึงทำให้การตรวจสอบในทางปฏิบัติว่า การให้บริการประมวลผลแก่ลูกค้าแต่ละรายเกิดขึ้นที่ใดบ้างนั้นทำได้ค่อนข้างยาก

3.3.2 การจำแนกประเภทเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

จากการศึกษาถึงลักษณะของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้น แม้การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แต่ละประเภทจะมีความแตกต่างกันในรายละเอียดอยู่บ้าง ดังที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 โดยภาพรวมแล้ว การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ทุกประเภทที่กล่าวมานั้นก็มักจะมีลักษณะที่เหมือนกันอยู่หลายประการ กล่าวคือ เป็นธุรกิจการให้บริการที่ต้องมีการลงทุนค่อนข้างสูง อีกทั้งลักษณะการให้บริการส่วนใหญ่มักจะเป็นการให้บริการประมวลผลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องใดๆกับการอนุญาตให้ผู้รับบริการมีสิทธิใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์หรือทรัพย์สินทางปัญญาอื่นใด นอกจากนี้การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ก็ได้มีการโอนสิทธิครอบครองในทรัพย์สินใดๆแก่ผู้รับบริการแต่อย่างใด ดังนั้นคำตอบแทนจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปแล้วจึงน่าจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ (Business Profit) ภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

การตีความเกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ของค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในกรณีของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยชำระค่าบริการช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียมและการให้บริการเชื่อมต่อข้อมูลทางโทรศัพท์ให้แก่นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามหนังสือตอบข้อหารือของ

กรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.06)/307 ลงวันที่ 9 เมษายน 2547 เลขที่ กค 0706/11792 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2544 และเลขที่ กค 0706 (กม.01)/389 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2549 และในกรณีที่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยชำระค่าเช่าพื้นที่บนเซิร์ฟเวอร์ให้แก่นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.09)/026 ลงวันที่ 7 มกราคม 2546 และ กค 0706/10491 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2550 ซึ่งวินิจฉัยว่า ธุรกิจการให้เช่าเครื่องเครือข่ายเว็บ (Web Server) เป็นการให้บริการที่ต้องใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่และมีการลงทุนค่อนข้างสูง เมื่อบริษัทไทยจ่ายค่าบริการดังกล่าวให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ บริษัทไทยผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เนื่องจากการจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า แม้การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปจะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องใดๆกับการอนุญาตให้ผู้รับบริการมีสิทธิใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์หรือทรัพย์สินทางปัญญาอื่นใดก็ตาม ในบางกรณีผู้ให้บริการก็อาจจะอนุญาตให้ผู้รับบริการมีสิทธิใช้และแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ของผู้ให้บริการเพิ่มเติม นอกเหนือจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้ด้วยเช่นกัน ซึ่งค่าตอบแทนสิทธิการใช้และแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ในกรณีดังกล่าวย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรและถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalty) ภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งแนวการตีความดังกล่าวถือเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับคำชี้แจงของกรมสรรพากร เรื่องการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.101/2544 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544 (“คำชี้แจง ท.ป.101/2544 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544”) ข้อ 2.2²⁶ และคำชี้แจงของ

²⁶ คำชี้แจง ท.ป.101/2544 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544 ข้อ 2.2 ...

ตัวอย่าง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์ม ภาพยนตร์ หรือฟิล์มหรือเทป ที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือ รุ่นจำลอง ผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์

กรมสรรพากร เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.101/2544 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2544 (“คำชี้แจง ท.ป.101/2544 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2544”) ข้อ 1²⁷ ซึ่งกรมสรรพากรได้ชี้แจงไว้ว่า ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) หรือค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) ที่ขายโดยทั่วไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะจะมี License หรือไม่ ถือเป็น การจ่ายค่าลิขสิทธิ์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

กล่าวโดยสรุป คือ ค่าตอบแทนการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยปกติแล้วย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ในขณะที่ค่าตอบแทนสิทธิการใช้และแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ (ถ้ามี) นั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรและถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

(2) ค่าตอบแทนจากการถ่ายทอดความรู้ความชำนาญด้านเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์

(3) ค่าตอบแทนการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เช่น บริษัท ก. จำกัด ซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) จากบริษัท ข. จำกัด โดยได้จ่ายค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าบำรุงรักษาเมื่อพ้นกำหนดประกัน ค่าโทรศัพท์หรือโทรสารกรณีให้คำแนะนำกรณีมีปัญหาเร่งด่วน ค่าฝึกอบรมการใช้โปรแกรม ค่าที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญที่เข้ามาฝึกอบรม ค่าเดินทาง ค่าที่พัก ให้แก่บริษัท ข. จำกัด เงินได้ที่บริษัท ข. จำกัด ได้รับทั้งหมดดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) ค่าตอบแทนจากการใช้สิทธิบัตร (Know-How) และความรู้ทางเทคนิคในการผลิตสินค้า การใช้เครื่องหมายการค้า

(5) ค่าออกแบบสนามกอล์ฟ โดยบริษัทผู้ออกแบบตกลงที่จะทำแผนผังรายละเอียด และงานเขียนแบบ (Plan Document) สำหรับใช้ในการก่อสร้างสนามกอล์ฟ โดยบริษัทผู้ออกแบบยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในงานเขียนแบบก่อสร้าง

(6) ค่าตอบแทนการใช้สิทธิตามสัญญาการค้าและบริการ พร้อมสิทธิการใช้ชื่อ รูปแบบเครื่องหมายการค้า ค่าตอบแทนจากการให้บุคคลอื่นใช้ลิขสิทธิ์ในงานเกี่ยวกับสิ่งพิมพ์

²⁷ คำชี้แจง ท.ป.101/2544 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2544 ข้อ 1 กรณีการจ่ายค่าตอบแทนการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) หรือค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) ที่ขายโดยทั่วไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะจะมี License หรือไม่ ถือเป็น การจ่ายค่าลิขสิทธิ์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 101/2544ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ.2544

3.3.3 บทวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสถานการณ์ต่างๆ

ในส่วนของการวิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้สถานการณ์ต่างๆ ผู้เขียนได้แยกพิจารณาการจัดเก็บภาษีโดยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มในลักษณะทำนองเดียวกับการอธิบายหลักเกณฑ์และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทยในหัวข้อที่ผ่านมา กล่าวคือ **กลุ่มแรก** กรณีที่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย และ**กลุ่มที่สอง** กรณีที่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย

ทั้งนี้ ผู้เขียนจะแยกการพิจารณาการจัดเก็บภาษีในแต่ละกลุ่มโดยแบ่งออกเป็น 4 กรณีย่อย คือ **กรณีแรก** กรณีบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศไทย **กรณีที่สอง** กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศไทย **กรณีที่สาม** กรณีบริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย และ**กรณีที่สี่** กรณีบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขา ลูกจ้าง ตัวแทนหรือเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.3.3.1 กรณีที่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีนี้จะพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้องอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงหลักการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เนื่องจากในกรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยมิได้มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯไว้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวแต่อย่างใด

ทั้งนี้ การพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีที่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทย มีรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ต่างๆดังต่อไปนี้

(1) กรณีบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) ซึ่งมีการจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศไทย และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านสำนักงานสาขาดังกล่าว กรณีเช่นนี้ย่อมเข้าลักษณะของการกระทำการในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร สำนักงานสาขาในประเทศไทยของผู้ให้บริการดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำรายได้และรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ให้บริการดังกล่าวมีสำนักงานสาขาหลายแห่งทั้งในประเทศไทยและที่ต่างประเทศ แม้สำนักงานสาขาในประเทศไทย และสำนักงานใหญ่รวมถึงสำนักงานสาขาในประเทศอื่นๆของผู้ให้บริการดังกล่าวจะถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ผู้ให้บริการก็ไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในต่างประเทศมารวมคำนวณเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น

ในส่วนของผู้รับบริการนั้น เมื่อผู้รับบริการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผู้รับบริการในฐานะผู้จ่ายเงินได้ย่อมมีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 จากค่าบริการที่จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า

“คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528”) ข้อ 12/1(2)²⁸ (หรือตามข้อ 3/2(1)²⁹ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในกรณีที่เป็นการจ่ายค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์) และนำส่งให้แก่กรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าว

(2) กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) โดยผู้ให้บริการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของตนอยู่ในประเทศไทย และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าว ซึ่งการดำเนินการผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยดังกล่าวนั้นเป็นเหตุให้ผู้ให้บริการได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย กรณีเช่นนี้ย่อมเข้าลักษณะของการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยของผู้ให้บริการจึงถือเป็นตัวแทนของผู้ให้บริการดังกล่าวแล้ว โดยลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อดังกล่าวย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันกับผู้ให้บริการในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กรมสรรพากรตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น

²⁸ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 12/1(2) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ นอกเหนือจากกรณีที่กำหนดไว้ในข้อ 8 ข้อ 9 (2) ข้อ 10 ข้อ 12 ข้อ 12/3 และข้อ 12/4 แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าบริการของโรงแรม ค่าบริการของภัตตาคาร และค่าเบี้ยประกันชีวิต ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

คำว่า “การให้บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า

²⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 3/2(1) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย นอกจากที่ระบุใน (2) หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมารวมคำนวณเป็นกำไรที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจะจำกัดอยู่เพียงเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น

ในส่วนของผู้รับบริการนั้น เมื่อผู้รับบริการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ผู้รับบริการในฐานะผู้จ่ายเงินได้ย่อมมีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 จากค่าบริการที่จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 12/1(2) (หรือตามข้อ 3/2(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในกรณีที่เป็นการจ่ายค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์) และนำส่งให้แก่กรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวในลักษณะทำนองเดียวกับกรณีการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งกระทำการกิจการผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น

(3) กรณีบริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) โดยผู้ให้บริการดังกล่าวมีการซื้อหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์และติดตั้งเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวไว้ในประเทศไทยเพื่อดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว หากการดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวเป็นเพียงการให้บริการด้วยระบบอัตโนมัติผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว โดยที่ผู้ให้บริการไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด กรณีดังกล่าวย่อมมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า การดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยดังกล่าวถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายใด เพราะหากการดำเนินธุรกิจดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว การดำเนินธุรกิจดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไทยเลยแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีที่ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจะจำกัดอยู่เพียงการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น ในขณะที่ค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่ง

ประมวลรัษฎากรดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น เมื่อผู้รับบริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่ให้แก่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ ผู้รับบริการจึงไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการดังกล่าวแต่อย่างใด

ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นกรณีที่ผู้ให้บริการดังกล่าวมิได้มีการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ให้แก่ผู้รับบริการซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรจากผู้รับบริการ กรณีดังกล่าว เมื่อผู้รับบริการจ่ายค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ให้แก่ผู้รับบริการ ผู้รับบริการในฐานะผู้จ่ายเงินได้ย่อมมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ดังกล่าว และนำส่งให้แก่กรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

ในส่วนของการพิจารณาเกี่ยวกับปัญหาที่ว่า การที่บริษัทต่างประเทศดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยปราศจากลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือสำนักงานสาขาในประเทศไทยจะถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่นั้น มีบทบัญญัติที่สำคัญที่ต้องนำมาใช้ประกอบการพิจารณา 2 มาตรา ได้แก่ มาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมจะสังเกตเห็นได้ว่า กรณีที่บริษัทต่างประเทศจะถูกถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยได้นั้น จะต้องเป็นกรณีที่บริษัทดังกล่าวมีบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการในประเทศไทย ไม่ว่าจะบุคคลดังกล่าวจะเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อก็ตาม ดังนั้นในกรณีที่บริษัทต่างประเทศดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยย่อมไม่อาจถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

ในขณะเดียวกัน แม้จะมีได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนภายใต้บทบัญญัติใดแห่งประมวลรัษฎากร ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรก็มักจะถือกันว่ากรณีที่บริษัทต่างประเทศจะถูกถือว่าเข้ามากระทำการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสองนั้นจะต้องเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ค่อนข้างถาวร หรืออาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานสาขาเพื่อประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทย โดยมีได้จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นใหม่ตามกฎหมายไทยเท่านั้น ซึ่งแนว

การตีความดังกล่าวสามารถสังเกตได้จากแนวการตีความในหนังสือตอบข้อหารือฉบับต่างๆของกรมสรรพากร อาทิเช่น หนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กค 0702/11430 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2555, เลขที่ กค 0702/5437 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2551, และเลขที่ กค 0811/5851 ลงวันที่ 19 กรกฎาคม 2543 ซึ่งเมื่อมีการวินิจฉัยประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรก็มักที่จะอ้างอิงถึงข้อเท็จจริงแห่งคดีว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีการตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทยหรือไม่เสมอ

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณามาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตราดังกล่าวกำหนดแต่เพียงว่า ให้บริษัทต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทยเสียภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดที่กำหนดเงื่อนไขว่า บริษัทต่างประเทศที่จะถูกถือว่ากระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องมีการสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศไทยแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ในแง่ของตัวบทกฎหมายนั้น เพียงการที่บริษัทต่างประเทศดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย ย่อมถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวได้กระทำการกิจการในประเทศไทยซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว แม้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยด้วยระบบอัตโนมัติ โดยไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือสำนักงานสาขาในประเทศไทยก็ตาม

ในส่วนของผู้รับบริการนั้น เนื่องจากผู้ให้บริการดังกล่าวถือเป็นบริษัทต่างประเทศที่ได้กระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้รับบริการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ผู้รับบริการในฐานะผู้จ่ายเงินได้ย่อมมีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 จากค่าบริการที่จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 12/1(2) (หรือตามข้อ 3/2(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในกรณีที่เป็น การจ่ายค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์) และนำส่งให้แก่กรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวในลักษณะทำนองเดียวกับกรณีการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งกระทำการกิจการผ่านสำนักงานสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น

(4) กรณีบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขา ลูกจ้าง ตัวแทนหรือ เซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย โดยที่ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ สำนักงานสาขา หรือเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด กรณีเช่นนี้ย่อมไม่อาจถือได้ว่าเป็นกรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ในกรณีนี้ย่อมไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไทยแต่อย่างใด เนื่องจากผู้ให้บริการในกรณีนี้ไม่มีบุคคลากรของตนอยู่ในประเทศไทย และไม่มีแม้กระทั่งสำนักงานสาขาหรือเซิร์ฟเวอร์อยู่ในประเทศไทยเพื่อให้บริการดังกล่าว ผู้ให้บริการในกรณีนี้จึงไม่มีจุดเกาะเกี่ยวใดที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical presence) ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของคน ทรัพย์สิน อยู่ในประเทศไทยเลยแต่อย่างใด

นอกจากนี้ เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรจะจำกัดอยู่เพียงการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) – (6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น ในขณะที่ค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรตั้งที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น เมื่อผู้รับบริการในประเทศไทยจ่ายค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ให้แก่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ ผู้รับบริการจึงไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการดังกล่าวแต่อย่างใด

ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับบริการได้มีการจ่ายค่าตอบแทนสิทธิการใช้ หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ให้แก่ผู้รับบริการซึ่งถือเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวผู้รับบริการย่อมมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ดังกล่าว และนำส่งให้แก่กรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าว

3.3.3.2 กรณีที่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนี้จะแตกต่างกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ในกรณีนี้นอกจากจะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนกฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้องอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว กรณียังต้องพิจารณาต่อไปถึงข้อตกลงต่างๆภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องอีกด้วย เนื่องจากในกรณีนี้เป็นกรณีที่ประเทศไทยมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นถูกจัดทำขึ้นระหว่างรัฐต่างๆโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการขจัด หรือบรรเทาภาระการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยเสียก่อนว่าบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ไม่ว่าจะ เป็นกรณีประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ หากพิจารณาจากบทบัญญัติภายใต้ประมวลรัษฎากรของไทยแล้วปรากฏว่าบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย จึงค่อยพิจารณาต่อไปในส่วนของข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนว่ามีการให้สิทธิประโยชน์ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวหรือไม่ประการใด ในทางกลับกันหากเป็นกรณีที่พิจารณาตามประมวลรัษฎากรของไทยแล้วปรากฏว่าบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย กรณีก็ไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาถึงสิทธิประโยชน์ยกเว้น หรือลดอัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่อย่างใด

ทั้งนี้ เนื่องจากผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักการจัดเก็บภาษีในส่วนของกฎหมายภายในของประเทศไทยแล้วข้างต้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงขออธิบายแต่ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเด็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ต่างๆดังต่อไปนี้

(1) กรณีบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศไทย

ดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นในส่วนของบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายภายในของประเทศไทยว่า กรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) ได้มีการจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศไทย และได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ในประเทศไทยผ่านสำนักงานสาขาดังกล่าวนั้น ย่อมถือเป็นการกระทำการกิจการในประเทศไทย และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทยดังกล่าวตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีจึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ในส่วนของข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องนั้นจะมีการให้สิทธิประโยชน์ในเรื่องของการยกเว้นหรือลดหย่อนอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผู้มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทยหรือไม่ประการใด

ดังเหตุผลที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นในส่วนของกรณการจำแนกประเภทเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ว่า ค่าตอบแทนจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยทั่วไปแล้วถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ (Business Profit) ภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ควรนำมาพิจารณาในกรณีจึงประกอบไปด้วย (1) ข้อบ่งชี้ด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และ (2) ข้อบ่งชี้ด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment)

ในส่วนของข้อบ่งชี้ด้วยกำไรจากธุรกิจของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ โดยทั่วไปนั้นมักจะกำหนดอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้จากกำไรธุรกิจไว้โดยมีเงื่อนไขที่คล้ายคลึงกัน คือ รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากกรณีของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มักจะกำหนดให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ได้อย่างไม่มีเงื่อนไข ดังนั้น ด้วยเหตุที่ข้อเท็จจริงในกรณีนี้เป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศเป็นผู้ให้บริการและได้รับค่าตอบแทนจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์จากผู้รับบริการในประเทศไทย ภายใต้บังคับแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ประกอบกับข้อบ่งชี้ด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศ

ต่างๆ ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีนี้ย่อมจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

ด้วยเงื่อนไขของการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจภายใต้ข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) ดังกล่าวข้างต้น กรณีจึงต้องพิจารณาต่อไปว่า ในการดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าว ผู้ให้บริการได้มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศไทยและได้ดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านสถานประกอบการถาวรดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ จะเห็นได้ว่า การที่ผู้ให้บริการดังกล่าวมีการจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศไทย และดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านสำนักงานดังกล่าวย่อมถือเป็นกรณีที่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศเข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.) ในประเทศไทยแล้ว ดังนั้นประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ตาม แม้ในทางกฎหมาย ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นดังที่กล่าวไปข้างต้น ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ในทางปฏิบัตินั้น ผู้ให้บริการดังกล่าวอาจจะวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้โดยอาศัยข้อยกเว้นของการเกิดสถานประกอบการถาวรที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ด้วยการจำกัดขอบเขตของกิจกรรมที่ให้สำนักงานสาขาในประเทศไทยดังกล่าวดำเนินการไว้เพียงแค่การดำเนินกิจกรรมที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5 ของ OECD (OECD Commentary on Article 5) กำหนดไว้ว่า เป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ (activity of a preparatory or auxiliary character) เช่น การโฆษณาและการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ลูกค้าในประเทศไทย แทนผู้ให้บริการในต่างประเทศ แล้วให้ผู้รับบริการเข้าไปทำสัญญาขอใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์กับผู้ให้บริการในต่างประเทศโดยตรงผ่านทางเว็บไซต์ของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าว ตลอดจนการเก็บข้อมูลของผู้ใช้บริการในประเทศไทยเพื่อนำไปพัฒนาบริการต่อไป เป็นต้น ซึ่งการกระทำในลักษณะดังกล่าวย่อมจะส่งผลให้ผู้ให้บริการผู้มีสำนักงานสาขาในประเทศไทยดังกล่าว

ได้รับยกเว้นตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯไม่ถือว่าสำนักงานสาขาดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวร

(2) กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศไทย

ในกรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) โดยผู้ให้บริการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของตนอยู่ในประเทศไทย และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศไทยดังกล่าว ซึ่งเข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ในกรณีนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปเช่นเดียวกับกรณีบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไปว่า ในส่วนของข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องนั้นจะมีการให้สิทธิประโยชน์ในเรื่องของการยกเว้นหรือลดหย่อนอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผู้มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทยหรือไม่ประการใด

เมื่อพิจารณาถึงข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆย่อมจะเห็นได้ว่า ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย อาจส่งผลให้ผู้ให้บริการก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศไทยได้ 2 ลักษณะดังนี้

(2.1) กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเพื่อประกอบกิจการให้บริการผ่านพนักงานดังกล่าวในประเทศไทย หากผู้ให้บริการดังกล่าวมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อของตนเข้ามาดำเนินกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ในประเทศไทยเป็นระยะเวลารวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯแต่ละฉบับกำหนดไว้ อาทิเช่น เกิน 3 เดือน หรือ 6 เดือน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนหรือปีภาษีใดๆ กรณีย่อมถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวได้มีการประกอบกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.) ในประเทศไทยแล้ว

(2.2) กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย หากลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยดังกล่าวได้ใช้อำนาจหรือกระทำการบางอย่างในประเทศไทยแทนผู้ให้บริการในลักษณะของตัว

แทนที่มีสถานะเป็นตัวแทนที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent Agent) ของผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อดังกล่าวย่อมถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) ของผู้ให้บริการนั้น ซึ่งการเกิดสถานประกอบการถาวรในกรณีดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการ คือ

ประการแรก ผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้มีเงินได้นั้นต้องมีตัวแทนไม่อิสระอยู่ในประเทศไทยซึ่งถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีนี้

ประการที่สอง ตัวแทนไม่อิสระนั้นได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ

ประการที่สาม ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้ (ก) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ (ข) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในนามผู้มีเงินได้ หรือ (ค) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศไทยให้แก่ผู้มีเงินได้

ทั้งนี้ หากการมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทยดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทหนึ่งประเภทใดดังที่กล่าวมาข้างต้น กรณีย่อมถือได้ว่าผู้ให้บริการดังกล่าวได้เข้ามาดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้ว ดังนั้นประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อบ่งชี้ว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบ่งชี้ว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ตาม แม้ในทางกฎหมายประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นดังที่กล่าวไปข้างต้น ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ในทางปฏิบัตินั้น ผู้ให้บริการดังกล่าวอาจจะวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้โดยอาศัยช่องโหว่ของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ด้วยการจำกัดขอบเขตของกิจกรรมที่ให้บริการลูกหรือตัวแทนในประเทศไทยดำเนินการไว้เพียงแค่การดำเนินกิจกรรมที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5 ของ OECD (OECD Commentary on Article 5) กำหนดไว้ว่าเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ (activity of a preparatory or auxiliary character) เช่น การโฆษณาและการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ลูกค้าในประเทศไทยแทนผู้ให้บริการในต่างประเทศ แล้วให้ผู้รับบริการเข้าไปทำสัญญาขอใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์กับผู้ให้บริการในต่างประเทศโดยตรงผ่านทางเว็บไซต์ของผู้ให้บริการ

ประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าว ตลอดจนการเก็บข้อมูลของผู้ใช้บริการในประเทศไทยเพื่อนำไปพัฒนาบริการต่อไป เป็นต้น ซึ่งการกระทำในลักษณะดังกล่าวย่อมจะส่งผลให้ผู้ให้บริการผู้มีบริษัทลูกหรือตัวแทนในประเทศไทยดังกล่าวได้รับยกเว้นตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯไม่ว่าบริษัทลูกหรือตัวแทนในประเทศไทยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวร

(3) กรณีบริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย

ในกรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) โดยผู้ให้บริการดังกล่าวมีการซื้อหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์และติดตั้งเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวไว้ในประเทศไทยเพื่อดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว ซึ่งแม้แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในปัจจุบันมักจะถือกันว่า กรณีที่บริษัทต่างประเทศจะถูกถือว่ามีเข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสองจะต้องเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะที่ค่อนข้างถาวร เช่น มีการจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในแง่ของทฤษฎีและตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้น เพียงการที่บริษัทต่างประเทศดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยย่อมถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวได้รับการกระทำการกิจการในประเทศไทยซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว แม้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยด้วยระบบอัตโนมัติ โดยไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ หรือสำนักงานสาขาในประเทศไทยก็ตาม ในกรณีนี้จึงยังคงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปเช่นเดียวกับทั้งสองกรณีที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ในส่วนของข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องนั้นจะมีการให้สิทธิประโยชน์ในเรื่องของการยกเว้นหรือลดหย่อนอัตราภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ผู้มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจดังกล่าวในประเทศไทยหรือไม่ประการใด

เมื่อพิจารณาถึงข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆจะเห็นได้ว่า ข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆนั้น ไม่มีการกล่าวถึงโดยชัดแจ้งแต่อย่างใดว่า กรณีการมีเซิร์ฟเวอร์ในรัฐแหล่งเงินได้นั้นจะสามารถถือเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศได้หรือไม่ประการใด ข้อตกลงที่พอนจะนำมาใช้ประกอบการพิจารณาการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรกรณีนี้ได้จึงน่าจะมีเพียงย่อหน้าที่หนึ่งของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent

Establishment) ซึ่งเป็นข้อตกลงที่มักจะกล่าวถึงนิยามความหมายของสถานประกอบการถาวร อันเป็นการวางหลักการทั่วไปของการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรไว้อย่างกว้างๆ โดยให้คำจำกัดความของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไว้ให้หมายความถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งจากความหมายดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการ กล่าวคือ **ประการแรก** ต้องมีสถานธุรกิจ **ประการที่สอง** ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น และ**ประการที่สาม** สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีความประจำถาวรตามสมควร ซึ่งคำว่า “ถาวร” ในที่นี้ ย่อมตีความได้ว่าหมายความถึง ความประจำหรือถาวรทั้งในแง่ของเวลา (Degree of Permanency) และสถานที่ (Location)

อย่างไรก็ตาม นอกจากในส่วนของนิยามความหมายของ “สถานประกอบการถาวร” ดังที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development) หรือที่รู้จักกันในชื่อของ “OECD” ยังได้มีการจัดทำคำอธิบายของข้อบทต่างๆที่อยู่ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ OECD (OECD Model Tax Convention) ซึ่งรวมถึงข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) เอาไว้ในคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ (OECD Commentaries) เพื่อให้ประเทศต่างๆสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการตีความข้อบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องได้อย่างเป็นธรรม และถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่ได้รับการยอมรับกันอย่างกว้างขวางจากประเทศต่างๆทั่วโลก

เมื่อพิจารณานิยามความหมายของ “สถานประกอบการถาวร” ในย่อหน้าที่หนึ่งของข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ประกอบกับคำอธิบายข้อ 5 ในข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (OECD Commentaries on Article 5) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ OECD (OECD Model Tax Convention) ดังที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้ในส่วนของหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายไทยข้างต้น ย่อมจะเห็นได้ว่า แม้ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศนั้นจะไม่มีสำนักงานสาขา ไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อหรือตัวแทนอื่นใดเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ให้บริการดังกล่าวก็อาจมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้ ถ้าผู้ให้บริการดังกล่าวมีเซิร์ฟเวอร์ซึ่งอยู่ในความควบคุมดูแลของตนเองตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวนั้นมีลักษณะเป็นสถานธุรกิจที่มีความประจำถาวรตามสมควรทั้งในแง่ของเวลาและสถานที่ และผู้ให้บริการได้ดำเนินกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมหลัก (Core Functions) ของธุรกิจการให้บริการผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว มิใช่เพียงแต่กิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการ

เตรียมการหรือส่วนประกอบ (Preparatory or Auxiliary Activities) ซึ่งการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรดังกล่าวย่อมส่งผลให้ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับแนวการตีความของ OECD ภายใต้คำอธิบายข้อ 5 ในข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (OECD Commentaries on Article 5) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Model Tax Convention) ในย่อหน้าที่ 42.1 ถึง ย่อหน้าที่ 42.10

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า เนื่องจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นมีลักษณะของการให้บริการที่มีความพิเศษแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป กล่าวคือ การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นมักจะอาศัยการทำงานของเซิร์ฟเวอร์หลายๆแห่งทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ประสานการทำงานเข้าด้วยกันผ่านทางอินเทอร์เน็ตกลายเป็นเครือข่ายของการประมวลผลขนาดใหญ่ โดยเซิร์ฟเวอร์แต่ละแห่งภายใต้ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์จะสามารถถ่ายโอนข้อมูลระหว่างกันได้ตลอดเวลาเพื่อป้องกันการสูญหายของข้อมูล อีกทั้งยังช่วยให้ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์สามารถรองรับการประมวลผลข้อมูลจำนวนมากๆได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น ด้วยคุณสมบัติดังกล่าวนี้เองจึงทำให้การตรวจสอบว่า การให้บริการประมวลผลแก่ลูกค้าแต่ละรายเกิดขึ้นที่เซิร์ฟเวอร์ตัวใด ในประเทศไหนนั้นทำได้ค่อนข้างยากในทางปฏิบัติ ซึ่งกรณีดังกล่าวย่อมส่งผลให้การพิจารณาการมีสถานประกอบการถาวรในกรณีของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ทำได้ยากตามไปด้วย

(4) กรณีบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขา ลูกจ้าง ตัวแทนหรือเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทย

ในกรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทยผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย โดยที่ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ สำนักงานสาขา หรือเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด กรณีนี้จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นกรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการดังกล่าวตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นกรณีที่ผู้รับบริการได้มีการจ่ายค่าตอบแทนสิทธิการใช้หรือแสวงหา

ผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ให้แก่ผู้รับบริการซึ่งถือเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ดังเหตุผลที่ได้อธิบายไว้แล้วในส่วนของบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายภายในของประเทศไทยข้างต้น

ดังนั้น หากกรณีดังกล่าวมีแต่เพียงการจ่ายค่าตอบแทนการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ในลักษณะทั่วไปซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีย่อมไม่มีความจำเป็นต้องพิจารณาเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์การยกเว้นหรือลดหย่อนอัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้องอีกแต่อย่างใด เนื่องจากกรณีดังกล่าวเป็นกรณีให้ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของประเทศไทยอยู่แล้ว

ในทางตรงกันข้าม หากกรณีดังกล่าว มีส่วนของค่าตอบแทนสิทธิการใช้และแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรและถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เข้ามาเกี่ยวข้องด้วยแล้ว กรณีดังกล่าวย่อมเป็นกรณีที่ต้องพิจารณาต่อไปในส่วนของข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้องว่า ได้มีการให้สิทธิประโยชน์ในเรื่องของการยกเว้นหรือลดหย่อนอัตราภาษีแก่บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งได้รับค่าตอบแทนสิทธิการใช้และแสวงหาผลประโยชน์จากซอฟต์แวร์จากผู้รับบริการในประเทศไทยไว้หรือไม่ประการใด ซึ่งในกรณีนี้มีข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ข้อบทว่าด้วยค่าสิทธิ

เมื่อพิจารณาตามข้อบทว่าด้วยค่าสิทธิของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างจะเห็นได้ว่า โดยทั่วไปแล้วในกรณีที่ผู้มีเงินได้ค่าสิทธิไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มักจะอนุญาตให้ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวได้เพียงส่วนที่ไม่เกินเพดานอัตราภาษีที่ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งเพดานอัตราภาษีดังกล่าวอาจถูกกำหนดไว้เพียงอัตราเดียวสำหรับค่าสิทธิทุกประเภท หรืออาจกำหนดอัตราเพดานภาษีไว้ในอัตราต่างๆ ที่แตกต่างกันสำหรับค่าสิทธิแต่ละประเภทก็ได้ขึ้นอยู่กับข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ละฉบับที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีบนค่าสิทธิดังกล่าว ทั้งนี้ การกำหนดเพดานอัตราภาษีดังกล่าวย่อมส่งผลให้ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวเพียงอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในอัตราที่กำหนดไว้ในข้อบทว่าด้วยค่าสิทธิแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง แล้วแต่อัตราภาษีใดจะต่ำกว่า

บทที่ 4

แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของต่างประเทศ

หลังจากที่ได้อธิบายถึงหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตลอดจนบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศไทยในสถานการณ์ต่างๆไปแล้วในบทก่อนหน้า เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจถึงประเด็นปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศไทยในบทต่อไป ในบทนี้ผู้เขียนจึงได้ทำการรวบรวมและสรุปหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศไทยในสถานการณ์ต่างๆ ตลอดจนปัญหาและข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหามาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting หรือ BEPS) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีของฝรั่งเศส

ก่อนที่จะกล่าวถึงข้อเสนอแนะต่างๆที่ OECD ได้ทำการสรุปและรวบรวมเอาไว้ในรายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting หรือ BEPS) ในหัวข้อถัดไป เพื่อประโยชน์ในการศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศไทย ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทยและบทวิเคราะห์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศไทยในสถานการณ์ต่างๆ ตลอดจนปัญหาการจัดเก็บภาษีและข้อเสนอแนะของประเทศไทยในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 206 แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส (CGI - Code général des impôts) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีแบบบังคับ (Mandatory) และการจัดเก็บภาษีแบบทางเลือก (Optional)¹

4.1.1.1 นิติบุคคลประเภทที่อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีแบบบังคับ(Mandatory)²

อาทิเช่น

(1) Corporation (SA - Société Anonyme)³ ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่คล้ายคลึงกับบริษัทมหาชนจำกัดของประเทศไทย โดยผู้ถือหุ้นใน SA มีความรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินมูลค่าหุ้นในส่วนของตนเอง และหุ้นของ SA สามารถซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ได้ นิติบุคคลประเภทนี้จึงมีเงื่อนไขและข้อกำหนดในการจัดตั้งและการดำเนินธุรกิจที่ค่อนข้างมากกว่านิติบุคคลประเภทอื่นๆ

¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), “Corporate Taxation – France,” p.5, Accessed March 22, 2016, http://online2.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/gtha/html/gtha_fr_s_001.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4915

² Article 206-1 of CGI: Sous réserve des dispositions des articles [8 ter](#), [239 bis AA](#), [239 bis AB](#) et [1655 ter](#), sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

³ Global Investment Center - USA, “France Investment and Business Guide Volume 1 Strategic and Practical Information,” p.214, Accessed March 22, 2016, https://books.google.co.th/books?id=Vj86CgAAQBAJ&pg=PA6&lpg=PA6&dq=sca+partnership+limited+by+shares+france&source=bl&ots=2fX7wrEfnX&sig=Gf549xu4_uxDfJqCMq55MoX8lcA&hl=en&sa=X&ved=0ahUKewifoPi45fHLAhXRcy4KHx9cBCQQ6AEIkzAD#v=snippet&q=37%2C000&f=false

SA ต้องมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 7 คน แต่ไม่มีการจำกัดจำนวนผู้ถือหุ้นสูงสุด และ SA จะต้องมีทุนจดทะเบียนขั้นต่ำ คือ 37,000 ยูโร

(2) **Limited liability companies (SARL - Société à Responsabilité Limitée)**⁴ ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่คล้ายคลึงกับบริษัทจำกัดของประเทศไทย โดยผู้ถือหุ้นใน SARL มีความรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินมูลค่าหุ้นในส่วนของตนเอง และหุ้นของ SARL ไม่สามารถซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ได้

SARL สามารถมีจำนวนผู้ถือหุ้นได้ไม่เกิน 50 คน โดยทุนจดทะเบียนขั้นต่ำของ SARL ถูกกำหนดไว้เพียง 1 ยูโร

(3) **Simplified stock companies (SAS - Société par Actions Simplifiées)**⁵ ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่คล้ายคลึงกับ SA ที่กล่าวไปข้างต้น แต่สิ่งที่แตกต่างจาก SA ก็คือ SAS หุ้นของ SAS จะไม่สามารถซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ได้ SAS ต้องมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 2 คน และการดำเนินกิจการของ SAS มีความยืดหยุ่นมากกว่ากรณีของ SA เช่น สามารถจัดการประชุมสามัญประจำปี (Annual General Meeting) ผ่านทางอีเมลหรือทางโทรศัพท์ เป็นต้น

(4) **Partnerships limited by shares (SCA - Société en commandite par actions)**⁶ ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่คล้ายคลึงกับห้างหุ้นส่วนจำกัดของประเทศไทย SCA เป็นห้างหุ้นส่วนประเภทหนึ่งซึ่งมีผู้เป็นหุ้นส่วน 2 กลุ่ม คือ (1) กลุ่มผู้ที่เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนซึ่งมีการจำกัดความรับผิดชอบเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนรับจะลงหุ้นในห้างหุ้นส่วนนั้น และ (2) กลุ่มผู้ที่เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนซึ่งต้องรับผิดชอบร่วมกันในบรรดาหนี้ของห้างหุ้นส่วนนั้นโดยไม่จำกัดจำนวน

⁴ *Ibid.*, p.214.

⁵ *Ibid.*, p.214.

⁶ *Ibid.*, p.184.

4.1.1.2 นิติบุคคลประเภทที่สามารถเลือกได้ (Optional)⁷ ว่าจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในนามของตนเอง หรือนำรายรับและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องไปถือเป็นรายรับและรายจ่ายของผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนของตน (Treat as transparent entities) อาทิเช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General partnership) และกิจการร่วมค้า (Joint venture) เป็นต้น

4.1.2 หลักการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Tax residence)

ในการพิจารณาสถานะของการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสของนิติบุคคลนั้น ประเทศฝรั่งเศสจะพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) และสถานที่จัดการที่แท้จริงของนิติบุคคลดังกล่าว (Place of effective management) ควบคู่กัน⁸ กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้วในการพิจารณาการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสของนิติบุคคลจะพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นหลัก เว้นแต่ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงอันเป็นที่น่าสงสัยว่า สำนักงานใหญ่ซึ่งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสดังกล่าวไม่ใช่สถานที่ที่นิติบุคคลใช้ในการบริหารจัดการองค์กรอย่างแท้จริง การพิจารณาสถานะของการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสของนิติบุคคลใน

⁷ Article 206-3 of CGI: Sont soumis à l'impôt sur les sociétés s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 :

- a. Les sociétés en nom collectif ;
- b. Les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 ;
- c. Les sociétés en commandite simple ;
- d. Les sociétés en participation ;
- e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique;
- f. Les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 ;
- g. les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B.
- h. Les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter.
- i. les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D.

Cette option entraîne l'application auxdites sociétés et auxdits groupements, sous réserve des exceptions prévues par le présent code, de l'ensemble des dispositions auxquelles sont soumises les personnes morales visées au 1.

⁸ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 1*, p.5.

กรณีดังกล่าวก็จะต้องพิจารณาจากสถานที่ที่นิติบุคคลนั้นใช้ในการควบคุมและบริหารจัดการองค์กร แทน ซึ่งสอดคล้องกับแนวการตีความตามประกาศของกรมสรรพากร (Official Bulletin of Public Finance, Taxation) เลขที่ BOI - IS - CHAMP - 60 - 10 - 20 - 20120912 เรื่อง “Détermination du lieu d'imposition des entreprises dont le siège est situé en France” (Determination of place of taxation of companies with headquarters located in France) ข้อที่ 1⁹

ทั้งนี้ หากนิติบุคคลใดมิได้ถูกจัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายฝรั่งเศส และมีได้มีสถานจัดการที่แท้จริงภายในประเทศฝรั่งเศส นิติบุคคลดังกล่าวย่อมมีโอกาสถือว่าเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด

4.1.3 อัตราภาษีและฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยทั่วไปแล้ว ภาษีเงินได้นิติบุคคลของฝรั่งเศสจะถูกจัดเก็บอยู่ที่อัตราร้อยละ $33\frac{1}{3}$ ของกำไรสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นอัตราภาษีเงินได้มาตรฐานภายใต้มาตรา 219-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส

ในส่วนของฐานภาษีนั้น มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องคือ มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส¹⁰ ซึ่งได้วางหลักไว้ว่า “กำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ได้แก่ กำไรอันเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส กำไรอันเกิดขึ้นจากอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส และกำไรที่ประเทศฝรั่งเศสมีสิทธิจัดเก็บภาษีภายใต้ข้อตกลงของอนุสัญญาภาษีซ้อนๆที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ”¹¹ โดยในส่วนของ

⁹ Direction générale des finances publiques, “IS - Champ d'application et territorialité - Détermination du lieu d'imposition des entreprises dont le siège est situé en France,” Accessed April 3, 2016, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4263-PGP.html>

¹⁰ **Article 209-I of CGI:** Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

¹¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), “Permanent Establishments – France,” p.16, Accessed March 22, 2016,

รายละเอียดการพิจารณาเกี่ยวกับกรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้น กรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสได้มีการวางแนวทางการพิจารณาไว้ในประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules)¹² ข้อ 60 ซึ่งผู้เขียนจะอธิบายพร้อมกับประเด็นการพิจารณาขอบเขตของกิจการและสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษี ในหัวข้อถัดไป

เมื่อพิจารณาจากมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ประกอบกับคำอธิบายของกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น จะเห็นได้ว่า การพิจารณาขอบเขตของรายได้ที่จะนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประเทศฝรั่งเศส จะพิจารณาจากหลักอาณาเขต (Territoriality Principle) กล่าวคือ ประเทศฝรั่งเศสจะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะจากนิติบุคคลที่ประกอบกิจการอันก่อให้เกิดรายได้ขึ้นในประเทศฝรั่งเศส โดยไม่คำนึงว่ารายได้นั้นจะเป็นรายได้จากแหล่งเงินได้ภายในหรือภายนอกประเทศฝรั่งเศส และไม่คำนึงว่านิติบุคคลดังกล่าวจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสหรือไม่แต่อย่างใด ดังนั้น ไม่ว่าจะบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายฝรั่งเศสที่มีสถานจัดการของนิติบุคคลอยู่ในประเทศฝรั่งเศส หรือเป็นสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) หรือเป็นตัวแทนไม่อิสระ (Dependent agent) ของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศก็จะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ฝรั่งเศสทั้งสิ้น

ในทางกลับกัน แม้ผู้มีเงินได้จะเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายฝรั่งเศส หากรายได้ส่วนใดเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการภายนอกประเทศฝรั่งเศส รายได้ส่วนนั้น ก็จะไม่อยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของฝรั่งเศสแต่อย่างใด

ทั้งนี้ ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า แนวทางการพิจารณาของฝรั่งเศสนี้ถือเป็นแนวทางที่ค่อนข้างแตกต่างจากแนวทางของประเทศสมาชิกของ OECD ส่วนใหญ่ที่มักจะใช้หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis) ในการพิจารณาขอบเขตของรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศตน ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับที่ผู้เขียนได้อธิบายรายละเอียดไว้แล้วในบทที่ 3

http://online2.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/pe/html/pe_fr_s_000.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4926

¹² Direction générale des finances publiques, “IS - Champ d'application et territorialité - Définition des règles de territorialité,” Accessed April 3, 2016, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4262-PGP.html>

4.1.4 ขอบเขตของกิจการและสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษี

ในการพิจารณาเกี่ยวกับขอบเขตของกิจการและสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฝรั่งเศสในกรณีของนิติบุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสนั้น สามารถแยกออกเป็น 2 กรณีดังต่อไปนี้

4.1.4.1 กรณีนิติบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศฝรั่งเศส

เนื่องจากการพิจารณาเกี่ยวกับขอบเขตของกิจการและสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฝรั่งเศสในกรณีนี้จะไม่มียุติบัญญัติภาษีสองชั้นเข้ามาเกี่ยวข้องแต่ประการใด ด้วยเหตุที่นิติบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐซึ่งไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเอาไว้กับประเทศฝรั่งเศส กรณีจึงต้องพิจารณาจากมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายภายในของประเทศฝรั่งเศสเป็นหลัก โดยภายใต้บทบัญญัติดังกล่าว กำไรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสนั้น ได้แก่

- (1) กำไรอันเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส
- (2) กำไรอันเกิดขึ้นจากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส¹³ และ
- (3) กำไรที่ประเทศฝรั่งเศสมีสิทธิจัดเก็บภาษีภายใต้ข้อตกลงของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ

นอกจากนี้ กรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสยังได้มีการอธิบายเกี่ยวกับขอบเขตของคำว่า “การประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส” (Enterprises carried out in France) ไว้ในประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules)¹⁴ ข้อ 60 ว่า กรณีที่ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้น หมายถึง กิจการที่มีการดำเนินกิจกรรมใดๆ เป็นปกติธุระในประเทศฝรั่งเศส (Habitual exercise of an activity in France) ซึ่งอาจเป็นการดำเนินการ

¹³ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 11*, p.16.

¹⁴ Direction générale des finances publiques, *supra note 12*.

(ก) ผ่านสถานประกอบการในประเทศฝรั่งเศส (Autonomous establishment) หรือ

(ข) ผ่านตัวแทนซึ่งมิใช่ตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระ (Representatives with no independent professional status) โดยรวมถึง

(ค) กิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle)

โดยกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสยังได้มีการอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับกรณีที่เกี่ยวข้องเป็น “การดำเนินงานอย่างครบวงจร” (Complete business cycle) ไว้ในประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules)¹⁵ ข้อ 210 ว่า การดำเนินงานอย่างครบวงจรมันโดยทั่วไปแล้วหมายความถึง กลุ่มของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจซึ่งมีความสัมพันธ์กันและถูกจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน

กิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศสที่กรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสได้ยกตัวอย่างเอาไว้ในประกาศฉบับดังกล่าว ได้แก่ กรณีที่นิติบุคคลทำการจัดหาวัตถุดิบจากผู้ประกอบการในประเทศฝรั่งเศสเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้าที่โรงงานที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส แล้วจึงดำเนินการจัดจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจากมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสประกอบกับคำอธิบายของกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น ย่อมจะเห็นได้ว่า ขอบเขตของกิจการที่นิติบุคคลซึ่งมิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายภายในของฝรั่งเศสจะมีขอบเขตที่กว้างกว่าขอบเขตภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ทั่วไปอย่างมาก โดยขอบเขตของกฎหมายภายในประเทศฝรั่งเศสนั้น นอกจากจะหมายความถึง กิจการที่ดำเนินการผ่านสถานประกอบการหรือตัวแทนไม่อิสระในประเทศฝรั่งเศสในทำนองเดียวกับการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แล้ว ขอบเขตของกฎหมายภายในประเทศฝรั่งเศสยังรวมถึงกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศสอีกด้วย

¹⁵ Direction générale des finances publiques, supra note 12.

นอกจากนี้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของฝรั่งเศสยังขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีไปจนถึงกำไรที่ประเทศฝรั่งเศสมีสิทธิจัดเก็บภาษีภายใต้ข้อตกลงของอนุสัญญาภาษีซ้อนๆที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ เพื่อรองรับการขยายขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศสภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนๆซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคตอีกด้วย กล่าวคือ หากในอนาคตมีการแก้ไขนิยามของสถานประกอบการถาวรหรือแก้ไขเพิ่มเติมข้อตกลงอื่นๆภายใต้อนุสัญญาภาษี ซ้อนๆอันส่งผลเป็นการขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีจนเกินกว่าขอบเขตของกิจการที่นิติบุคคลต้องเสียภาษีภายใต้กฎหมายภายในของฝรั่งเศสแล้ว ฝรั่งเศสก็ยังคงมีสิทธิจัดเก็บภาษีได้ตามปกติโดยไม่ต้องแก้ไขกฎหมายภายในเพิ่มเติมแต่อย่างใด เนื่องจากฝรั่งเศสได้มีการรับรองอำนาจในการจัดเก็บภาษีจาก “กำไรที่ประเทศฝรั่งเศสมีสิทธิจัดเก็บภาษีภายใต้ข้อตกลงของอนุสัญญาภาษีซ้อนๆที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ” ไว้อยู่แล้วภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวไปข้างต้น

4.1.4.2 กรณีนิติบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆกับฝรั่งเศส

ในกรณีที่นิติบุคคลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนๆกับประเทศฝรั่งเศสนั้น นอกจากการพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสประกอบกับคำอธิบายของกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสดังที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว ในการพิจารณาเกี่ยวกับขอบเขตของกิจการและสถานประกอบการถาวรที่ต้องเสียภาษียังต้องพิจารณาถึงข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนๆที่เกี่ยวข้องด้วย

เมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนๆที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆจะพบว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนๆส่วนใหญ่จะมีนิยามของ “สถานประกอบการถาวร” ที่สอดคล้องกับข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนๆของ OECD (OECD Model Tax Convention)¹⁶ โดยส่วนใหญ่จะให้นิยามของ “สถานประกอบการถาวร” ไว้ให้หมายความถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งจากความหมายดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการ กล่าวคือ **ประการแรก** ต้องมีสถานธุรกิจ **ประการที่สอง** ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น และ**ประการที่สาม** สถานธุรกิจนั้นจะต้องมีความประจำถาวรตามสมควร

¹⁶ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 11*, p.16.

สถานประกอบการถาวรภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ โดยทั่วไปจะสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทในลักษณะทำนองเดียวกับกรณีสถานประกอบการถาวรภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนฯของประเทศไทย คือ **ประเภทที่หนึ่ง** สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.) **ประเภทที่สอง** สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.) และ **ประเภทที่สาม** สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.)

หากในการพิจารณาข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ภายใต้ข้อตกลงแห่งสนธิสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ พบว่า ผู้ประกอบการต่างประเทศได้เข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศฝรั่งเศสโดยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศฝรั่งเศส ในกรณีดังกล่าวประเทศฝรั่งเศสซึ่งมีฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้ย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ (Business Profit) ที่เกิดขึ้นได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสประกอบกับข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งสนธิสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง

4.1.5 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสนั้น โดยทั่วไปแล้วเมื่อมีการจ่ายเงินได้ให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส (Resident Company) ไม่ว่าจะเป็นเงินได้ประเภท เงินปันผล (Dividend) ดอกเบี้ย (Interest) ค่าสิทธิ (Royalty) หรือเงินได้ประเภทอื่นใดก็ตาม ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวจะไม่มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้นั้นแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีการจ่ายเงินได้ให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส (Non-resident Company) ผู้จ่ายเงินได้จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายดังต่อไปนี้

4.1.5.1 เงินปันผล (Dividend)¹⁷

เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยทั่วไปแล้วผู้จ่ายเงินได้จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลดังกล่าวในอัตราร้อยละ 30 เว้น

¹⁷ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 1*, p.16.

แต่ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน^{๑๗}ที่เกี่ยวข้องได้กำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราข้างต้น ก็ให้ใช้อัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวแทน

ในกรณีที่เงินปันผลดังกล่าวถูกจ่ายให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ฝรั่งเศสได้ขึ้นบัญชีดำเอาไว้ว่าเป็นประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามมาตรฐานสากล (NCSTs – “Non-Cooperative States and Territories”) ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่ถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Havens) เงินปันผลดังกล่าวจะอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 75 แทน

ทั้งนี้ ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวจะถือเป็นที่ยุติ (Final withholding tax) ผู้มีเงินได้ไม่ต้องนำเงินปันผลดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสอีกแต่อย่างใด

4.1.5.2 ดอกเบี้ย (Interest)¹⁸

เมื่อมีการจ่ายดอกเบี้ยให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสโดยทั่วไปแล้วผู้จ่ายเงินได้จะไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยที่จ่ายดังกล่าวแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ดอกเบี้ยดังกล่าวถูกจ่ายให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ฝรั่งเศสได้ขึ้นบัญชีดำเอาไว้ว่าเป็นประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามมาตรฐานสากล (NCSTs – “Non-Cooperative States and Territories”) ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่ถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Havens) ดอกเบี้ยดังกล่าวจะอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 75 แทน เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะสามารถพิสูจน์ได้ว่าการจ่ายดอกเบี้ยไปยังประเทศดังกล่าวมิได้ทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด

ทั้งนี้ ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวจะถือเป็นที่ยุติ (Final withholding tax) ผู้มีเงินได้ไม่ต้องนำดอกเบี้ยดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศสอีกแต่อย่างใด

¹⁸ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 1*, p.17.

4.1.5.3 ค่าสิทธิ (Royalty)¹⁹

เมื่อมีการจ่ายค่าสิทธิให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยทั่วไปแล้วผู้จ่ายเงินได้จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าสิทธิดังกล่าวในอัตราร้อยละ $33 \frac{1}{3}$ เว้นแต่ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องได้กำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราข้างต้น ก็ให้ใช้อัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯดังกล่าวแทน

ในกรณีที่ค่าสิทธิดังกล่าวถูกจ่ายให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ฝรั่งเศสได้ขึ้นบัญชีดำเอาไว้ว่าเป็นประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร ตามมาตรฐานสากล (NCSTs – “Non-Cooperative States and Territories”) ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่ถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Havens) ค่าสิทธิดังกล่าวจะอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 75 แทน เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะสามารถพิสูจน์ได้ว่า การจ่ายค่าสิทธิไปยังประเทศดังกล่าวมิได้ทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด

ทั้งนี้ ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวถือเป็นภาษีจ่ายล่วงหน้า (Advanced withholding tax) ผู้มีเงินได้ยังคงต้องนำค่าสิทธิดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศส อย่างไรก็ตาม ผู้มีเงินได้สามารถนำภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ในนิติบุคคลที่ต้องชำระได้เช่นกัน

4.1.5.4 ผลได้จากทุน (Capital Gain)²⁰

เมื่อมีการจ่ายเงินได้จากการขายสินทรัพย์ (Assets) ให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสและมีกำไรจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวเกิดขึ้น โดยทั่วไปแล้วผู้จ่ายเงินได้จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากกำไรจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวในอัตราร้อยละ $33 \frac{1}{3}$ ในกรณีที่ เป็นกำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ และในอัตราร้อยละ 45 ในกรณีที่ เป็นกำไรจากการขายหุ้นของ บริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสซึ่งนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเคยถือหุ้นดังกล่าวไว้มากกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนสิทธิทั้งหมดที่จะได้รับส่วนแบ่งกำไร ภายในระยะเวลา 5 ปีก่อนที่จะมีการขายหุ้นดังกล่าวไป ทั้งนี้ เว้นแต่ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้องได้กำหนด

¹⁹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 1*, p.17.

²⁰ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 1*, p.18.

เขตอำนาจภาษีไว้ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราข้างต้น ก็ให้ใช้อัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวแทน

ในกรณีที่กำไรจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวถูกจ่ายให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ฝรั่งเศสได้ขึ้นบัญชีดำเอาไว้ว่าเป็นประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามมาตรฐานสากล (NCSTs – “Non-Cooperative States and Territories”) ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่ถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Havens) กำไรจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวจะอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 75 แทน

ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายทั้งสองกรณีข้างต้นถือเป็นภาษีจ่ายล่วงหน้า (Advanced withholding tax) ผู้มีเงินได้ยังคงต้องนำกำไรจากการขายสินทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศฝรั่งเศส อย่างไรก็ตาม ผู้มีเงินได้สามารถนำภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระได้เช่นกัน

4.1.5.5 ค่าบริการ (Service fee)²¹

เมื่อมีการจ่ายค่าบริการใดๆ ให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยทั่วไปแล้วผู้จ่ายเงินได้จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าบริการดังกล่าวในอัตราร้อยละ $33\frac{1}{3}$ เว้นแต่ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องได้กำหนดเขตอำนาจภาษีไว้ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราข้างต้น ก็ให้ใช้อัตราภาษีภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวแทน

ในกรณีที่ค่าบริการดังกล่าวถูกจ่ายให้แก่นิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ฝรั่งเศสได้ขึ้นบัญชีดำเอาไว้ว่าเป็นประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามมาตรฐานสากล (NCSTs – “Non-Cooperative States and Territories”) ซึ่งมักจะเป็นประเทศที่ถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Havens) ค่าบริการดังกล่าวจะอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 75 แทน เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะสามารถพิสูจน์ได้ว่าการจ่ายค่าบริการไปยังประเทศดังกล่าวมิได้ทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด

ทั้งนี้ ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวถือเป็นภาษีจ่ายล่วงหน้า (Advanced withholding tax) ผู้มีเงินได้ยังคงต้องนำค่าบริการดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติ

²¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), *supra note 1*, p.18.

บุคคลในประเทศฝรั่งเศส อย่างไรก็ตาม ผู้มีเงินได้สามารถนำภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระได้เช่นกัน

4.1.6 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศในสถานการณ์ต่างๆ

หลังจากที่ผู้เขียนได้อธิบายถึงหลักเกณฑ์และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้กฎหมายฝรั่งเศส ทั้งในกรณีของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และกรณีของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศฝรั่งเศสไปแล้วข้างต้น ในส่วนนี้ผู้เขียนจะอธิบายเกี่ยวกับการบังคับใช้หลักเกณฑ์และข้อกำหนดดังกล่าวแก่กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศซึ่งให้บริการแก่ผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสในสถานการณ์ต่างๆดังต่อไปนี้

4.1.6.1 กรณีบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศฝรั่งเศส

ในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) ซึ่งมีการจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศฝรั่งเศส และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศฝรั่งเศสผ่านสำนักงานสาขาดังกล่าว กรณีย่อมเข้าลักษณะของการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสแล้ว สำนักงานสาขาในประเทศฝรั่งเศสของผู้ให้บริการดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ให้บริการดังกล่าวมีสำนักงานสาขาหลายแห่งทั้งในประเทศฝรั่งเศสและที่ต่างประเทศ แม้สำนักงานสาขาในประเทศฝรั่งเศส และสำนักงานใหญ่รวมถึงสำนักงานสาขาในประเทศอื่นๆของผู้ให้บริการดังกล่าวจะถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ผู้ให้บริการก็ไม่มีหน้าที่ต้องนำกำไรในส่วนที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียให้แก่ประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสนั้นจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น ซึ่งการตีความดังกล่าวถือเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับคำอธิบายของกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสที่ได้อธิบายไว้ในประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules) ข้อ 60 ว่า “การประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส” (Enterprises carried out in France) นั้น หมายความว่าถึง

กิจการที่มีการดำเนินกิจกรรมใดๆเป็นปกติธุระในประเทศฝรั่งเศส (Habitual exercise of an activity in France) ซึ่งรวมถึงกรณีของการประกอบกิจการผ่านสถานประกอบการ (Autonomous establishment) เช่น การจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศฝรั่งเศสด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้ให้บริการดังกล่าวเป็นบริษัทต่างประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศฝรั่งเศส กรณีดังกล่าวย่อมต้องพิจารณาต่อไปด้วยว่า ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องนั้นมีการให้สิทธิประโยชน์ในเรื่องของการยกเว้นหรือลดหย่อนอัตราภาษีแก่บริษัทต่างประเทศผู้ประกอบธุรกิจการให้บริการในประเทศฝรั่งเศสหรือไม่ประการใด ซึ่งเมื่อพิจารณาในส่วนของข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ภายใต้ข้อตกลงแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆแล้ว ย่อมจะเห็นได้ว่า ประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีนี้ย่อมจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น

ด้วยเจื่อนใจของการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจภายใต้ข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) ดังกล่าวข้างต้น กรณีจึงต้องพิจารณาต่อไปว่า ในการดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าว ผู้ให้บริการได้มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศสและได้ดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านสถานประกอบการถาวรดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ จะเห็นได้ว่า การที่ผู้ให้บริการดังกล่าวมีการจัดตั้งสำนักงานสาขาขึ้นในประเทศฝรั่งเศส และดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ผ่านสำนักงานดังกล่าวย่อมถือเป็นกรณีที่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศเข้ามาดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset P.E.) ในประเทศฝรั่งเศสแล้ว ดังนั้นประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ประกอบกับข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง

4.1.6.2 กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศฝรั่งเศส

ในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) โดยผู้ให้บริการมีลูกจ้าง หรือตัวแทนในการประกอบกิจการของตนอยู่ในประเทศฝรั่งเศส และผู้ให้บริการได้ดำเนินธุรกิจการให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศฝรั่งเศสผ่านลูกจ้างหรือตัวแทนที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศสดังกล่าว กรณีเช่นนี้ย่อมเข้าลักษณะของการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสแล้ว ผู้ให้บริการดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส

อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องนำกำไรในส่วนที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียให้แก่ประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสนั้นจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้นดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้น ซึ่งการตีความดังกล่าวถือเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับคำอธิบายของกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสเกี่ยวกับความหมายของ “การประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส” (Enterprises carried out in France) ที่ได้อธิบายไว้ในประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules) ข้อ 60 ซึ่งรวมถึงกรณีของการประกอบกิจการผ่านตัวแทนซึ่งมิใช่ตัวแทนที่มีสถานะเป็นอิสระ (Representatives with no independent professional status) เช่น การมีลูกจ้าง หรือตัวแทนไม่อิสระ (Dependent Agent) ในประเทศฝรั่งเศสด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ในทำนองเดียวกับกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาในประเทศฝรั่งเศส หากผู้ให้บริการดังกล่าวเป็นบริษัทต่างประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศฝรั่งเศส ประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ย่อมจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีลูกจ้าง หรือตัวแทนไม่อิสระเพื่อประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส อาจส่งผลให้ผู้ให้บริการก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศฝรั่งเศสได้ 2 ลักษณะดังนี้

(1) กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง พนักงาน หรือบุคคลากรอื่นๆ เพื่อประกอบกิจการให้บริการผ่านพนักงานดังกล่าวในประเทศฝรั่งเศส หากผู้ให้บริการดังกล่าวมีลูกจ้าง พนักงาน หรือบุคคลากรของตนเข้ามาดำเนินกิจการให้บริการในประเทศฝรั่งเศสเป็นระยะเวลา รวมกันเกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ แต่ฉบับที่กำหนดไว้ อาทิเช่น เกิน 3 เดือน หรือ 6 เดือน ภายในรอบระยะเวลา 12 เดือนหรือปีภาษีใดๆ กรณีย่อมถือได้ว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวได้มีการ ประกอบกิจการให้บริการผ่านสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity P.E.) ในประเทศ ฝรั่งเศสแล้ว

(2) กรณีบริษัทต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือตัวแทนเพื่อประกอบกิจการใน ประเทศฝรั่งเศส หากลูกจ้างหรือตัวแทนในประเทศฝรั่งเศสดังกล่าวได้ใช้อำนาจหรือกระทำการ บางอย่างในประเทศฝรั่งเศสแทนผู้ให้บริการในลักษณะของตัวแทนที่มีสถานะเป็นตัวแทนที่ไม่เป็น อิสระ (Dependent Agent) ของผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ ลูกจ้าง หรือตัวแทนดังกล่าว ย่อมถือเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) ของผู้ให้บริการนั้น ซึ่งการเกิด สถานประกอบการถาวรในกรณีดังกล่าวสามารถแยกองค์ประกอบได้เป็น 3 ประการ คือ

ประการแรก ผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้มีเงินได้นั้นต้องมีตัวแทนไม่อิสระอยู่ใน ประเทศฝรั่งเศสซึ่งถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้ในกรณีนี้

ประการที่สอง ตัวแทนไม่อิสระนั้นได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย และ

ประการที่สาม ตัวแทนนั้นได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้ (ก) มีและใช้อำนาจทำสัญญาในนามผู้มีเงินได้ หรือ (ข) เก็บรักษาสินค้าและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบ สินค้าในนามผู้มีเงินได้ หรือ (ค) จัดหาคำสั่งซื้อจากลูกค้าในประเทศฝรั่งเศสให้แก่ผู้มีเงินได้

ทั้งนี้ หากการมีลูกจ้างหรือตัวแทนเพื่อประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทหนึ่งประเภทใดดังที่กล่าวมาข้างต้น กรณี ย่อมถือได้ว่าผู้ให้บริการดังกล่าวได้เข้ามาดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศฝรั่งเศส แล้ว ดังนั้นประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่ เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ประกอบกับข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการ ถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง

4.1.6.3 กรณีบริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศฝรั่งเศส

ในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเทศ”) โดยผู้ให้บริการดังกล่าวมีการซื้อหรือเช่าเซิร์ฟเวอร์และติดตั้งเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวไว้ในประเทศฝรั่งเศสเพื่อดำเนินธุรกิจการให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศฝรั่งเศสด้วยระบบอัตโนมัติผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว โดยที่ผู้ให้บริการไม่มีลูกจ้าง ตัวแทน หรือสำนักงานสาขาตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส กรณีดังกล่าวย่อมเข้าลักษณะของการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสแล้ว ผู้ให้บริการดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส

อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องนำกำไรในส่วนที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียให้แก่ประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด เนื่องจากขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสนั้นจำกัดอยู่เพียงกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้นดังหลักเกณฑ์ที่กล่าวไปแล้วข้างต้น ซึ่งการตีความดังกล่าวถือเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับคำอธิบายของกรมสรรพากรแห่งประเทศฝรั่งเศสเกี่ยวกับความหมายของ “การประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส” (Enterprises carried out in France) ที่ได้อธิบายไว้ในประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules) ข้อ 60 ซึ่งรวมถึงกรณีของกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle) ด้วย

นอกจากนี้ ศาลปกครองสูงสุดของประเทศฝรั่งเศส (Conseil d’Etat หรือ CE) ยังได้มีการวางแนวการตีความเกี่ยวกับกรณีของกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle) ไว้ในคำพิพากษาเลขที่ 66,503 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม ค.ศ. 1968²² ในกรณีของบริษัทผู้ประกอบกิจการ

²² Pierre Collin and Nicolas Colin, “Task Force on Taxation of the Digital Economy (Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy),” p.114, Accessed May 27, 2015, http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/academic-fellows/files/taxation_digital_economy.pdf

โฆษณาทางวิทยุแห่งหนึ่งซึ่งมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่ประเทศโมนาโกว่า บริษัทดังกล่าวถือเป็นบริษัทที่มีการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศสแล้ว เนื่องจากบริษัทผู้รับโฆษณาดังกล่าวได้มีการรับคำสั่งซื้อ (Purchase order) จากลูกค้าภายในประเทศฝรั่งเศสซึ่งต้องการให้บริษัทช่วยเผยแพร่โฆษณาทางวิทยุแก่ผู้ฟังที่อยู่ภายในประเทศฝรั่งเศส และบริษัทผู้รับโฆษณาดังกล่าวก็ได้มีการสำรวจข้อมูลจากผู้ฟังในประเทศฝรั่งเศสเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวไปศึกษาและผลิตเป็นผลงานโฆษณาที่ตรงตามความต้องการของกลุ่มเป้าหมายที่ลูกค้าต้องการให้เผยแพร่โฆษณา การประกอบกิจการของบริษัทผู้รับโฆษณาในกรณีดังกล่าวจึงถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสแล้ว

ดังนั้น เมื่อเทียบเคียงกรณีของธุรกิจโฆษณาดังกล่าวกับกรณีของบริษัทผู้ให้บริการซึ่งมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศฝรั่งเศสเพื่อใช้ในการรับคำสั่งซื้อ รับ-ส่งข้อมูล และให้บริการแก่ผู้ใช้บริการย่อมเห็นได้ว่า กิจการให้บริการดังกล่าวก็อาจเข้าลักษณะของการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle) ด้วยเช่นเดียวกัน ผู้ให้บริการดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส

แต่อย่างไรก็ตาม ในทำนองเดียวกับทั้งสองกรณีที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น หากผู้ให้บริการดังกล่าวเป็นบริษัทต่างประเทศผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศฝรั่งเศส ประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ย่อมจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ ประกอบกับคำอธิบายข้อ 5 ซึ่งเป็นข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (OECD Commentaries on Article 5) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Model Tax Convention) ดังที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้ข้างต้น ย่อมจะเห็นได้ว่า แม้ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศนั้นจะไม่มีสำนักงานสาขา ไม่มีลูกจ้าง หรือตัวแทนในการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส ผู้ให้บริการดังกล่าวก็อาจมีสถานประกอบการถาวรในประเทศฝรั่งเศสได้ ถ้าผู้ให้บริการดังกล่าวมีเซิร์ฟเวอร์ซึ่งอยู่ในความควบคุมดูแลของตนเองตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าวนั้นมีลักษณะเป็นสถานธุรกิจที่มีความประจำถาวรตามสมควรทั้งในแง่ของเวลาและสถานที่ และผู้ให้บริการได้ดำเนินกิจกรรมที่เป็นกิจกรรมหลัก (Core Functions) ของธุรกิจการให้บริการผ่านเซิร์ฟเวอร์ดังกล่าว มิใช่เพียงแต่กิจกรรมที่มี

ลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ (Preparatory or Auxiliary Activities)²³ ซึ่งการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรดังกล่าวย่อมส่งผลให้ประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ได้ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ประกอบกับข้อบทว่าด้วยกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) และข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสอดคล้องกับแนวการตีความของ OECD ภายใต้คำอธิบายข้อ 5 ในข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (OECD Commentaries on Article 5) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD (OECD Model Tax Convention) ในย่อหน้าที่ 42.1 ถึง ย่อหน้าที่ 42.10

4.1.6.4 กรณีบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขา ลูกจ้าง ตัวแทนหรือเซิร์ฟเวอร์ในประเทศฝรั่งเศส

ในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ (“บริษัทต่างประเศ”) แม้ผู้ให้บริการจะดำเนินธุรกิจการให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศฝรั่งเศสผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่นอกประเทศฝรั่งเศส โดยที่ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีลูกจ้าง ตัวแทน หรือสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด กรณีดังกล่าวก็อาจถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสได้เช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีเซิร์ฟเวอร์ในประเทศฝรั่งเศส หากเข้าลักษณะของกิจการซึ่งมีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle) ซึ่งในกรณีดังกล่าวย่อมส่งผลให้ผู้ให้บริการดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสเช่นเดียวกับกรณีอื่นๆ ที่ได้กล่าวไปข้างต้น

แต่อย่างไรก็ตาม ดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้เข้าไปดำเนินธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาจากข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต่างๆ ที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ ในปัจจุบัน ย่อมจะเห็นได้ว่า แม้กรณีดังกล่าวจะถือเป็น

²³ Ernst & Young Société d’Avocats, “2015 Worldwide Cloud Computing Tax Guide France,” Accessed December 1, 2015, <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2015WorldwideCloudComputingTaxGuideFrance>

การประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสภายใต้มาตรา 209-I อันเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของประเทศฝรั่งเศสก็ตาม ประเทศฝรั่งเศสก็มีอาจใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ให้บริการในกรณีได้แต่อย่างใด เนื่องจากผู้ให้บริการดังกล่าวมิได้มีบุคคล หรือทรัพย์สินใดๆที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) ที่จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรที่ผู้ให้บริการใช้ในการประกอบกิจการภายใต้ข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆในกรณีนี้

4.1.7 ปัญหาการจัดเก็บภาษีภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศส

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกิจการให้บริการภายใต้กฎหมายฝรั่งเศสนั้นจะสามารถพบเห็นได้ในสถานการณ์ที่ผู้ให้บริการเป็นบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศฝรั่งเศสโดยไม่มีสำนักงานสาขา ลูกจ้าง หรือตัวแทนใดๆในการประกอบกิจการดังกล่าวในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะมีความชัดเจนอย่างมากในกรณีที่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวไม่มีทั้งสำนักงานสาขา ลูกจ้าง ตัวแทนหรือแม้กระทั่งเซิร์ฟเวอร์ในประเทศฝรั่งเศส ดังเช่นในกรณีของการประกอบกิจการตามข้อ “4.1.6.4 กรณีบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขา ลูกจ้าง ตัวแทนหรือเซิร์ฟเวอร์ในประเทศฝรั่งเศส” ที่กล่าวไปแล้วข้างต้น เนื่องจากในกรณีดังกล่าวแม้จะถือเป็นกรประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสภายใต้มาตรา 209-I อันเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของประเทศฝรั่งเศส ประเทศฝรั่งเศสก็มีอาจใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากผู้ให้บริการในกรณีนี้ได้ เพราะผู้ให้บริการดังกล่าวมิได้มีบุคคล หรือทรัพย์สินใดๆที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) ที่จะถือเป็นสถานประกอบการถาวรที่ผู้ให้บริการใช้ในการประกอบกิจการภายใต้ข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวรแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ ทั้งที่ผู้ให้บริการดังกล่าวก็ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นในด้านของระบบการสื่อสารโทรคมนาคมและการศึกษาที่รัฐบาลฝรั่งเศสจัดเตรียมไว้ให้แก่ประชาชนในฝรั่งเศส ซึ่งบริการสาธารณะต่างๆที่ได้กล่าวมานั้นถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้ผู้ให้บริการสามารถเข้าถึงลูกค้าผู้ใช้บริการในประเทศฝรั่งเศสได้²⁴ จากเหตุผลดังกล่าวจึงแสดงให้เห็นว่า แนวคิดการจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้โดยใช้บุคคลหรือทรัพย์สินใดๆที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) มาเป็นจุดเชื่อมโยง (Nexus) นั้นไม่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีในกรณีของธุรกิจในยุคดิจิทัล (Digital Economy) แต่อย่างใด เนื่องจากแนวคิดดังกล่าวนอกจากจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษี

²⁴ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra* note 22, p.2.

ระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้แล้วยังส่งผลให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายที่เอื้อต่อการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีของผู้ให้บริการได้อีกด้วย

ทั้งนี้ ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวมีสาเหตุประการสำคัญเกิดขึ้นจากนิยามของ “สถานประกอบการถาวร” ภายใต้ข้อบ่งชี้ด้วยสถานประกอบการถาวรแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆ ในปัจจุบันที่ยังจำกัดอยู่แต่เฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบการมีบุคคล หรือทรัพย์สินใดๆ ที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น²⁵ ทำให้รัฐแหล่งเงินได้ไม่อาจใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการในกรณีที่ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีบุคคลหรือทรัพย์สินใดๆ ที่มีลักษณะทางกายภาพในประเทศฝรั่งเศสได้

นอกจากนี้ แม้จะเป็นกรณีที่ผู้ให้บริการได้ให้บริการผ่านเซิร์ฟเวอร์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งเข้าลักษณะของการประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศสตามมาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศสก็ตาม กรณีดังกล่าวก็ยังมีปัญหาในการจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติอีกด้วย เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสในฐานะรัฐแหล่งเงินได้นั้นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจเพียงเท่าที่เกิดขึ้นจากสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น ในขณะที่ลักษณะของการให้บริการนั้นเป็นบริการที่เกิดขึ้นจากการทำงานของเซิร์ฟเวอร์หลายๆ แห่งทั้งในประเทศและต่างประเทศที่ประสานการทำงานเข้าด้วยกันผ่านทางอินเทอร์เน็ตกลายเป็นเครือข่ายของการประมวลผลขนาดใหญ่ โดยเซิร์ฟเวอร์แต่ละแห่งภายใต้ระบบการประมวลผลแบบคลาวด์จะสามารถถ่ายโอนข้อมูลระหว่างกันได้ตลอดเวลา จึงทำให้ตรวจสอบได้ค่อนข้างยากกว่า การให้บริการประมวลผลแก่ลูกค้าแต่ละรายเกิดขึ้นที่เซิร์ฟเวอร์ตัวใด ในประเทศไหนบ้าง

4.1.8 ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีภายใต้รายงานของคณะทำงานผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจในยุคดิจิทัล

จากการศึกษาในรายงานของคณะทำงานผู้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจในยุคดิจิทัล หรือ “Task Force on Taxation of the Digital Economy” (ต่อไปในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเรียกว่า “Task Force”) ซึ่งนำทีมโดย Pierre Collin ผู้ดำรงตำแหน่งสมาชิกรัฐสภาแห่งประเทศฝรั่งเศส (Conseiller d’État) และ Nicolas Colin ผู้ดำรงตำแหน่งผู้ตรวจการเงินแผ่นดิน (Inspecteur des finances) ในขณะนั้น พบว่า Task Force ได้เล็งเห็นถึงปัญหการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจในยุคดิจิทัลภายใต้กฎหมายภาษีของประเทศฝรั่งเศสซึ่งรวมถึงปัญหาในกรณีของธุรกิจ

²⁵ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra* note 22, p.63.

การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ Task Force จึงได้มีการเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยสามารถสรุปได้เป็นหัวข้อต่างๆดังต่อไปนี้²⁶

4.1.8.1 ข้อเสนอให้มีการกำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวรเสมือนสำหรับธุรกิจในโลกดิจิทัลเป็นการเฉพาะ (Virtual Permanent Establishment for Digital Economy)

ด้วยเหตุที่นิยามของ “สถานประกอบการถาวร” (Permanent Establishment) ภายใต้อธิบายว่าด้วยสถานประกอบการถาวรแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่ประเทศฝรั่งเศสทำไว้กับประเทศต่างๆในปัจจุบันยังจำกัดอยู่แต่เฉพาะกรณีที่มีผู้ประกอบการมีบุคคล หรือทรัพย์สินใดๆที่มีลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) ในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น กรณีจึงเป็นอุปสรรคสำคัญที่ทำให้รัฐแหล่งเงินได้ดังเช่นประเทศฝรั่งเศสในกรณีนี้ไม่อาจใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการในกรณีที่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศดังกล่าวไม่มีบุคคลหรือทรัพย์สินใดๆที่มีลักษณะทางกายภาพในประเทศฝรั่งเศสได้

ด้วยวัตถุประสงค์ที่ต้องการจะแก้ไขปัญหาดังกล่าว Task Force จึงได้มีการเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมนิยามของ “สถานประกอบการถาวรเสมือน” (Virtual Permanent Establishment) สำหรับธุรกิจในโลกดิจิทัล (Digital Economy) ขึ้นเป็นการเฉพาะอีกส่วนหนึ่งในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง โดย Task Force มีความเห็นว่า นิยามของ “สถานประกอบการถาวรเสมือน” ดังกล่าวควรจะมีการเชื่อมโยงถึงการใช้ข้อมูล (Data) ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมต่างๆของผู้ใช้งานบนระบบของผู้ประกอบกิจการ (Free labour provided by users) ด้วย เนื่องจากข้อมูลที่ถูกรวบรวมและนำไปใช้นั้นถือเป็นหัวใจสำคัญของการสร้างมูลค่าให้แก่ธุรกิจในโลกดิจิทัล ยกตัวอย่างเช่น ข้อมูลพฤติกรรมการใช้งานของผู้ใช้งาน (Users) ในช่วงระยะเวลาต่างๆ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวอาจนำไปสู่การผลิตหรือพัฒนาสินค้าและบริการต่างๆที่สอดคล้องกับพฤติกรรมและความต้องการของผู้ใช้งาน และสร้างผลกำไรให้แก่ธุรกิจมากยิ่งขึ้น เป็นต้น จากตัวอย่างดังกล่าวจึงจะเห็นได้ว่า ข้อมูลของผู้ใช้งานถือเป็นปัจจัยสำคัญที่สะท้อนให้เห็นถึงความเชื่อมโยงกับการสร้างผลกำไรธุรกิจ (Business Profit) มากกว่าปัจจัยในด้านสถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ (Place of Business) ซึ่งถูกลดทอนความสำคัญลงทุกขณะด้วยผลกระทบจากวิวัฒนาการของเทคโนโลยีที่เจริญก้าวหน้าไปตามกาลเวลา²⁷

²⁶ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra note 22*, p.4 – 5.

²⁷ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra note 22*, p.33 – 60.

นิยามของ “สถานประกอบการถาวรเสมือน” ที่ Task Force เสนอนั้น คือนิยามที่กำหนดให้ “สถานประกอบการถาวรเสมือน” เกิดขึ้นเมื่อผู้ประกอบการซึ่งประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้มีการใช้ข้อมูลซึ่งถูกจัดเก็บจากผู้ใช้งานในรัฐแหล่งเงินได้นั้นอย่างสม่ำเสมอและเป็นระบบ²⁸ (Using data obtained by regular and systematic monitoring of users in source country) โดยการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรเสมือนดังกล่าวย่อมส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจ (Business Profit) ที่เกิดขึ้นจากกิจการที่ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรเสมือนนั้น

4.1.8.2 ข้อเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีจากการใช้ข้อมูล (Tax on the use of data)

นอกจากข้อเสนอให้มีการกำหนดนิยามของสถานประกอบการถาวรเสมือนสำหรับธุรกิจในโลกดิจิทัลดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น Task Force ยังได้มีการเสนอให้รัฐบาลฝรั่งเศสดำเนินการจัดเก็บภาษีจากการใช้ข้อมูลซึ่งถูกจัดเก็บจากผู้ใช้งานในรัฐแหล่งเงินได้อย่างสม่ำเสมอและเป็นระบบ (Tax on the use of data obtained through regular and systematic monitoring of users' activity in the source country) ควบคู่กันไปในระหว่างดำเนินการเจรจาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมนิยามของ “สถานประกอบการถาวรเสมือน” อีกด้วย โดยนำแนวคิดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับภาษีที่จัดเก็บจากกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม เช่น ในกรณีของ Carbon tax ที่จัดเก็บจากกิจการที่ก่อให้เกิดก๊าซเรือนกระจกซึ่งเป็นสาเหตุของปัญหาสภาวะโลกร้อน (Global warming) เป็นต้น โดยในกรณีของการจัดเก็บภาษีจากการใช้ข้อมูลซึ่งถูกจัดเก็บจากผู้ใช้งานในรัฐแหล่งเงินได้อย่างสม่ำเสมอและเป็นระบบนั้นก็จะเปลี่ยนเป็นการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ (Collection) การจัดการ (Management) และการแสวงหาประโยชน์ทางการค้า (Commercial exploitation) จากข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ใช้งานในประเทศฝรั่งเศสแทน

การจัดเก็บภาษีจากการใช้ข้อมูลซึ่งถูกจัดเก็บจากผู้ใช้งานในประเทศฝรั่งเศสอย่างสม่ำเสมอและเป็นระบบนั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อต้องการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการที่ใช้ข้อมูลซึ่งถูกจัดเก็บจากผู้ใช้งานในประเทศฝรั่งเศสปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่สอดคล้องกับนโยบายสาธารณะของรัฐบาลฝรั่งเศสโดยการให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีที่

²⁸ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra* note 22, p.4.

จัดเก็บจากการใช้ข้อมูลดังกล่าว ซึ่งนโยบายสาธารณะของรัฐบาลฝรั่งเศสประกอบด้วยวัตถุประสงค์ที่สำคัญ 4 ประการ²⁹ อันได้แก่

1) การเพิ่มประสิทธิภาพในการรักษาสิทธิเสรีภาพของผู้ใช้งานบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยการคืนสถานะความเป็นเจ้าของในข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตเหล่านั้น (Enhancing protection of individual freedoms on the Internet, by returning ownership of their personal data to users)

2) การอำนวยความสะดวกในการเชื่อมต่อกับการใช้บริการรายใหม่ (Facilitating access to new services) อาทิเช่น ในกรณีที่เว็บไซต์หนึ่งอนุญาตให้ผู้ใช้งานสามารถถ่ายโอนข้อมูลส่วนตัวไปยังเว็บไซต์อื่นๆได้ ในลักษณะทำนองเดียวกับการย้ายค่ายของเครือข่ายโทรศัพท์มือถือโดยใช้เบอร์เดิม³⁰ เป็นต้น

3) การส่งเสริมให้เกิดการคิดค้นนวัตกรรมใหม่ๆขึ้นในตลาด (Supporting innovation in the digital trust market)

4) การส่งเสริมให้มีการสร้างผลกำไรและสร้างมูลค่าของสินค้าและบริการขึ้นในประเทศฝรั่งเศสเพิ่มมากขึ้น (Promoting productivity gains and value creation in the domestic economy)

ลักษณะโครงสร้างการจัดเก็บภาษีจากการใช้ข้อมูลที่ Task Force เสนอนั้น มีขอบเขตของการจัดเก็บภาษีในช่วงเริ่มต้นจำกัดเพียงบริษัทรายใหญ่ๆที่มีการจัดเก็บข้อมูลอย่างสม่ำเสมอและเป็นระบบจากผู้ใช้งานเกินกว่าจำนวนผู้ใช้งานที่กำหนดเท่านั้น ซึ่งการจำกัดขอบเขตด้วยจำนวนผู้ใช้งานที่มากพอสมควรนั้นย่อมเป็นการส่งเสริมการเจริญเติบโตของธุรกิจที่เพิ่งเริ่มต้น และยังเป็นการลดภาระการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่ไปด้วยในตัว

นอกจากนี้ Task Force ยังได้มีการเสนอให้จัดเก็บภาษีการใช้ข้อมูลดังกล่าวด้วยอัตราที่แตกต่างกันตามสัดส่วนของการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และนโยบายของรัฐบาลอีกด้วย กล่าวคือ หากบริษัทใดปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และนโยบายของรัฐบาลมาก บริษัทดังกล่าวย่อมได้รับสิทธิลดหย่อนหรือยกเว้นภาระการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมากตามไปด้วย ในทางกลับกันหากบริษัทใด

²⁹ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra note 22*, p.122.

³⁰ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra note 22*, p.124.

ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และนโยบายของรัฐบาลน้อยบริษัทดังกล่าวย่อมได้รับสิทธิลดหย่อนภาระภาษีดังกล่าวน้อยตามไปด้วยเช่นเดียวกัน³¹

ในส่วนของวิธีการชำระภาษีของผู้เสียภาษีและการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น Task Force ได้เสนอให้มีการตรวจสอบสองชั้นตอน (Dual Declaration) กล่าวคือ ในชั้นตอนแรกจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีดำเนินการประเมินปริมาณข้อมูลที่ตนจัดเก็บและนำไปใช้ผ่านระบบการจัดเก็บข้อมูลที่สม่ำเสมอและเป็นระบบ (Regular and systematic monitoring of users) เพื่อเสนอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องของปริมาณข้อมูลดังกล่าว และในชั้นตอนที่สองจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีจัดหาผู้ตรวจสอบที่มีสถานะเป็นอิสระให้ทำการตรวจสอบว่ามีผู้เสียภาษีได้ดำเนินการถูกต้องตามหลักเกณฑ์และนโยบายของรัฐบาลมากน้อยเพียงใด ซึ่งผลการตรวจสอบดังกล่าวจะเป็นตัวที่กำหนดอัตราภาษีและจำนวนภาระภาษีของผู้เสียภาษียังกล่าว

4.1.8.3 ข้อเสนอให้มีออกมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการพัฒนาธุรกิจดิจิทัล

นอกจากข้อเสนอทั้งสองข้อข้างต้นแล้ว Task Force ยังได้มีการเสนอให้มีการออกมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้มีการพัฒนาธุรกิจดิจิทัลในประเทศฝรั่งเศสเพิ่มมากขึ้นอีกด้วย ตัวอย่างของมาตรการดังกล่าว ได้แก่ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บริษัทที่ดำเนินการวิจัยและพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจดิจิทัลตามที่รัฐบาลฝรั่งเศสกำหนด เป็นต้น ซึ่งหากมีการขยายตัวของธุรกิจดิจิทัลในประเทศฝรั่งเศสมากขึ้นเท่าไร กรณีย่อมเป็นการเพิ่มอำนาจการต่อรองให้แก่ประเทศฝรั่งเศสในการเจรจากับประเทศต่างๆเกี่ยวกับการแก้ไขเพิ่มเติมนิยามของสถานประกอบการถาวรเสมือนสำหรับธุรกิจในโลกดิจิทัล (Digital Economy) มากขึ้นเท่านั้น

³¹ Pierre Collin and Nicolas Colin, *supra* note 22, p.123.

4.2 ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีภายใต้รายงานของ OECD เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ

4.2.1 ความเป็นมาของมาตรการป้องกันการถูกกีดกันฐานภาษีของ OECD

ด้วยการขยายตัวทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยีที่เจริญก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็วในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมาส่งผลให้รูปแบบการดำเนินธุรกิจของกิจการต่างๆในปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปจากในอดีตเป็นอย่างมาก ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ก่อให้เกิดปัญหานานัปการแก่การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ เนื่องจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศหลายประการถูกออกแบบขึ้นมาแล้วกว่าศตวรรษ หลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงอาจมีความไม่สอดคล้องกับรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป จนทำให้ผู้ประกอบการในประเทศต่างๆทั่วโลกใช้สามารถใช้ช่องโหว่ของหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในการวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศได้ง่ายขึ้นกว่าในอดีต ทั้งนี้ OECD ได้มีการนำเสนอตัวเลขประมาณการของภาษีที่สูญเสียไปจากการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวว่ามีตัวเลขประมาณการสูงถึงร้อยละ 4 ถึง ร้อยละ 10 ของรายได้ภาษีทั้งหมดของประเทศต่างๆทั่วโลก หรืออยู่ที่ประมาณ 100,000 ล้าน ถึง 240,000 ล้านเหรียญสหรัฐฯ ต่อปี³²

จากผลกระทบที่เกิดขึ้นดังกล่าว ทำให้ประเทศต่างๆทั่วโลกเริ่มหันมาให้ความสนใจ และพยายามหาแนวทางในการป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งเรียกกันว่า การกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (Base Erosion and Profit Shifting) ดังกล่าวมากขึ้นตามลำดับ

โดยในปี ค.ศ. 1998 ได้มีการจัดการประชุมเพื่อหารือกันระหว่างประเทศต่างๆทั้งที่เป็นสมาชิกและที่ไม่เป็นสมาชิกของ OECD ณ เมืองออตตาวา (Ottawa) ประเทศแคนาดา ในหัวข้อเรื่อง “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” ซึ่งภายหลังจากการประชุมดังกล่าวได้มีการกำหนดกรอบของหลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีกรณีการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Ottawa Taxation Framework Condition) เอาไว้ด้วย ทั้งนี้ หลักการดังกล่าวถือเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งที่ OECD นำมาใช้เป็นแนวทางในการ

³² OECD (2015), “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement for 2015 Final Reports,” Accessed May 1, 2016, www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf

ประเมินผลและเป็นกรอบในการพิจารณามาตรการป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการในเวลาต่อมา

จนกระทั่งในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2013 OECD ก็ได้มีการนำเสนอรายงานเรื่อง Addressing Base Erosion and Profit Shifting สู่อธิการณะ เพื่ออธิบายถึงต้นเหตุของปัญหาการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ และชี้ให้เห็นว่า การวางแผนภาษีที่นำไปสู่การกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการนั้นเกิดขึ้นจากการใช้กลยุทธ์ในการหลีกเลี่ยงภาษีหลายประการประกอบกัน

ต่อมาในช่วงเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 2013 OECD จึงได้นำเสนอแผนการดำเนินการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและกำหนดมาตรการแก้ไขปัญหาคารกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (BEPS Action Plan) จนกระทั่งภายหลังจากที่ OECD ใช้เวลากว่า 2 ปีในการดำเนินการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาและความเป็นไปได้ของการนำมาตราการต่างๆมาใช้ในการแก้ไขปัญหาคารกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ ตลอดจนการดำเนินการสำรวจความคิดเห็นจากหน่วยงานต่างๆทั้งภาครัฐ และเอกชนทั่วโลก OECD ก็ได้จัดทำรายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการได้เสร็จสมบูรณ์และนำออกเผยแพร่สู่สาธารณชน ในเดือนตุลาคม ค.ศ. 2015 โดยรายงานชุดดังกล่าวประกอบไปด้วยรายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการในหัวข้อต่างๆทั้งหมด 15 หัวข้อ ซึ่งรวมถึงหัวข้อที่ 1 เกี่ยวกับมาตรการแก้ไขปัญหาคารกีดกร่อนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล (Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) และหัวข้อที่ 7 เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร (Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) อันเป็นหัวข้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับปัญหาการกีดกร่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศที่ผู้เขียนทำการศึกษาอยู่นี้

4.2.2 กรอบในการพิจารณามาตรการป้องกันการกีดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (Ottawa Taxation Framework Condition)

เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของ OECD ในการส่งเสริมให้เกิดการจัดเก็บภาษี ณ สถานที่ที่มีการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันก่อให้เกิดมูลค่าของสินค้าและบริการ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งต่อธุรกิจที่ดำเนินกิจการในลักษณะของการพาณิชย์แบบดั้งเดิม (Conventional

Form of Commerce) และธุรกิจที่ดำเนินกิจการในลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Form of Commerce) OECD จึงได้มีการนำ Ottawa Taxation Framework Condition มาใช้เป็นแนวทางในการประเมินผลและเป็นกรอบในการพิจารณามาตรการป้องกันการกีดกันก่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการในรายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะฉบับสมบูรณ์ที่ได้นำออกเผยแพร่สู่สาธารณชนเมื่อเดือนตุลาคม ค.ศ. 2015 ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจึงได้นำหลักเกณฑ์ใน Ottawa Taxation Framework Condition ที่ OECD นำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินผลและเป็นกรอบในการพิจารณามาตรการมาสรุปไว้เพื่อประโยชน์ในการศึกษาเกี่ยวกับแนวทางการพิจารณามาตรการป้องกันและข้อเสนอแนะของ OECD ในรายงานชุดดังกล่าว โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้³³

4.2.2.1 หลักความเป็นกลาง (Neutrality)

Ottawa Taxation Framework Condition ได้วางกรอบการพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับหลักความเป็นกลางไว้ว่า หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีนั้นจะต้องมีความเป็นกลางและเสมอภาคสำหรับการดำเนินกิจการในทุกรูปแบบ ไม่ว่าจะกิจการดังกล่าวจะเป็นลักษณะของการพาณิชย์แบบดั้งเดิม (Conventional Form of Commerce) หรือการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Form of Commerce) ซึ่งหลักความเป็นกลางและความเสมอภาคดังกล่าวจะช่วยส่งเสริมให้เกิดการตัดสินใจทางธุรกิจ (Business Decision) ที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการพิจารณาเงื่อนไขทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริงมากกว่าการตัดสินใจดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งเพียงเพื่อประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงการชำระภาษี อันจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการในประเภทและสถานการณ์เดียวกันมีภาระการชำระภาษีที่เสมอภาคกัน

4.2.2.2 หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

Ottawa Taxation Framework Condition ได้วางกรอบการพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับหลักความมีประสิทธิภาพไว้ว่า หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีนั้นควรจะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายในการชำระและการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้เสียภาษีและ

³³ OECD (2015), “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,” p.17, Accessed May 1, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างคุ้มค่า และไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากจนเกินสมควรอันจะเป็นอุปสรรคต่อการค้าและการพัฒนาเศรษฐกิจ

4.2.2.3 หลักความแน่นอนและเข้าใจง่าย (Certainty and Simplicity)

Ottawa Taxation Framework Condition ได้วางกรอบการพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับหลักความแน่นอนและเข้าใจง่ายไว้ว่า หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีนั้นควร จะมีความชัดเจนและเข้าใจได้ง่าย เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถคาดเดาถึงภาระภาษี ตลอดจน กำหนดเวลา สถานที่ และวิธีการชำระภาษีสำหรับการทำธุรกรรมต่างๆ ได้ล่วงหน้า ซึ่งจะส่งผลให้ผู้เสีย ภาษีสามารถประมาณการต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการชำระภาษีได้ล่วงหน้า อีกทั้งยังเป็นการลดข้อ ขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากความเข้าใจในหลักเกณฑ์การ จัดเก็บภาษีที่ไม่ตรงกัน

4.2.2.4 หลักความมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม (Effectiveness and Fairness)

Ottawa Taxation Framework Condition ได้วางกรอบการพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับหลักความมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมไว้ว่า หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีนั้น ควรเป็นหลักเกณฑ์ที่จะทำให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถจัดเก็บภาษีได้ในประมาณและช่วงเวลาที่เหมาะสม นอกจากนี้หลักเกณฑ์ดังกล่าวควรจะช่วยทำให้ปัญหาการหนีภาษี (Tax Evasion) และการ เลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) มีจำนวนลดน้อยลงด้วย

4.2.2.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

Ottawa Taxation Framework Condition ได้วางกรอบการพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับหลักความยืดหยุ่นไว้ว่า หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีนั้นควรมีความยืดหยุ่น และสามารถนำไปปรับใช้ได้กับสถานการณ์ที่หลากหลาย เพื่อให้หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีความทันสมัย ทันต่อวิวัฒนาการของเทคโนโลยีและการค้าการลงทุนอยู่เสมอ โดยไม่จำเป็นต้องทำการแก้ไข เปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีบ่อยจนเกินไป

4.2.3 ข้อเสนอแนะของ OECD เกี่ยวกับการพิจารณาสถานประกอบการถาวร

หลังจากที่ได้ทำการศึกษารายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะของ OECD เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (2015 Final Report for OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) ที่ OECD ได้ทำการเผยแพร่สู่สาธารณชนเมื่อเดือนตุลาคม ค.ศ. 2015 ผู้เขียนพบว่า มีรายงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศที่ผู้เขียนทำการศึกษายู่นี้ 2 ฉบับ กล่าวคือ รายงานในหัวข้อที่ 1 เกี่ยวกับมาตรการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล (Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) และรายงานในหัวข้อที่ 7 เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร (Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)

ในรายงานหัวข้อที่ 1 นั้น OECD ได้อธิบายว่า หลังจากที่ได้ทำการสำรวจความคิดเห็นจากหน่วยงานต่างๆทั้งภาครัฐ และเอกชนทั่วโลก ประกอบกับการดำเนินการศึกษาถึงทางเลือกต่างๆที่จะนำมาใช้เป็นมาตรการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล (Digital Economy) ภายใต้หลักการของ Ottawa Taxation Framework Condition ดังที่ได้กล่าวไปแล้วพบว่า ทางเลือกส่วนใหญ่ที่ถูกเสนอขึ้นมานั้นมักจะเป็นทางเลือกที่ต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์และมาตรฐานการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศอย่างมีนัยยะสำคัญซึ่งยังมีความจำเป็นที่จะต้องดำเนินการศึกษาความเป็นไปได้ ตลอดจนข้อดีและข้อเสียที่อาจเกิดขึ้นให้ถี่ถ้วนมากกว่านี้เสียก่อน เนื่องจากข้อเสนอต่างๆที่ถูกเสนอขึ้นมาส่วนใหญ่ยังขาดรายละเอียดเกี่ยวกับขอบเขตและวิธีการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจน จึงทำให้หลายๆประเทศยังมีความกังวลและไม่มั่นใจในหลักเกณฑ์ทางเลือกดังกล่าวเท่าใดนัก ในขั้นนี้ OECD จึงตัดสินใจที่จะไม่กำหนดมาตรการใดๆเพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัลขึ้นเป็นการเฉพาะ โดยจะอาศัยเพียงมาตรการป้องกันในด้านต่างๆที่ถูกนำเสนอไว้ในรายงานฉบับอื่น อาทิเช่น รายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรในหัวข้อที่ 7 มาใช้ในการแก้ปัญหาดังกล่าวแทน³⁴

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจากรายงานหัวข้อที่ 7 จะพบว่า OECD มีข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องกับการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร (Preventing the

³⁴ OECD (2015), *supra note 33*, p.148.

Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) ที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้เพื่อแก้ไขปัญหาค่าเงินได้ที่บุคคลจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทสไว้หลายประการ โดยสามารถสรุปรายละเอียดของข้อเสนอที่เกี่ยวข้องดังกล่าวได้ดังต่อไปนี้³⁵

4.2.3.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรโดยการแต่งตั้งตัวกลางขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้และกลยุทธ์อื่น ๆ ที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน (Artificial avoidance of PE status through commissionaire arrangements and similar strategies)

(1) ลักษณะของปัญหากรณีแต่งตั้งตัวกลางขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ (commissionaire arrangements)

ในรายงานดังกล่าว OECD ได้อธิบายความหมายของการแต่งตั้งตัวกลางขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ (commissionaire arrangements) ไว้ให้หมายความถึง รูปแบบของธุรกิจที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศขายสินค้าหรือให้บริการในรัฐรัฐหนึ่งผ่านตัวกลางซึ่งอยู่ในรัฐนั้น โดยให้ตัวกลางดังกล่าวดำเนินการขายสินค้าหรือให้บริการในนามของตนเอง แต่ในความเป็นจริงแล้วเป็นการดำเนินการในฐานะตัวแทนของผู้ประกอบการในต่างประเทศซึ่งเป็นเจ้าของสินค้าหรือผู้ให้บริการที่แท้จริงและเป็นผู้ที่รับความเสี่ยงในผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าว

การดำเนินธุรกิจผ่านตัวกลางในลักษณะดังกล่าวส่งผลให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศสามารถขายสินค้าหรือให้บริการแก่ลูกค้าในรัฐรัฐหนึ่งได้โดยไม่มีสถานประกอบการถาวรเกิดขึ้น และไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการแก่รัฐดังกล่าวแต่อย่างใด เนื่องจากเงื่อนไขการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) ภายใต้มันแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(5) จำกัดแต่เพียงกรณีที่เป็นกรก่อให้เกิดสัญญาขึ้นอย่างเป็นทางการในนามของผู้ประกอบการในต่างประเทศเท่านั้น จึงทำให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศสามารถอาศัยช่องโหว่ดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) ได้ด้วยการแก้ไขข้อกำหนดบางประการซึ่งไม่ใช่สาระสำคัญของสัญญาที่

³⁵ OECD (2015), “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report,” p.9 – 44, Accessed May 1, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

ตัวกลางทำไว้กับลูกค้าเพื่อให้สัญญาดังกล่าวไม่มีผลผูกพันผู้ประกอบการในต่างประเทศซึ่งเป็น
 ตัวการ โดยผู้ประกอบการในต่างประเทศดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินธุรกิจ
 ไปจากรูปแบบเดิมมากนัก กรณีจึงทำให้รัฐแหล่งเงินได้ดังกล่าวไม่อาจใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษี
 จากกำไรที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นได้อย่างเต็มที่ จะจัดเก็บภาษีได้ก็แต่เพียงแค่กำไร
 ในส่วนที่เล็กน้อย เช่น ส่วนที่เป็นค่านายหน้า (Commission) ที่ตัวกลางได้รับจากผู้ประกอบการ
 ต่างประเทศเท่านั้น

นอกจากวิธีการแก้ไขข้อกำหนดบางประการซึ่งไม่ใช่สาระสำคัญของ
 สัญญาที่ตัวกลางทำไว้กับลูกค้าเพื่อให้สัญญาดังกล่าวไม่มีผลผูกพันผู้ประกอบการในต่างประเทศ
 ดังที่กล่าวไปข้างต้น ผู้ประกอบการในต่างประเทศยังสามารถหลีกเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถาน
 ประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agent P.E.) ได้ด้วยการจำกัดหน้าที่ของตัวกลางในรัฐแหล่งเงินได้
 เพียงการเจรจาข้อกำหนดและเงื่อนไขแห่งสัญญา แล้วจึงส่งผลการเจรจาดังกล่าวไปสรุปและจัดทำ
 เป็นสัญญาขึ้นในต่างประเทศในภายหลัง กรณีจึงไม่มีการทำสัญญาเกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้ และไม่
 ก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในกรณีนี้แต่อย่างใด

(2) แนวทางแก้ไขปัญหาการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการ ถาวรโดยการแต่งตั้งตัวกลางขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้และกลยุทธ์อื่นๆที่มีลักษณะทำนอง เดียวกัน

ด้วยลักษณะของปัญหาการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการ
 ถาวรดังกล่าวไปข้างต้น OECD จึงมีความเห็นว่า การที่ตัวกลางดำเนินกิจกรรมใดๆในรัฐแหล่งเงินได้
 โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะก่อให้เกิดสัญญาสำหรับการขายสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการ
 ต่างประเทศเป็นปกติธุระนั้น ย่อมถือเป็นจุดเกาะเกี่ยว (Nexus) กับรัฐแหล่งเงินได้ที่มากพอที่จะทำให้
 ตัวกลางดังกล่าวถือเป็นสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ของผู้ประกอบการต่างประเทศแล้ว
 เว้นแต่ตัวกลางได้ดำเนินกิจกรรมดังกล่าวในฐานะตัวแทนที่เป็นอิสระจากผู้ประกอบการต่างประเทศ
 นั้น

เพื่อเป็นการสนับสนุนนโยบายในการแก้ไขปัญหาการเลี่ยงการเกิดขึ้น
 ของสถานประกอบการถาวรดังกล่าว OECD จึงเสนอให้มีการแก้ไขแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ
 OECD ข้อ 5(5) และข้อ 5(6) ตลอดจนคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง (OECD
 Commentary) โดยมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนที่เป็นสาระสำคัญสรุปได้ดังต่อไปนี้

2.1) หลักการภายใต้บทบัญญัติเดิมของข้อ 5(5) และข้อ 5(6) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“5. แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ วรรค 2 เมื่อบุคคลนอกเหนือจากตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระซึ่งอยู่ในบังคับของวรรค 6 กระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาหรือรัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง จะถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ถ้าบุคคลนั้นมีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น เว้นแต่กิจกรรมของบุคคลนั้นถูกจำกัดอยู่แต่เฉพาะกิจกรรมที่กล่าวถึงในวรรค 4 ซึ่งถ้าได้กระทำผ่านสถานธุรกิจประจำจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติแห่งวรรคนี้

6. วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะไม่ถือว่ามิใช่สถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพียงเพราะการประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้าทั่วไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ ถ้าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน”

2.2) หลักการภายใต้บทบัญญัติใหม่ข้อ 5(5) และข้อ 5(6) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ OECD เสนอให้มีการแก้ไข³⁶ สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“5. ภายใต้บทบัญญัติของวรรค 6 แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และ วรรค 2 ถ้าบุคคลใดกระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำอย่างเป็นปกติวิสัยโดยบุคคลนั้นทำสัญญาหรือทำหน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น และสัญญาดังกล่าว

ก) ถูกจัดทำขึ้นในนามของวิสาหกิจนั้น หรือ

ข) เป็นสัญญาสำหรับการโอนกรรมสิทธิ์ หรือการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินซึ่งวิสาหกิจนั้นเป็นเจ้าของหรือทรัพย์สินซึ่งวิสาหกิจนั้นมีสิทธิใช้ หรือ

³⁶ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ก

ค) เป็นสัญญาสำหรับการให้บริการโดยวิสาหกิจนั้น

ในกรณีดังกล่าวย่อมถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญารัฐแรกสำหรับกิจกรรมต่างๆที่บุคคลนั้นได้กระทำไปเพื่อวิสาหกิจนั้น เว้นแต่กิจกรรมของบุคคลนั้นถูกจำกัดอยู่แต่เฉพาะกิจกรรมที่กล่าวถึงในวรรค 4 ซึ่งถ้าได้กระทำผ่านสถานธุรกิจประจำจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติแห่งวรรคนี้

6. ก) บทบัญญัติของวรรค 5 จะไม่ใช้บังคับในกรณีที่บุคคลซึ่งกระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นประกอบกิจการเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกและกระทำการแทนวิสาหกิจดังกล่าวตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม หากบุคคลใดกระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งวิสาหกิจโดยวิสาหกิจเหล่านั้นมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกัน บุคคลนั้นย่อมไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระสำหรับวิสาหกิจดังกล่าวภายใต้บทบัญญัติแห่งวรรคนี้

ข) เพื่อวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติในข้อนี้ บุคคลหนึ่งจะถือว่ามี ความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับวิสาหกิจหนึ่งถ้าหากพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องแล้วปรากฏว่า ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจควบคุมอีกฝ่ายหนึ่ง หรือทั้งสองฝ่ายอยู่ภายใต้อำนาจการควบคุมของบุคคลหรือวิสาหกิจรายเดียวกัน แต่ไม่ว่าในกรณีใดก็ตามบุคคลหนึ่งย่อมถือว่ามี ความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับวิสาหกิจหนึ่ง ถ้าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีสิทธิในผลตอบแทนจากอีกฝ่ายไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมมากกว่าร้อยละ 50 ของผลตอบแทนทั้งหมดในอีกฝ่ายหนึ่งนั้น (หรือมากกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิในการออกเสียงและมูลค่าของหุ้นหรือของผลประโยชน์ตอบแทนทั้งหมดในบริษัท ในกรณีที่บุคคลและ/หรือวิสาหกิจนั้นเป็นบริษัท) หรือถ้าบุคคลอีกคนหนึ่งมีสิทธิในผลตอบแทนทั้งจากบุคคลนั้นและจากวิสาหกิจนั้น ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมมากกว่าร้อยละ 50 ของผลตอบแทนทั้งหมดในอีกฝ่ายหนึ่งนั้น (หรือมากกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิในการออกเสียงและมูลค่าของหุ้นหรือของผลประโยชน์ตอบแทนทั้งหมดในบริษัท ในกรณีที่บุคคลและ/หรือวิสาหกิจนั้นเป็นบริษัท)”

2.3) ข้อแตกต่างระหว่างบทบัญญัติเดิมและบทบัญญัติใหม่

เมื่อนำหลักการภายใต้บทบัญญัติเดิมของข้อ 5(5) และข้อ 5(6) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเปรียบเทียบกับหลักการภายใต้บทบัญญัติใหม่ที่ได้สรุปไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า OECD ได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขลักษณะการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรประเภท

ตัวแทนไปค่อนข้างมาก ทั้งในส่วนของภาษาที่มีการแก้ไขให้รัดกุมมากขึ้น และในส่วนของเงื่อนไขใหม่ ดังจะเห็นได้จากข้อความที่กล่าวถึงการทำให้ “หน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่ มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น” ที่ถูกเพิ่มเติมขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาค่าการหลีกเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรโดยการ แต่งตั้งตัวกลางขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ นอกจากนี้ OECD ยังได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับการ พิจารณาในส่วนของ “ความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกัน” (Closely Related) ซึ่งหมายถึง ความสัมพันธ์ที่จะ ส่งผลให้บุคคลหนึ่งไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระของวิสาหกิจหนึ่ง เพื่อให้ข้อยกเว้นของ การเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ในส่วนของคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง (OECD Commentary) นั้น OECD ก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5(5) ไว้ ในย่อหน้าที่ 32.1 โดยวางหลักการพิจารณาการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรไว้โดยแบ่งออกเป็น องค์ประกอบ 3 ประการดังต่อไปนี้³⁷

(1) บุคคลหนึ่งกระทำการในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ในนามของวิสาหกิจ ของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และ

(2) การกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำอย่างเป็นปกติวิสัยโดยบุคคลนั้น ทำสัญญาหรือทำหน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำ สัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น และ

(3) สัญญาดังกล่าวถูกจัดทำขึ้นในนามของวิสาหกิจนั้น หรือเป็นสัญญา สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินซึ่งวิสาหกิจนั้นเป็นเจ้าของหรือทรัพย์สินซึ่ง วิสาหกิจนั้นมีสิทธิใช้ หรือเป็นสัญญาสำหรับการให้บริการโดยวิสาหกิจนั้น

นอกจากนี้ OECD ก็ได้มีการยกตัวอย่างกรณีที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติ ข้อ 5(5) และข้อ 5(6) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แก้ไขใหม่ไว้ในคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญา ภาษีซ้อนดังกล่าวโดยรวมถึงตัวอย่างกรณีการทำ “หน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของ สัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจาก วิสาหกิจนั้น” ไว้ด้วย

³⁷ OECD (2015), *supra note 35*, p.18.

โดยในย่อหน้าที่ 32.6 ของคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังกล่าว ได้อธิบายไว้ว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการ แก่ลูกค้าในรัฐแหล่งเงินได้โดยมีบริษัทลูกทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการติดต่อกับลูกค้าดังกล่าว เพื่อ อธิบายและโน้มน้าวให้ลูกค้าตัดสินใจซื้อสินค้าหรือบริการโดยยอมรับข้อสัญญามาตรฐานซึ่ง ผู้ประกอบการในต่างประเทศได้จัดทำไว้และเข้าทำสัญญาผ่านทางระบบออนไลน์กับผู้ประกอบการใน ต่างประเทศโดยตรง กรณีดังกล่าวย่อมถือว่าผู้ประกอบการในต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวร ในรัฐแหล่งเงินได้แล้ว แม้ว่าสัญญามาตรฐานดังกล่าวจะเป็นสัญญาที่บริษัทลูกไม่อาจเปลี่ยนแปลง แก้ไขได้ตามอำเภอใจ ข้อเท็จจริงดังกล่าวก็ไม่ได้หมายความว่า การทำสัญญาที่เกิดขึ้นระหว่างลูกค้า และผู้ประกอบการในต่างประเทศนั้นไม่ได้เกิดขึ้นจากผลของการกระทำของบริษัทลูกที่ได้กระทำไปใน นามของผู้ประกอบการในต่างประเทศเสมอไป เนื่องจาก OECD มองว่า เพียงแค่การโน้มน้าวให้ลูกค้า ยอมรับข้อตกลงและเงื่อนไขต่างๆในข้อสัญญามาตรฐานดังกล่าวก็ถือได้ว่าเป็นการกระทำซึ่งเป็นส่วน สำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติม อย่างมีนัยยะสำคัญจากผู้ประกอบการในต่างประเทศแล้วนั่นเอง

4.2.3.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรโดยอาศัยข้อยกเว้นภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ OECD ข้อ 5(4) (Artificial avoidance of PE status through the specific exceptions in Article 5(4))

(1) ลักษณะของปัญหาเกี่ยวกับข้อยกเว้นภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯของ OECD ข้อ 5(4)

แม้ในขณะที่ OECD ได้วางหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นภายใต้แม่แบบ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(4) กิจกรรมบางอย่างยังถือเป็นเพียงกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการ เตรียมการหรือส่วนประกอบของกิจการอยู่ก็ตาม แต่เมื่อรูปแบบการดำเนินธุรกิจได้เปลี่ยนแปลงไป กิจกรรมดังกล่าวที่เคยเป็นเพียงกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบก็อาจกลับ กลายเป็นกิจกรรมที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการได้เช่นกัน (Core Business Activities) ข้อยกเว้น ภายใต้หลักเกณฑ์บางข้อในปัจจุบันจึงถือเป็นอุปสรรคที่ทำให้รัฐแหล่งเงินได้ไม่สามารถใช้อำนาจใน การจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่การจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษี ระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่

(2) แนวทางแก้ไขปัญหาการเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรที่เกี่ยวข้องกับข้อยกเว้นภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ข้อ 5(4)

เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจว่า ผลกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการซึ่งกระทำลงในรัฐรัฐหนึ่งสามารถถูกจัดเก็บภาษีในรัฐนั้นได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม OECD จึงได้เสนอให้มีการแก้ไขแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ของ OECD ข้อ 5(4) ตลอดจนคำอธิบายแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่เกี่ยวข้อง (OECD Commentary) โดยมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนที่เป็นสาระสำคัญสรุปได้ดังต่อไปนี้

2.1) หลักการภายใต้บทบัญญัติเดิมของข้อ 5(4) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“แม้จะมีบทบัญญัติวรรคก่อนของข้อนี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไม่รวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบ

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อประโยชน์ที่จะให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดซื้อของหรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) รวมเข้าด้วยกัน โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เข้ากันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ”

2.2) หลักการภายใต้บทบัญญัติใหม่ของข้อ 5(4) แห่งแม่แบบอนุสัญญา
ภาษีซ้อนฯที่ OECD เสนอให้มีการแก้ไข³⁸ สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“แม้จะมีบทบัญญัติวรรคก่อนของข้อนี้ คำว่า "สถานประกอบการ
ถาวร" ไม่รวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา
จัดแสดงหรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
เพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบ

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น
เพียงเพื่อประโยชน์ที่จะให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดซื้อของ
หรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนิน
กิจกรรมอื่นให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึง
ในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) รวมเข้าด้วยกัน

โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมดังกล่าว หรือกิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจ
ประจำในกรณีของอนุวรรค (ฉ) มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ”

³⁸ รายละเอียดปรากฏตามภาคผนวก ข

2.3) ข้อแตกต่างระหว่างบทบัญญัติเดิมและบทบัญญัติใหม่

เมื่อนำหลักการภายใต้บทบัญญัติเดิมของข้อ 5(4) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเปรียบเทียบกับหลักการภายใต้บทบัญญัติใหม่ที่ได้สรุปไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า OECD ได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขหลักเกณฑ์ของข้อยกเว้นเกี่ยวกับการเกิดสถานประกอบการถาวร โดยกำหนดว่าสถานธุรกิจประจำหรือทรัพย์สินอื่น ๆ นั้นจะไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร หากกรณีเข้าเงื่อนไขว่า กิจกรรมที่ดำเนินการผ่านสถานธุรกิจประจำหรือการมีทรัพย์สินดังกล่าวเป็นเพียงกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบเท่านั้น ซึ่งการเพิ่มเติมเงื่อนไขดังกล่าวสำหรับสถานธุรกิจประจำหรือทรัพย์สินที่ถูกนำมาใช้ในการดำเนินกิจกรรมทุกกรณีย่อมจะส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมที่เป็นส่วนสำคัญของกิจการซึ่งได้กระทำลงในรัฐแหล่งเงินได้นั้นอย่างถูกต้อง เหมาะสม และเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น



บทที่ 5

ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการให้บริการ ประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศ

หลังจากที่ได้อธิบายถึงลักษณะของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ และหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีไปแล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจะขอเสนอเกี่ยวกับประเด็นปัญหาต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศ อันได้แก่ ปัญหาการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ทั้งตามบทบัญญัติของกฎหมายไทย และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ปัญหาการพิจารณาเกี่ยวกับการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรในการดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ และปัญหาการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีที่อาจเกิดขึ้นในธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ตลอดจนแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

5.1 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของไทย

5.1.1 สาเหตุและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ยังถือว่าเป็นธุรกิจที่ค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทย กรณีจึงยังไม่มีข้อกำหนดแนวทางการจำแนกประเภทเงินได้จากธุรกิจดังกล่าวเอาไว้อย่างชัดเจน กรณีจึงอาจชวนให้เกิดข้อสงสัยได้ว่าเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์นั้นควรจะถูกถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดระหว่างเงินได้ประเภทค่าจ้างทำของตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ประเภทค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ประเภทค่าเช่าพื้นที่เก็บข้อมูลตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้ประเภทค่าบำเหน็จตามสัญญาฝากทรัพย์หรือค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ สาเหตุที่ต้องมีการจำแนกประเภทเงินได้แต่ละประเภทว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดนั้น ก็เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทย่อมมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณีดังต่อไปนี้

5.1.1.1 กรณีที่บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งในกรณีนี้บริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะถูกผู้จ่ายเงินหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หากเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น หากเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทค่าบำเหน็จตามสัญญาฝากทรัพย์หรือค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทต่างประเทศผู้มีเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ก็จะไม่ตกอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามกฎหมายไทย ซึ่งกรณีย่อมไม่จำเป็นต้องพิจารณาข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯต่อไปอีกแต่อย่างใด ดังเหตุผลที่ได้กล่าวแล้วข้างต้นในส่วนของหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศ

ในทางตรงกันข้าม หากเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทค่าจ้างทำของตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ประเภทค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้ประเภทค่าเช่าพื้นที่เก็บข้อมูลตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทต่างประเทศผู้มีเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ก็จะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีโดยถูกผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เว้นแต่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯกับประเทศไทย และได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้ในประเทศไทยภายใต้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯฉบับดังกล่าว

5.1.1.2 กรณีบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น เมื่อพิจารณามาตรา 3 เตรสแห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528”) ย่อมจะเห็นได้ว่า การจำแนกประเภทของเงินได้ในกรณีนี้ก็มีความสำคัญอย่างมากเช่นกัน โดยเฉพาะในกรณีของผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นนิติบุคคล เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้แต่ละประเภทย่อมถูกกำหนดไว้ในอัตราที่แตกต่างกัน หากผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแก่กรมสรรพากรไว้ขาดไป กรณีย่อมอาจส่งผลให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ดังกล่าวด้วย

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้แต่ละประเภทสามารถสรุปได้ดังนี้

(ก) ค่าจ้างทำของตามมาตรา 40(2) จะอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายที่อัตราร้อยละ 3 หากเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยตาม ข้อ 8 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 หรืออัตราร้อยละ 5 หากเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยไม่มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

(ข) ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายที่อัตราร้อยละ 3 ตาม ข้อ 3/2 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

(ค) ค่าเช่าพื้นที่เก็บข้อมูลตามมาตรา 40(5) อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายที่อัตราร้อยละ 5 ตาม ข้อ 6 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

(ง) ค่าฝากทรัพย์หรือค่าบริการตามมาตรา 40(8) อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายที่อัตราร้อยละ 3 ตาม ข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

5.1.2 บทวิเคราะห์

เนื่องจากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ เป็นธุรกิจที่มีการเก็บค่าตอบแทนหลากหลายรูปแบบ เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ประเด็นทางภาษี ผู้เขียนจึงขอจำแนกค่าตอบแทนออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนของค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์ และส่วนของค่าบริการในการประมวลผล

5.1.2.1 กรณีค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์

เมื่อพิจารณาจากเนื้อหาของสาระของค่าตอบแทนดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เป็นค่าตอบแทนเพื่อสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์สำหรับเชื่อมต่อเข้าสู่ระบบการประมวลผลของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ กรณีจึงน่าจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ แนวการตีความข้างต้นถือเป็นแนวการตีความที่สอดคล้องกับแนวคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.101/2544 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ลง

วันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 (“คำชี้แจง ท.ป.101/2544”) ซึ่งได้มีการยกตัวอย่างของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ไว้ให้รวมถึงค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (ซอฟต์แวร์) ด้วย

ดังนั้น หากเป็นกรณีจ่ายค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัทต่างประเทมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวก็จะมีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรจากบริษัทต่างประเทศนั้นในอัตราร้อยละ 15 ทั้งนี้เว้นแต่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และได้รับการลดหย่อนอัตราภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว (อาทิเช่นกรณีที่บริษัทต่างประเทศดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะได้รับสิทธิลดหย่อนภาษีลงเหลือร้อยละ 5 สำหรับค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์ดังกล่าว)

ในขณะเดียวกัน หากเป็นกรณีจ่ายค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัทต่างประเทซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย และผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวก็จะมีหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากบริษัทต่างประเทศนั้นในอัตราร้อยละ 3 ตามมาตรา 3 เตรสแห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 3/2

5.1.2.2 กรณีค่าบริการในการประมวลผล

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของค่าตอบแทนดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เป็นค่าตอบแทนเพื่อผลลัพธ์ของการประมวลผลข้อมูลที่ส่งมาจากระบบการประมวลผลแบบคลาวด์ ของผู้ให้บริการ โดยมีได้มีการโอนสิทธิครอบครองในทรัพย์สินหรือสิทธิในการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินทางปัญญาให้แก่ผู้รับบริการแต่อย่างใด อีกทั้งธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ก็ยังถือเป็นธุรกิจที่ต้องมีการลงทุนค่อนข้างสูง ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ค่าบริการในการประมวลผลดังกล่าวน่าจะถือเป็นเงินได้ประเภทค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ นั้นยังถือเป็นธุรกิจที่ค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทย จึงยังไม่เคยมีตัวอย่างของการตีความเกี่ยวกับการจัดประเภทของรายได้ของธุรกิจนี้ปรากฏอยู่แต่อย่างใด จะมีก็แต่เพียงตัวอย่างการตีความในกิจการอื่นๆ อาทิเช่น ค่าใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียม (ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706(กม.06)/307 ลงวันที่ 9 เมษายน 2547 และเลขที่ กค 0811/11792 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2544) ค่าบริการเชื่อมต่อข้อมูลทางโทรศัพท์และส่งข้อมูลผ่านทางระบบ (ตามหนังสือตอบ

ข้อหาหรือเลขที่ กค 0706(กม.01)/389 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2549) และค่าเช่าเครื่องเครือข่ายเว็บ (Web Server) ซึ่งล้วนตีความว่าเป็นค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นการให้บริการที่ต้องใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่และมีการลงทุนค่อนข้างสูง

5.1.3 ข้อเสนอแนะ

แม้จากเหตุผลและตัวอย่างการตีความจากหนังสือตอบข้อหาหรือของ กรมสรรพากรข้างต้น จะพอชี้ให้เห็นได้ว่าค่าบริการแต่ละส่วนควรจะถือเป็นเงินได้ประเภทใดภายใต้ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนก็มีความเห็นว่า เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความในเรื่อง ดังกล่าวมากยิ่งขึ้น กรมสรรพากรควรจะดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมคำชี้แจง ท.ป.101/2544 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544 เสียใหม่ โดยเพิ่มตัวอย่างของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์เข้าไปเป็นตัวอย่าง ข้อที่ (11) ในข้อ 2.4 ดังนี้

“ข้อ 2 การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป .101/2544ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ.2544 มีผลใช้บังคับสำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ตั้งแต่วันที่ 16 กรกฎาคม พ.ศ. 2544 ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตรา ดังนี้

... (2.1 – 2.3) ...

2.4 การจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เป็นเงินได้จากการให้บริการ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุ ไว้ในมาตรา 40(1) ถึง 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร...

ตัวอย่าง เงินค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ใน เกณฑ์ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

... ((1) – (10)) ...

(11)ค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ซึ่งหมายความรวมถึง ระบบประมวลผลภายใต้แนวคิดการใช้งานทรัพยากรเทคโนโลยีสารสนเทศ และการสื่อสารผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ในรูปแบบของสาธารณูปโภค

5.2 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลง ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

5.2.1 สาเหตุและความสำคัญของปัญหา

นอกจากปัญหาการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ จะเกิดขึ้นในส่วนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของประเทศไทยแล้ว ปัญหาดังกล่าวก็ยังสามารถเกิดขึ้นในส่วนของข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ได้เช่นเดียวกัน ซึ่งปัญหาดังกล่าวถือได้ว่าเป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่ง เนื่องจากในกรณีที่บริษัทต่างประเทศเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กับประเทศไทยนั้น อานาการจกจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจะถูกจำกัดอยู่ภายใต้ขอบทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ดังกล่าวดังต่อไปนี้

5.2.1.1 ถ้ากรณีเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalties) ประเทศไทยจะยังสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามมาตรา 70 แม้บริษัทต่างประเทศจะไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทยก็ตาม ซึ่งการจำแนกประเภทของค่าสิทธิจะมีความสำคัญอย่างยิ่งในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้นมีการกำหนดเพดานอัตราภาษีที่รัฐแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บจากค่าสิทธิแต่ละประเภทเอาไว้ในอัตราที่แตกต่างกัน

5.2.1.2 ถ้ากรณีถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profits) ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าว มีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรประการใดประการหนึ่งในประเทศไทย

ในทางตรงกันข้าม หากบริษัทต่างประเทศมีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจดังกล่าวโดยมิได้มีการดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแต่อย่างใด ประเทศไทยก็จะไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศในกรณีนี้ได้ แม้กรณีจะเข้าองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม

5.2.2 บทวิเคราะห์

เพื่อประโยชน์การวิเคราะห์ประเด็นการจำแนกประเภทเงินได้ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ นั้น ผู้เขียนจะขอจำแนกคำตอบออกเป็น 2 ส่วน ในลักษณะทำนองเดียวกับการวิเคราะห์ประเด็นการจำแนกประเภทเงินได้ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.2.2.1 กรณีค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์

เมื่อพิจารณาจากข้อตกลงเรื่องค่าสิทธิ (ซึ่งมักจะอยู่ในข้อ 12) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆ จะเห็นได้ว่า มักจะมีการกำหนดนิยามของ “ค่าสิทธิ” ไว้โดยให้หมายความรวมถึง ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ซึ่งรวมถึงคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ด้วย (อาทิเช่น ข้อ 12 วรรค 3 (ก) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น) ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าค่าบริการในส่วนนี้น่าจะถือเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง

5.2.2.2 กรณีค่าบริการในการประมวลผล

ในทางกลับกัน เนื่องจากค่าบริการในการประมวลผลนั้นมิได้มีเนื้อหาของ การให้บริการที่เข้าลักษณะของรายได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประเภทใดเป็นการเฉพาะ และ รายได้ค่าบริการในการประมวลผลก็ยังถือเป็นรายได้หลักของธุรกิจอีกด้วย ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า กรณีค่าบริการในการประมวลผลน่าจะถือเป็นรายได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) มากกว่าที่จะเป็นรายได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalty) หรือรายได้ประเภทอื่นใด

5.2.3 ข้อเสนอแนะ

แม้จากเหตุผลที่กล่าวไปข้างต้นจะพอชี้ให้เห็นได้ว่าค่าบริการแต่ละส่วนควรจะถือเป็นเงินได้ประเภทใดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ผู้เขียนก็มีความเห็นว่า เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความในเรื่องดังกล่าวมากยิ่งขึ้น กรมสรรพากรควรดำเนินการวางแนวการตีความสำหรับธุรกิจ การให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ไว้เป็นการเฉพาะพร้อมให้เหตุผลดังรายละเอียดที่ได้อธิบายไว้ใน บทวิเคราะห์ข้างต้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถนำแนวทางการตีความดังกล่าวไปใช้เป็นตัวอย่างในการตีความสำหรับประเด็นการจำแนกประเภทเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้อย่างถูกต้อง เป็นรูปธรรม อันจะส่งผลให้ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรสามารถลดลงได้ตามลำดับ

5.3 การพิจารณาเกี่ยวกับการมีสถานประกอบการถาวรในการดำเนินธุรกิจการให้บริการ ประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

5.3.1 สาเหตุและความสำคัญของปัญหา

ด้วยความหลากหลายของประเภทการให้บริการ และวิธีการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนคุณสมบัติของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ที่มีความโดดเด่นเฉพาะตัว อันมีลักษณะเป็นการให้บริการที่ต้องอาศัยการทำงานร่วมกันของเครื่องคอมพิวเตอร์และเซิร์ฟเวอร์ซึ่งตั้งอยู่ในสถานที่ต่างๆที่ห่างกันออกไป โดยเซิร์ฟเวอร์ต่างๆจะทำงานประสานกันรวมเป็นหนึ่งเดียวดังที่ได้อธิบายไปแล้วข้างต้น จึงทำให้การดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ มีลักษณะที่แตกต่างจากกรณีการให้บริการทั่วไปค่อนข้างมาก อีกทั้งยังก่อให้เกิดปัญหาต่างๆในการพิจารณาการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวรในการดำเนินธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ อาทิเช่น ปัญหาความเหมาะสมของการใช้ที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์เป็นจุดเกาะเกี่ยวสำหรับการกำหนดสถานประกอบการถาวร หลักเกณฑ์การตรวจสอบและป้องกันการเลี่ยงภาษี เป็นต้น ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะต้องได้รับการพิจารณาอย่างรอบด้านเพื่อหลีกเลี่ยงการก่อให้เกิดผลกระทบต่อการค้าการลงทุนที่อาจตามมา

ทั้งนี้ การพิจารณาแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว จะต้องพิจารณาต่อไปด้วยว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันนี้ยังมีความเหมาะสมกับลักษณะการประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปในยุคปัจจุบันดังเช่นธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์หรือไม่ เนื่องจากหากถือว่าการที่ธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ไม่มีบุคลากร สำนักงาน เซิร์ฟเวอร์ หรือการปรากฏลักษณะทางกายภาพอื่นใดในประเทศไทยนั้น เป็นกรณีที่ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวร กรณีก็จะส่งผลให้เงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมายไทยทั้งหมด ซึ่งจะทำให้ประเทศไทยขาดรายได้ภาษีจากเงินได้ส่วนนี้ไปอย่างมหาศาล

นอกจากนี้จากการศึกษาค้นคว้ายังพบข้อมูลจากหลายแหล่งที่ชี้ให้เห็นว่าการใช้บริการประมวลผลแบบคลาวด์นั้น มีแนวโน้มที่จะเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ หากประเทศไทยยังไม่มี ความชัดเจนในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้ของธุรกิจดังกล่าว กรณีก็อาจส่งผลให้เกิดปัญหาความขัดแย้งเกี่ยวกับภาระภาษีระหว่างผู้เสียภาษีและรัฐผู้จัดเก็บภาษีขึ้นได้ในอนาคต ไม่ว่าจะผู้ให้บริการดังกล่าวจะเป็นบริษัทต่างประเทศหรือบริษัทไทยก็ตาม

5.3.2 บทวิเคราะห์

จากการศึกษาค้นคว้าทั้งในส่วนของกฎหมายภายในของประเทศไทยและอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆแสดงให้เห็นว่า หลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าด้วยเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เพียงพอ และมีข้อจำกัดต่อการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้จากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ตลอดจนธุรกิจอื่นๆที่ให้บริการผ่านระบบดิจิทัล เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ปัจจุบัน มีแนวคิดมุ่งเน้นไปที่ความมีตัวตนทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ของผู้ให้บริการ ถึงแม้ว่าที่ผ่านมา OECD จะได้เคยมีการเพิ่มคำอธิบายเอาไว้ในส่วนของธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่คำอธิบายดังกล่าวก็ยังไม่ทันต่อความเปลี่ยนแปลงของรูปแบบการดำเนินธุรกิจ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องมาจากเทคโนโลยีการสื่อสารที่ก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็ว ทำให้ในปัจจุบันผู้ประกอบการบางประเภทไม่จำเป็นต้องพึ่งพาอาศัยบุคลากรในการดำเนินธุรกิจในชีวิตประจำวันอย่างในอดีตอีกต่อไป กรณีดังกล่าวจึงส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งเป็นประเทศที่เป็นต้นกำเนิดของความมั่งคั่งไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้น อันขัดต่อทฤษฎีภาษีเงินได้ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจในรูปแบบดั้งเดิม (Conventional Form of Commerce) ที่ต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ประกอบการที่ดำเนินธุรกิจในลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Form of Commerce)

นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองต่างๆของประเทศไทยเอง ก็ยังคงมีข้อจำกัดในเรื่องดังกล่าวอยู่เช่นกัน โดยบทบัญญัติที่มีอยู่ในปัจจุบันยังไม่สามารถนำมาใช้บังคับแก่การจัดเก็บภาษีจากธุรกิจการให้บริการผ่านระบบดิจิทัลได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากยังมีแนวคิดที่มุ่งเน้นแต่เพียงการมีตัวตนทางกายภาพในประเทศไทยเท่านั้น โดยมีได้คำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ เช่น กิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่าทางเศรษฐกิจตลอดจนค่าใช้จ่ายสาธารณะต่างๆที่รัฐบาลไทยจะต้องสูญเสียไป เช่น ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและการบำรุงรักษาระบบการสื่อสารโทรคมนาคมที่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์และผู้ประกอบการอื่นๆที่ให้บริการผ่านระบบดิจิทัลนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการแสวงหากำไรจากลูกค้าที่อยู่ในประเทศไทย เป็นต้น

ตัวอย่างปัญหาภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองต่างๆของประเทศไทย ได้แก่ ความไม่ชัดเจนของขอบเขตการจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 66 วรรคสองที่มักจะมีการตีความไปในแนวทางที่มุ่งเน้นแต่เพียงการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีการจัดตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น ในขณะที่บทบัญญัติแห่งมาตรา 76 ทวิ นั้นก็จะมุ่งเน้นแต่เพียงการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้น

ตามกฎหมายต่างประเทศเฉพาะในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเท่านั้น โดยภายใต้บทบัญญัติทั้งสองที่กล่าวมาข้างต้นยังไม่ครอบคลุมถึงกรณีการมีเพียงสถานที่หรือทรัพย์สินอื่นใดที่ใช้ในการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยปราศจากบุคลากรของบริษัทต่างประเศนั้นๆ

นอกจากนี้ ในส่วนของมาตรา 70 ซึ่งมุ่งจัดเก็บภาษีจากรายได้ของบริษัทต่างประเศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่มีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยนั้นก็ยังไม่ครอบคลุมถึงเงินได้ค่าบริการผ่านระบบดิจิทัลซึ่งถูกจัดเป็นรายได้ตามมาตรา 40(8) จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้นจึงทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากรายได้จากการให้บริการผ่านระบบดิจิทัลทำให้ประเทศไทยต้องสูญเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ค่าบริการดังกล่าวไปอย่างน่าเสียดาย ดังจะเห็นได้จากบทวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละกรณีในหัวข้อ 3.3.3 ที่ผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

5.3.3 ข้อเสนอแนะ

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรมีการแก้ไขหรือปรับปรุงข้อบทบางประการทั้งในอนุสัญญาภาษีซ้อนและในประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับรูปแบบการดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ดังนี้

5.3.3.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

ในส่วนของการแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น เพื่อให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากรูธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ และธุรกิจการให้บริการผ่านระบบดิจิทัลอื่น ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยสมควรที่จะต้องพิจารณาแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเสียใหม่ โดยควรแก้ไขให้มีความครอบคลุมการจัดเก็บภาษีทั้งในกรณีที่บริษัทต่างประเศประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทยโดยไม่มีลูกจ้าง ตัวแทน หรือสำนักงานสาขาตั้งอยู่ในประเทศไทย ตลอดจนกรณีที่บริษัทต่างประเศประกอบกิจการในประเทศไทยผ่านเซิร์ฟเวอร์ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทย โดยที่ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีลูกจ้าง ตัวแทน หรือสำนักงานสาขาตั้งอยู่ในประเทศไทยด้วย

หนึ่งในวิธีการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว คือ การแก้ไขมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรให้ครอบคลุมถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร อัน

จะส่งผลให้ผู้จ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งให้แก่กรมสรรพากรในอัตราร้อยละ 15 ของค่าบริการดังกล่าว

การแก้ไขมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อาจกระทำโดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) หรือ (8) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม”

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรมีความหมายที่ค่อนข้างกว้าง การขยายขอบเขตของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรให้ครอบคลุมถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงอาจส่งผลกระทบต่อการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ ตลอดจนความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยีของประเทศไทยที่ค่อนข้างมาก ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ในขั้นนี้ประเทศไทยสมควรที่จะดำเนินการแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในมาตราอื่นมากกว่ามาตรา 70

ผู้เขียนจึงเสนอให้นำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศฝรั่งเศสมาปรับใช้ในการแก้ไขมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยแทน โดยพิจารณาจากบทบัญญัติภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ประกอบกับประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules) ข้อ 60 ซึ่งตีความคำว่า “การประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส” (Enterprises carried out in France) ภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศฝรั่งเศส ไว้ให้หมายความรวมถึง กรณีของกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบ

วงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle) โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

(1) บทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับปัจจุบัน (ก่อนแก้ไข) มีรายละเอียดดังนี้

“มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

(2) บทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม มีรายละเอียดดังนี้

“มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทย ให้เสียภาษีเฉพาะส่วนของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิในมาตรานี้ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

คำว่า “กระทำการกิจการในประเทศไทย” ในวรรคสอง หมายความรวมถึงกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศไทย ไม่ว่าจะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวจะมีสำนักงานสาขาในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม”

(3) ข้อแตกต่างระหว่างบทบัญญัติปัจจุบันและบทบัญญัติฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม

เมื่อนำหลักการภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับปัจจุบัน (ก่อนแก้ไข) มาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมที่ได้สรุปไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ในกรณีของบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม นั้น ไม่ว่าจะบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์จะมีลูกจ้าง ตัวแทน สำนักงานสาขา หรือเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม หากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวมีการรับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อบริการในประเทศไทย มีการสำรวจข้อมูลหรือบันทึกข้อมูลของผู้ใช้งานในประเทศไทยเพื่อนำไปใช้ในการปรับปรุงบริการให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ใช้งานในประเทศไทย และมีการประมวลผลข้อมูลและส่งผลลัพธ์จากการประมวลผลข้อมูลให้แก่ผู้ให้บริการในประเทศไทย กรณีดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นกิจการซึ่งมีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างครบวงจรภายในประเทศไทย (Operations forming a complete business cycle) แล้ว ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการกระทำกิจการในประเทศไทยนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรฉบับปรับปรุงแก้ไขดังกล่าว ซึ่งการตีความเกี่ยวกับ “กิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศไทย” ดังกล่าว ถือเป็นแนวทางการตีความที่สอดคล้องกับแนวการตีความของศาลปกครองสูงสุดของประเทศฝรั่งเศส (Conseil d’Etat หรือ CE) ภายใต้คำพิพากษาเลขที่ 66,503 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม ค.ศ. 1968¹ ที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้ในบทที่ 4 ข้างต้น

ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยส่วนใหญ่จะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นๆ มากกว่าผู้ให้บริการที่เป็นบุคคลธรรมดาอยู่แล้ว แม้บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์จะไม่มีลูกจ้าง ตัวแทน สำนักงานสาขา หรือเซิร์ฟเวอร์ใดๆอยู่ในประเทศไทยเลยก็ตาม ประเทศไทยก็ยังสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวได้ผ่านการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผู้ให้บริการ

¹ Pierre Collin and Nicolas Colin, “Task Force on Taxation of the Digital Economy (Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy),” p.114, Accessed May 27, 2015, http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/academic-fellows/files/taxation_digital_economy.pdf

ประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในกรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยอยู่แล้ว อีกทั้ง อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายภายใต้ข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ก็ยังถูกจัดเก็บในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ เช่นเดียวกับอัตราภาษีภายใต้มาตรา 71(1) ซึ่งจะถูกนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศในกรณีที่ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีอีกด้วย

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า การแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรดังที่ผู้เขียนเสนอไปนั้นน่าจะสามารถนำไปปรับใช้เพื่อแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้ทั้งในทางทฤษฎี และในทางปฏิบัติดังเหตุผล และข้อสนับสนุนต่างๆดังที่ผู้เขียนได้กราบเรียนไปข้างต้น

5.3.3.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

นอกจากการแก้ไขบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยสมควรที่จะต้องพิจารณาแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ในส่วนที่เกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการตามมาตรา 40(8) เพิ่มเติมด้วย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์สามารถปฏิบัติได้อย่างเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น

เนื่องจาก แม้ว่าข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 จะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0 อยู่แล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความขึ้นได้ว่า ขอบเขตของข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 จะครอบคลุมถึงค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรด้วยหรือไม่ เนื่องจากบทบัญญัติข้อ 12 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 นั้นกล่าวถึงแต่เฉพาะกรณีของการจ่ายค่าจ้างทำของซึ่งโดยทั่วไปแล้วมักจะถูกตีความให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น เพื่อให้ประเด็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) บทบัญญัติข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 (ก่อนแก้ไข) มีรายละเอียดดังนี้

“ข้อ 12/1 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ นอกเหนือจากกรณีที่กำหนดไว้ในข้อ 8 ข้อ 9 (2) ข้อ 10 ข้อ 12 ข้อ 12/3 และข้อ 12/4 แต่ไม่รวมถึงการจ่าย ค่าบริการของโรงแรม ค่าบริการของภัตตาคาร และค่าเบี้ยประกันชีวิต ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

คำว่า “การให้บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า

คำว่า “ภัตตาคาร” หมายความว่า กิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มไม่ว่าชนิดใด ๆ รวมทั้งกิจการรับจ้างปรุงอาหารหรือเครื่องดื่ม ทั้งนี้ ไม่ว่าในหรือจากสถานที่ซึ่งจัดให้ประชาชนเข้าไปบริโภคได้”

(2) บทบัญญัติข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม มีรายละเอียดดังนี้

“ข้อ 12/1 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ นอกเหนือจากกรณีที่กำหนดไว้ในข้อ 8 ข้อ 9 (2) ข้อ 10 ข้อ 12 ข้อ 12/3 และข้อ 12/4 แต่ไม่รวมถึงการจ่าย ค่าบริการของโรงแรม ค่าบริการของภัตตาคาร และค่าเบี้ยประกันชีวิต ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

คำว่า “การให้บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า

คำว่า “ภัตตาคาร” หมายความว่า กิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มไม่ว่าชนิดใด ๆ รวมทั้งกิจการรับจ้างปรุงอาหารหรือเครื่องดื่ม ทั้งนี้ ไม่ว่าในหรือจากสถานที่ซึ่งจัดให้ประชาชนเข้าไปบริโภคได้”

(3) ข้อแตกต่างระหว่างบทบัญญัติปัจจุบันและบทบัญญัติฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม

เมื่อนำหลักการภายใต้บทบัญญัติข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 (ก่อนแก้ไข) มาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมที่ได้สรุปไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ในกรณีของบทบัญญัติข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอนั้น ได้มีการแก้ไขข้อ 12/1(2) ให้จำกัดอยู่แต่เฉพาะกรณีของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” และเพิ่มเติมกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับกรณีของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ” โดยแยกออกเป็น ข้อ 12/1(3) กรณีมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย ที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 และ ข้อ 12/1(4) กรณีที่มีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย ที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

จากการแก้ไขดังกล่าวย่อมส่งผลให้ประเด็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จากค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยถือเป็นค่าบริการที่อยู่ในบังคับต้อง

ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไม่ว่าค่าบริการดังกล่าวจะถือเป็นค่าจ้างทำของภายใต้ข้อ 8 ข้อ 12 หรือค่าบริการภายใต้ข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ก็ตาม

5.3.3.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

นอกจากการแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยดังที่ได้กล่าวไปข้างต้นแล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า ข้อเสนอแนะของ OECD เกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร ภายใต้รายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) ที่ผู้เขียนได้นำเสนอไว้ในหัวข้อที่ 4.2.3 นั้น ถือเป็นข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยซึ่งมีแนวโน้มที่จะอยู่ในสถานะรัฐแหล่งเงินได้เป็นอย่างดี เนื่องจากข้อเสนอของ OECD ดังกล่าว โดยภาพรวมแล้วล้วนแต่เป็นการเสนอให้มีการขยายขอบเขตของการตีความในการจัดเก็บภาษีให้มีความรัดกุมและเป็นธรรมแก่รัฐแหล่งเงินได้มากยิ่งขึ้น ทั้งในส่วนของกำกวมของการจำกัดกรอบของข้อยกเว้นการเกิดสถานประกอบการถาวรภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(4) ลงโดยกำหนดให้กิจกรรมทุกประเภทต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่ากิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบของธุรกิจเท่านั้น อีกทั้งยังเสนอให้มีการแก้ไขขอบเขตการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(5) และ 5(6) ให้ครอบคลุมถึงการทำให้ “หน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น” เพื่อป้องกันการเลี่ยงการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบการในต่างประเทศอีกด้วย

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า รัฐบาลไทยควรรีบดำเนินการเจรจาเพื่อแก้ไขข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ ให้สอดคล้องกับแนวทางที่ OECD เสนอแนะและแก้ไขไว้ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้แล้วเสร็จโดยเร็วที่สุดโดยเฉพาะในประเด็นเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรดังที่ผู้เขียนได้สรุปไว้ในหัวข้อที่ 4.2.3 เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการในต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ทั้งนี้ ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ผู้เขียนเสนอให้รัฐบาลไทยดำเนินการเจรจาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) ประเด็นการจำกัดกรอบของข้อยกเว้นการเกิดสถานประกอบการถาวรภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไข สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“แม้จะมีบทบัญญัติวรรคก่อนของข้อนี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" ไม่รวมถึง

(ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

(ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อประโยชน์ในการเก็บรักษา จัดแสดงหรือส่งมอบ

(ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น เพียงเพื่อประโยชน์ที่จะให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

(ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดซื้อของหรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อเสนอเพื่อวิสาหกิจนั้น

(จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมอื่นให้แก่วิสาหกิจนั้น

(ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อการดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึงในอนุวรรค (ก) ถึง (จ) รวมเข้าด้วยกัน

โดยมีเงื่อนไขว่า กิจกรรมดังกล่าว หรือกิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำในกรณีของอนุวรรค (ฉ) มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ”

(2) ประเด็นการแก้ไขขอบเขตของสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไข สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

“5. ภายใต้บทบัญญัติของวรรค 6 แม้จะมีบทบัญญัติของวรรค 1 และวรรค 2 ถ้าบุคคลใดกระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาหรือหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำอย่างเป็นปกติวิสัยโดยบุคคลนั้นทำสัญญาหรือทำหน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น และสัญญาดังกล่าว

ก) ถูกจัดทำขึ้นในนามของวิสาหกิจนั้น หรือ

ข) เป็นสัญญาสำหรับการโอนกรรมสิทธิ์ หรือการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินซึ่งวิสาหกิจนั้นเป็นเจ้าของหรือทรัพย์สินซึ่งวิสาหกิจนั้นมีสิทธิใช้ หรือ

ค) เป็นสัญญาสำหรับการให้บริการโดยวิสาหกิจนั้น

ในกรณีดังกล่าวย่อมถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาแรกสำหรับกิจกรรมต่างๆที่บุคคลนั้นได้กระทำไปเพื่อวิสาหกิจนั้น เว้นแต่กิจกรรมของบุคคลนั้นถูกจำกัดอยู่แต่เฉพาะกิจกรรมที่กล่าวถึงในวรรค 4 ซึ่งถ้าได้กระทำผ่านสถานธุรกิจประจำจะไม่ทำให้สถานธุรกิจประจำดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรตามบทบัญญัติแห่งวรรคนี้

6. ก) บทบัญญัติของวรรค 5 จะไม่ใช้บังคับในกรณีที่บุคคลซึ่งกระทำการในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งในนามของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นประกอบกิจการเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระในรัฐผู้ทำสัญญาที่กล่าวถึงรัฐแรกและกระทำการแทนวิสาหกิจดังกล่าวตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม หากบุคคลใดกระทำการทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดเพื่อวิสาหกิจใดวิสาหกิจหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งวิสาหกิจโดยวิสาหกิจเหล่านั้นมีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกัน บุคคลนั้นย่อมไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระสำหรับวิสาหกิจดังกล่าวภายใต้บทบัญญัติแห่งวรรคนี้

ข) เพื่อวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติในข้อนี้ บุคคลหนึ่งจะถือว่ามีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับวิสาหกิจหนึ่งถ้าหากพิจารณาภายใต้ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องแล้วปรากฏว่า ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจควบคุมอีกฝ่ายหนึ่ง หรือทั้งสองฝ่ายอยู่ภายใต้อำนาจการควบคุมของบุคคลหรือวิสาหกิจรายเดียวกัน แต่ไม่ว่าในกรณีใดก็ตามบุคคลหนึ่งย่อมถือว่ามีความเกี่ยวข้องใกล้ชิดกับวิสาหกิจหนึ่ง ถ้าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีสิทธิในผลตอบแทนจากอีกฝ่ายไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมมากกว่าร้อยละ 50 ของผลตอบแทนทั้งหมดในอีกฝ่ายหนึ่งนั้น (หรือมากกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิในการออกเสียงและมูลค่าของหุ้นหรือของผลประโยชน์ตอบแทนทั้งหมดในบริษัท ในกรณีที่บุคคลและ/หรือวิสาหกิจนั้นเป็นบริษัท) หรือถ้าบุคคลอีกคนหนึ่งมีสิทธิในผลตอบแทนทั้งจากบุคคลนั้นและจากวิสาหกิจนั้น ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมมากกว่าร้อยละ 50 ของผลตอบแทนทั้งหมดในอีกฝ่ายหนึ่งนั้น (หรือมากกว่าร้อยละ 50 ของสิทธิในการออกเสียงและมูลค่าของหุ้นหรือของผลประโยชน์ตอบแทนทั้งหมดในบริษัท ในกรณีที่บุคคลและ/หรือวิสาหกิจนั้นเป็นบริษัท)”

5.4 การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์²

5.4.1 สาเหตุและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากการที่จะแก้ไขปรับปรุงแนวทางการตีความสถานประกอบการถาวรให้สามารถแก้ไขปัญหาค่าการหลีกเลี่ยงภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น ผู้ที่เกี่ยวข้องจะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับปัญหาที่เป็นอยู่ในปัจจุบันเสียก่อน ว่าการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นสามารถทำได้ด้วยวิธีการใด เพื่อที่จะสามารถอุดช่องโหว่ของกฎหมายและการตีความของอนุสัญญาซ้อนๆ ให้มีความรัดกุมและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

ในการนี้ผู้เขียนจึงจะขอหยิบยกตัวอย่างของการหลีกเลี่ยงภาษีที่ได้มีการนำเสนอไว้โดย OECD อาทิเช่น ในกรณีของบริษัท RCo ซึ่งเป็นบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R และเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งมีมูลค่ามหาศาล โดยบริษัท RCo ต้องการที่จะให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ แก่ลูกค้าในประเทศ S แต่บริษัท RCo เห็นว่าหากตนให้บริการแก่ลูกค้าโดยตรงก็ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก บริษัท RCo จึงไปเปิดสำนักงานสาขาเพื่อก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นในประเทศ Y ซึ่งเป็นรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่ต่ำ

จากนั้นบริษัท RCo ก็จะดำเนินการโอนพนักงานที่เกี่ยวข้องกับงานอันเป็นส่วนสำคัญในการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ให้ไปประจำอยู่ที่สถานประกอบการถาวรดังกล่าวในประเทศ Y แล้วบริษัท RCo จึงค่อยดำเนินการให้สิทธิการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาของตนแก่บริษัทลูกในภูมิภาคต่างๆซึ่งรวมถึงบริษัท Tco ซึ่งเป็นบริษัทผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ T เพื่อแลกกับค่าตอบแทนเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ

ในขณะที่บริษัท Tco ก็จะทำหน้าที่เป็นทั้งเจ้าของเว็บไซต์และศูนย์จัดเก็บข้อมูล (Data Center) ที่จะให้บริการแก่ลูกค้า และยังทำหน้าที่เป็นผู้เข้าทำสัญญาที่เป็นสัญญามาตรฐานและให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศ S ตลอดจนเก็บเงินจากลูกค้าโดยตรงด้วย โดยมีบริษัท Sco ในประเทศ S เป็นเพียงผู้ให้บริการด้านการตลาดและดูแลด้านการให้บริการหลังการขายต่างๆแก่ลูกค้าในประเทศ S แทนบริษัท Tco เท่านั้น

² OECD (2015), “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,” p.175 - 177, Accessed May 1, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

จากการวางโครงสร้างบริษัทของบริษัท RCo และบริษัทอื่นๆในเครือของบริษัท RCo ในลักษณะนี้ ส่งผลให้ประเทศต่างๆไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยดังที่ควรจะเป็น กล่าวคือ

เมื่อพิจารณาถึงอำนาจการจัดเก็บภาษีของประเทศ S (ประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์) ก็จะพบว่า ประเทศ S แม้จะสามารถจัดเก็บภาษีในส่วนของค่าบริการทางการตลาด และบริการหลังการขายที่บริษัท SCo ให้บริการแก่บริษัท TCo ในต่างประเทศตามหลักถิ่นที่อยู่ก็ตาม เงินภาษีที่ประเทศ S จะได้นั้นก็น้อยมาก ในขณะที่เดียวกันประเทศ S ก็ไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากการจ่ายค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้ เนื่องจากบริษัท TCo ไม่ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศ S ค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นภาษีในประเทศ S ตามนัยแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ T และประเทศ S

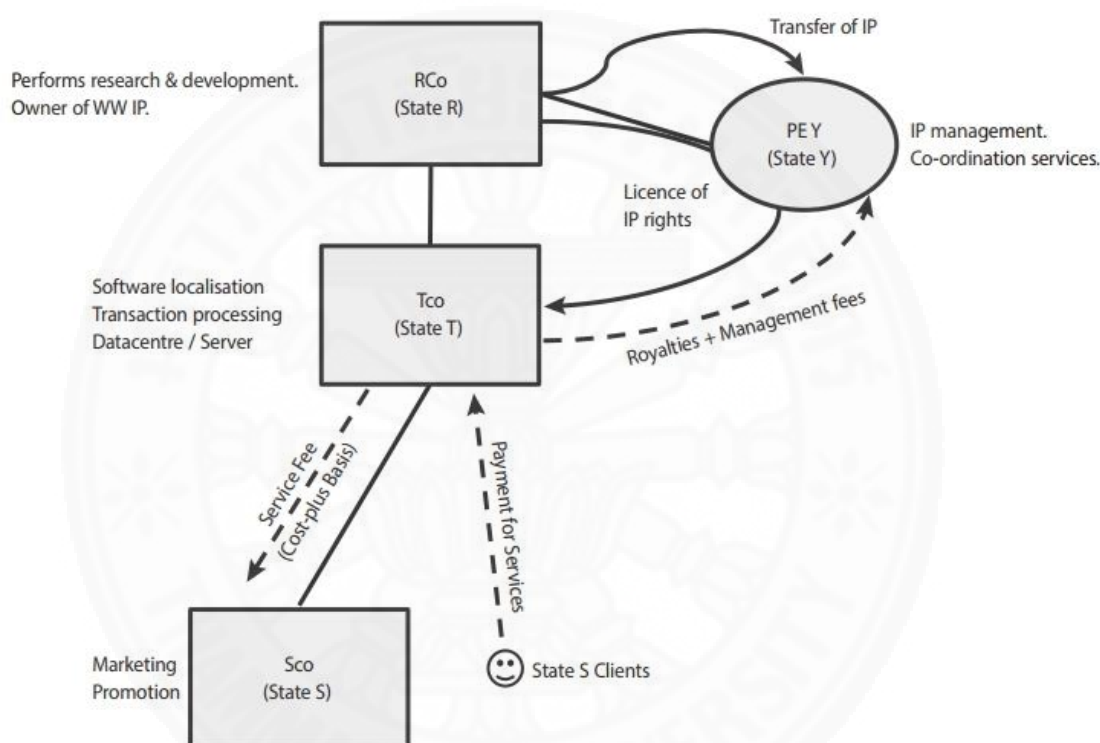
ในขณะเดียวกันประเทศ T ในฐานะรัฐถิ่นที่อยู่ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากบริษัท TCo ผู้มีรายได้จากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ นั้นก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากบริษัท TCo ได้อย่างเต็มที่เช่นกัน เนื่องจากบริษัท TCo มักจะมีค่าใช้จ่ายค่าสิทธิการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาที่ต้องจ่ายให้แก่สถานประกอบการถาวรของบริษัท RCo ในประเทศ Y ประเทศเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวเป็นจำนวนมากอยู่เสมอ จึงทำให้บริษัท TCo เหลือกำไรที่ต้องเสียภาษีให้ประเทศ T ในจำนวนที่ค่อนข้างน้อย และในส่วนของ การจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้น บริษัท TCo ก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการจ่ายค่าสิทธิไปให้แก่สถานประกอบการถาวรของบริษัท RCo ในประเทศ Y ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยเท่าใดนัก เนื่องจากถือเป็นการจ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ R ซึ่งเป็นประเทศที่บริษัท RCo เลือกแล้วว่าจะได้รับประโยชน์จากเขตอำนาจภาษีสำหรับค่าสิทธิภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ค่อนข้างต่ำ

ในขณะเดียวกันทางฝั่งของประเทศ R หากเป็นประเทศที่ใช้วิธีการจัดภาษีซ้อนโดยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้ หรือเป็นประเทศที่จัดเก็บภาษีโดยใช้หลักอาณาเขต (Territoriality Principle) ดังเช่นกรณีของประเทศฝรั่งเศสแล้ว เงินได้ค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่สถานประกอบการถาวรของบริษัท RCo ในประเทศ Y ได้รับก็จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศ R อีกแต่อย่างใด

จากตัวอย่างการหลีกเลี่ยงภาษีของธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ที่กล่าวมาข้างต้นนี้จึงแสดงให้เห็นแล้วว่า ปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ นี้ถือเป็นปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งที่ควรพิจารณา แม้ในปัจจุบันปัญหาดังกล่าวอาจจะยังไม่

ส่งผลกระทบต่อประเทศไทยมากเท่าใดนักก็ตาม แต่ถ้าหากเราไม่รีบดำเนินการหาทางแก้ไขและป้องกันไว้เสียแต่เนิ่นๆ ปัญหาดังกล่าวก็อาจลุกลามและส่งผลกระทบต่ออย่างมหาศาลแก่ประเทศไทยในอนาคตก็เป็นได้

ภาพที่ 5.1 ตัวอย่างการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์³



5.4.2 บทวิเคราะห์

จากตัวอย่างของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่ผู้เขียนได้หยิบยกมานำเสนอไว้ข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าหนึ่งในสาเหตุสำคัญของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐแหล่งเงินได้เกิดจากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนมักกำหนดให้ กิจกรรมบางประเภทถือเป็นกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นไม่ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เช่น กรณี “การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดซื้อของ หรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวมข้อเสนอเพื่อ

³ Ibid., p.176.

วิสาหกิจนั้น” โดยมีได้กำหนดว่ากิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ (activity of a preparatory or auxiliary character) แต่อย่างไรก็ตาม ประกอบกับ หลักเกณฑ์การเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนภายใต้แม่บทอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับปัจจุบันที่ยังจำกัดอยู่แต่เพียงการก่อให้เกิดสัญญาขึ้นอย่างเป็นทางการในนามของผู้ประกอบการในต่างประเทศเท่านั้น กรณีดังกล่าวจึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศสามารถอาศัย ช่องโหว่ของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่กำหนดไว้ใน อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ด้วยการจำกัดขอบเขตของกิจกรรมที่ ให้บริษัทลูกหรือตัวแทนในประเทศไทยดำเนินการไว้เพียงแต่การดำเนินกิจกรรมที่เข้าช้อยกเว้นภายใต้ บริษัทลูกหรือตัวแทนในประเทศไทยดำเนินการไว้เพียงแต่การดำเนินกิจกรรมที่เข้าช้อยกเว้นภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เช่น การโฆษณาและการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ แก่ลูกค้าในประเทศไทยแทนผู้ให้บริการในต่างประเทศ แล้วให้ผู้รับบริการเข้าทำสัญญาขอใช้บริการ ประมวลผลแบบคลาวด์ซึ่งเป็นสัญญาที่กำหนดไว้เป็นมาตรฐานในเว็บไซต์กับผู้ให้บริการใน ต่างประเทศผ่านทางเว็บไซต์ของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยตรง เป็นต้น ซึ่งการกระทำใน ลักษณะดังกล่าวย่อมจะส่งผลให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศได้รับยกเว้นตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษี ซ้อนฯไม่ถือว่าบริษัทลูกหรือตัวแทนดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

5.4.3 ข้อเสนอแนะ

ในลักษณะทำนองเดียวกับข้อเสนอแนะในหัวข้อ 5.3.3 ผู้เขียนมีความเห็น ว่า ในการแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้มีความจำเป็น จะต้องดำเนินการเจรจากับประเทศต่างๆ เพื่อดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องด้วยสถานประกอบการถาวร ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการ กำหนดประเภทของกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ให้มีการจำกัด ขอบเขตของช้อยกเว้นดังกล่าวลงโดยกำหนดให้กิจกรรมทุกประเภทต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า กิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบของธุรกิจเท่านั้น

นอกจากนี้ผู้เขียนยังมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรดำเนินการเจรจาเพื่อ แก้ไขขอบเขตการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตลอดจนขอบเขตของช้อยกเว้นกรณี การมีตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ให้ครอบคลุมถึงการทำให้ “หน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการ ทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น” เพื่อป้องกันการ หลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มเติมตามแนวทางที่ OECD ได้เสนอไว้ในรายงาน

เกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) ด้วย ดังรายละเอียดที่ได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 5.3.3

อย่างไรก็ตาม แม้ประเทศไทยจะมีกฎหมายที่อนุญาตให้จัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวได้ก็ตาม ประเทศไทยก็ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย หากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวสามารถถ่ายโอนกำไรที่สมควรต้องเสียภาษีในประเทศไทยออกไปยังประเทศอื่น ๆ ที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า นอกเหนือจากประเด็นปัญหาและข้อเสนอแนะต่างๆที่ผู้เขียนได้นำเสนอไปข้างต้นแล้ว ประเด็นปัญหาอีกประการหนึ่งที่สำคัญและสมควรได้รับการพิจารณาจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่อไปก็คือ ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการจัดสรรรายรับและรายจ่ายที่จะนำไปใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิของสถานประกอบการถาวรของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและในต่างประเทศ เพื่อก่อให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมในการจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่มากยิ่งขึ้น

บทที่ 6

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

6.1 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของไทย

6.1.1 บทวิเคราะห์

เนื่องจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นธุรกิจที่มีการเก็บค่าตอบแทนหลากหลายรูปแบบ ผู้เขียนจึงแยกการพิจารณาประเภทเงินได้จากค่าตอบแทนจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ดังต่อไปนี้

6.1.1.1 กรณีค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ค่าตอบแทนดังกล่าวมีลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์สำหรับเชื่อมต่อเข้าสู่ระบบการประมวลผลของผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ กรณีจึงน่าจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแนวการตีความดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.101/2544 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 27 มิถุนายน พ.ศ. 2544 (“คำชี้แจง ท.ป.101/2544”) ซึ่งได้มีการยกตัวอย่างของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ไว้ให้หมายความรวมถึงค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (ซอฟต์แวร์) ด้วย

6.1.1.2 กรณีค่าบริการในการประมวลผล ผู้เขียนมีความเห็นว่า ค่าตอบแทนดังกล่าวมีลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อผลลัพธ์ของการประมวลผลข้อมูลที่ส่งมาจากระบบการประมวลผลแบบคลาวด์ ของผู้ให้บริการ โดยมีได้มีการโอนสิทธิครอบครองในทรัพย์สินหรือสิทธิในการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินทางปัญญาให้แก่ผู้รับบริการแต่อย่างใด อีกทั้งธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์ ก็ยังถือเป็นธุรกิจที่ต้องมีการลงทุนค่อนข้างสูง ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ค่าบริการในการประมวลผลดังกล่าวน่าจะถือเป็นเงินได้ประเภทค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแนวการตีความดังกล่าวสอดคล้องกับแนวการตีความภายใต้หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เกี่ยวกับการจ่ายค่าใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียม (ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.06)/307 ลงวันที่ 9 เมษายน 2547 และเลขที่ กค 0811/11792 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2544) ค่าบริการเชื่อมต่อข้อมูลทางโทรศัพท์และส่งข้อมูลผ่านทางระบบ (ตาม

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706(กม.01)/389 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2549) และค่าเช่าเครื่องเครือข่ายเว็บ (Web Server) ซึ่งล้วนตีความว่าเป็นค่าบริการตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นการให้บริการที่ต้องใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่และมีการลงทุนค่อนข้างสูง

6.1.2 ข้อเสนอแนะ

ในส่วนของข้อเสนอแนะเกี่ยวกับปัญหาการจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของไทยนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้จากเหตุผลและตัวอย่างการตีความจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้น จะพอชี้ให้เห็นได้ว่าค่าบริการแต่ละส่วนควรจะถือเป็นเงินได้ประเภทใดภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรก็ควรที่จะดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมคำชี้แจง ท.ป. 101/2544 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544 เสียใหม่ โดยเพิ่มตัวอย่างของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ เข้าไปด้วยเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความในเรื่องดังกล่าวมากยิ่งขึ้น และยังเป็นการป้องกันการเกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร อันอาจนำไปสู่ข้อพิพาทขึ้นได้ในอนาคต

6.2 การจำแนกประเภทของเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

6.2.1 บทวิเคราะห์

เนื่องจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์เป็นธุรกิจที่มีการเก็บค่าตอบแทนหลากหลายรูปแบบ ผู้เขียนจึงแยกการพิจารณาประเภทเงินได้ของค่าตอบแทนจากธุรกิจการประมวลผลแบบคลาวด์โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วนในลักษณะทำนองเดียวกับการวิเคราะห์ประเด็นการจำแนกประเภทเงินได้ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

6.2.1.1 กรณีค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์เพื่อเข้าถึงบริการประมวลผลแบบคลาวด์ เมื่อพิจารณาจากข้อตกลงเรื่องค่าสิทธิ (ซึ่งมักจะอยู่ในข้อ 12) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับต่างๆ จะเห็นได้ว่า มักจะมีการกำหนดนิยามของ “ค่าสิทธิ” ไว้โดยให้หมายความรวมถึงค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ซึ่งรวมถึงคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ด้วย (อาทิเช่น ข้อ 12 วรรค 3 (ก) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฯระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น) ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าค่าบริการในส่วนนี้น่าจะถือเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯที่เกี่ยวข้อง

6.2.1.2 กรณีค่าบริการในการประมวลผล เนื่องจากค่าบริการในการประมวลผลนั้นมีได้มีเนื้อหาของกรให้บริการที่เข้าลักษณะของรายได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประเภทใดเป็นการเฉพาะ และรายได้ค่าบริการในการประมวลผลก็ยังถือเป็นรายได้หลักของธุรกิจอีกด้วย ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า กรณีค่าบริการในการประมวลผลน่าจะถือเป็นรายได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) มากกว่าที่จะเป็นรายได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalty) หรือรายได้ประเภทอื่นใด

6.2.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนขอเสนอให้กรมสรรพากรมีการวางแผนการตีความสำหรับธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ไว้เป็นการเฉพาะพร้อมให้เหตุผลดังรายละเอียดที่ได้อธิบายไว้ในบทวิเคราะห์ข้างต้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถนำแนวทางการตีความดังกล่าวไปใช้เป็นตัวอย่างในการตีความสำหรับประเด็นการจำแนกประเภทเงินได้จากธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ได้อย่างถูกต้อง เป็นรูปธรรม และเกิดความเข้าใจที่ตรงกันของผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานกรมสรรพากร

6.3 การพิจารณาเกี่ยวกับการมีสถานประกอบการถาวรในการดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ภายใต้ข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

6.3.1 บทวิเคราะห์

เนื่องจากหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ว่าด้วยเรื่องสถานประกอบการถาวรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันมีแนวคิดมุ่งเน้นไปที่ความมีตัวตนทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้ของผู้ให้บริการ ในขณะที่กฎหมายภาษีอากรภายใต้ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองต่างๆ ของประเทศไทยเองนั้นก็ยังคงมีข้อจำกัดในเรื่องดังกล่าวอยู่เช่นกัน กรณีดังกล่าวจึงส่งผลให้ประเทศไทยไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดขึ้นจากการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ของบริษัทต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ไม่ว่าจะเป็นสาเหตุจากความไม่ชัดเจนของขอบเขตการจัดเก็บภาษีภายใต้มาตรา 66 วรรคสองที่มักจะมีการตีความไปในแนวทางที่มุ่งเน้นแต่เพียงการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีการจัดตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น ในขณะที่บทบัญญัติแห่งมาตรา 76 ทรพ. นั้นก็จะมุ่งเน้นแต่เพียงการจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเฉพาะในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเท่านั้น บทบัญญัติทั้งสองที่กล่าวมาข้างต้นจึงยังไม่อาจครอบคลุมถึงกรณี

การประกอบธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์โดยมีเพียงสถานที่หรือทรัพย์สินบางอย่างเพื่อใช้ในการประกอบกิจการในประเทศไทยโดยปราศจากบุคคลากรของบริษัทต่างประเทศนั้นๆ

ในขณะเดียวกัน มาตรา 70 ซึ่งมุ่งจัดเก็บภาษีจากรายได้ของบริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่มีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยนั้นก็ยังไม่ครอบคลุมถึงเงินได้ค่าบริการผ่านระบบดิจิทัลซึ่งถูกจัดเป็นรายได้ตามมาตรา 40(8) จากเหตุผลดังกล่าวมาทั้งหมดข้างต้นจึงทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากรายได้จากการให้บริการผ่านระบบดิจิทัลซึ่งรวมถึงกรณีของการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ส่งผลให้ประเทศไทยต้องสูญเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ค่าบริการดังกล่าวไปอย่างน่าเสียดาย ดังจะเห็นได้จากบทวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละกรณีในหัวข้อ 3.3.3 ที่ผู้เขียนได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

6.3.2 ข้อเสนอแนะ

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรมีการแก้ไขหรือปรับปรุงข้อบทบางประการทั้งในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ และในประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับรูปแบบการดำเนินธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ ดังนี้

6.3.2.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

ผู้เขียนเสนอให้นำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย มาปรับใช้ในการแก้ไขมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยพิจารณาจากบทบัญญัติภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ประกอบกับประกาศของกรมสรรพากร เลขที่ BOI-S-CHAMP-60-10-10-20140627 เรื่อง “Définition des règles de territorialité” (Definition of territoriality rules) ข้อ 60 ซึ่งตีความคำว่า “การประกอบกิจการในประเทศไทยฝรั่งเศส” (Enterprises carried out in France) ภายใต้มาตรา 209-I แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศไทยไว้ให้หมายความรวมถึง กรณีของกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศฝรั่งเศส (Operations forming a complete business cycle) โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

“มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และ กระทำการในประเทศไทย ให้เสียภาษีเฉพาะส่วนของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิในมาตรฐานนี้ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

คำว่า “กระทำการในประเทศไทย” ในวรรคสอง หมายความว่ารวมถึงกิจการซึ่งเป็นผลจากการดำเนินงานอย่างครบวงจรภายในประเทศไทย ไม่ว่าจะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวจะมีสำนักงานสาขาในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม”

เมื่อนำหลักการภายใต้บทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับปัจจุบัน (ก่อนแก้ไข) มาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมที่ได้สรุปไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ในกรณีของบทบัญญัติแห่งมาตรา 66 ฉบับที่ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม นั้น ไม่ว่าจะบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์จะมีลูกจ้าง ตัวแทน สำนักงานสาขา หรือเซิร์ฟเวอร์ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม หากผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวมีการรับคำสั่งซื้อจากผู้ซื้อบริการในประเทศไทย มีการสำรวจข้อมูลหรือบันทึกข้อมูลของผู้ใช้งานในประเทศไทยเพื่อนำไปใช้ในการปรับปรุงบริการให้สอดคล้องกับความต้องการของผู้ใช้งานในประเทศไทย และมีการประมวลผลข้อมูลและส่งผลลัพธ์จากการประมวลผลข้อมูลให้แก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทย กรณีดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นกิจการซึ่งมีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจอย่างครบวงจรภายในประเทศไทย (Operations forming a complete business cycle) แล้ว ผู้ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการกระทำการในประเทศไทยนั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรฉบับปรับปรุงแก้ไขนี้

6.3.2.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

ผู้เขียนเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“ข้อ 12/1 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการอื่น ๆ นอกเหนือจากกรณีที่กำหนดไว้ในข้อ 8 ข้อ 9 (2) ข้อ 10 ข้อ 12 ข้อ 12/3 และข้อ 12/4 แต่ไม่รวมถึงการจ่าย ค่าบริการของโรงแรม ค่าบริการของภัตตาคาร และค่าเบี้ยประกันชีวิต ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

คำว่า “การให้บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การขายสินค้า

คำว่า “ภัตตาคาร” หมายความว่า กิจการขายอาหารหรือเครื่องดื่มไม่ว่าชนิดใด ๆ รวมทั้งกิจการรับจ้างปรุงอาหารหรือเครื่องดื่ม ทั้งนี้ ไม่ว่าในหรือจากสถานที่ซึ่งจัดให้ประชาชนเข้าไปบริโภคได้”

โดยข้อเสนอดังกล่าวเป็นการเสนอให้มีการแก้ไขข้อ 12/1(2) ให้จำกัดอยู่แต่เฉพาะกรณีของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย” และเพิ่มเติมกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับกรณีของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ” โดยแยกออกเป็น ข้อ 12/1(3) กรณีมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย ที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 และ ข้อ 12/1(4) กรณีที่มีได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย ที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0 เพื่อให้ประเด็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากค่าบริการประมวลผลแบบคลาวด์มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยถือเป็นค่าบริการที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไม่ว่าค่าบริการดังกล่าวจะถือเป็นค่าจ้างทำของภายใต้ข้อ 8 ข้อ 12 หรือค่าบริการภายใต้ข้อ 12/1 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ก็ตาม

6.3.2.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ข้อเสนอแนะของ OECD เกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงการเกิดขึ้นของสถานประกอบการถาวร ภายใต้รายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) ที่ผู้เขียนได้นำเสนอไว้ในหัวข้อที่ 4.2.3 นั้น ถือเป็นข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากข้อเสนอของ OECD ดังกล่าว โดยภาพรวมแล้วล้วนแต่เป็นการเสนอให้มีการขยายขอบเขตของการตีความในการจัดเก็บภาษีให้มีความรัดกุมและเป็นธรรมแก่รัฐแหล่งเงินได้มากยิ่งขึ้น ทั้งในส่วนของการจำกัดกรอบของข้อยกเว้นการเกิดสถานประกอบการถาวร ภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(4) ลงโดยกำหนดให้กิจกรรมทุกประเภทต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่ากิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบของธุรกิจเท่านั้น อีกทั้งยังเสนอให้มีการแก้ไขขอบเขตการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ภายใต้แม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(5) และ 5(6) ให้ครอบคลุมถึงการทำให้ “หน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติม อย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น” เพื่อป้องกันการเลี่ยงการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบการในต่างประเทศอีกด้วย

ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า รัฐบาลไทยควรริบดำเนินการการเจรจาเพื่อแก้ไข ข้อตกลงภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ ให้สอดคล้องกับแนวทางที่ OECD เสนอแนะและแก้ไขไว้ในแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้แล้วเสร็จโดยเร็วที่สุดโดยเฉพาะในประเด็นเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ของสถานประกอบการถาวรดังที่ผู้เขียนได้สรุปไว้ในหัวข้อที่ 4.2.3 เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการในต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

6.4 การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์

6.4.1 บทวิเคราะห์

เนื่องจากสาเหตุสำคัญประการหนึ่งของปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐแหล่งเงินได้เกิดจากการที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ มักจะกำหนดให้ กิจกรรมบางประเภทถือเป็นกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นไม่ให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ เช่นกรณี “การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดซื้อของ หรือสินค้าหรือเพื่อรวบรวม

ข้อสนทนเพื่อวิสาหกิจนั้น” โดยมีได้กำหนดว่ากิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบ (activity of a preparatory or auxiliary character) แต่อย่างไรก็ตาม ประกอบกับหลักเกณฑ์การเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนภายใต้แม่บทอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ฉบับปัจจุบันที่ยังจำกัดอยู่แต่เพียงการก่อให้เกิดสัญญาขึ้นอย่างเป็นทางการในนามของผู้ประกอบการในต่างประเทศเท่านั้น กรณีดังกล่าวจึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศสามารถอาศัยช่องโหว่ของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ โดยการจำกัดขอบเขตของกิจกรรมที่ให้บริการหรือตัวแทนในประเทศไทยดำเนินการไว้เพียงแต่การดำเนินกิจกรรมที่เข้าข่ายยกเว้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ซึ่งการกระทำในลักษณะดังกล่าวย่อมจะส่งผลให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศได้รับยกเว้นตามข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ไม่ถือว่าเป็นบริษัทหรือตัวแทนในประเทศไทยดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

6.4.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในการแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้มีความจำเป็นจะต้องดำเนินการเจรจากับประเทศต่างๆ เพื่อดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องด้วยสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดประเภทของกิจกรรมที่ได้รับยกเว้นไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร ให้มีการจำกัดขอบเขตของข้อยกเว้นดังกล่าวลงโดยกำหนดให้กิจกรรมทุกประเภทต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่ากิจกรรมดังกล่าวต้องเป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบของธุรกิจเท่านั้น

นอกจากนี้ผู้เขียนยังมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรดำเนินการเจรจาเพื่อแก้ไขขอบเขตการเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนตลอดจนขอบเขตของข้อยกเว้นกรณีการมีตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ ให้ครอบคลุมถึงการทำให้ “หน้าที่ซึ่งเป็นส่วนสำคัญอันนำไปสู่ข้อสรุปของสัญญาที่มักจะถูกนำไปใช้ในการทำสัญญาโดยปราศจากการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างมีนัยยะสำคัญจากวิสาหกิจนั้น” เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มเติมตามแนวทางที่ OECD ได้เสนอไว้ในรายงานเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไรของกิจการ (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) ด้วย

บรรณานุกรม

หนังสือ

- กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร. คู่มือการเลือกใช้บริการการประมวลผลแบบคลาวด์. กรุงเทพมหานคร: กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร, 2556.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554.
- ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์กฎหมายภาษีอากร, 2546.
- พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.
- ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

วิทยานิพนธ์และสารนิพนธ์

- ธิดา ชินเวศยวงศ์. “การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544.
- สุภิชัย สิริชัยรังสรรค์. “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

อนุวัฒน์ งามประเสริฐกุล. “มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายหลักทรัพย์: ปัญหาทางกฎหมายและแนวทางแก้ไข.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน). “IRIS Platform Innovative Cloud Ecosystem by CAT Telecom.” <http://iris.cattelcom.com/>, 28 มีนาคม 2558.

บริษัท ไอทีคอมเทค คอนเน็ค จำกัด. “ระบบปฏิบัติการ OS คืออะไร.”

<http://www.itcomtech.net/article-all/73-operating-system.html>, 19 เมษายน 2558.

ผศ.ดร.ธนาชาติ นุ่มนนท์. “Forecast on Cloud Computing Trends 2015.”

<http://www.slideshare.net/imcinstitute/cloud-trends2015>, 21 มีนาคม 2558.

สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, “คำศัพท์ Cloud computing.”

<http://www.thaiglossary.org/node/51370>, 21 กุมภาพันธ์ 2559.

สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ, “คำศัพท์ คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล.”

<http://www.thaiglossary.org/search/คอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล>, 22 พฤษภาคม 2559.

Electronic Media

Amazon Web Services Inc. “AWS Elastic Beanstalk.”

<http://aws.amazon.com/elasticbeanstalk/>, March 28, 2015.

David Shakow. “The Taxation of Cloud Computing and Digital Content.”

http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1474&context=faculty_scholarship, February 12, 2015.

Dell, “What Is a Server.” [http://www.dell.com/downloads/us/bsd](http://www.dell.com/downloads/us/bsd/What_Is_a_Server.pdf)

[/What_Is_a_Server.pdf](http://www.dell.com/downloads/us/bsd/What_Is_a_Server.pdf), May 22, 2016.

Direction générale des finances publiques, “IS - Champ d'application et territorialité -

Définition des règles de territorialité.” <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4262-PGP.html>, April 3, 2016.

- Direction générale des finances publiques, “IS - Champ d'application et territorialité - Détermination du lieu d'imposition des entreprises dont le siège est situé en France.” <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4263-PGP.html>, April 3, 2016.
- Ernst & Young Société d’Avocats, 2015 Worldwide Cloud Computing Tax Guide France.” <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2015WorldwideCloudComputingTaxGuideFrance>, December 1, 2015.
- European Union. “The Future of Cloud Computing.” <http://cordis.europa.eu/fp7/ict/ssai/docs/cloud-report-final.pdf>, March 22, 2015.
- Forbes.com Inc. “Roundup of Cloud Computing Forecasts Update, 2013.” <http://www.forbes.com/sites/louiscolumbus/2013/11/16/roundup-of-cloud-computing-forecasts-update-2013/>, April 15, 2015.
- Global Investment Center - USA, “France Investment and Business Guide Volume 1 Strategic and Practical Information.” https://books.google.co.th/books?id=Vj86CgAAQBAJ&pg=PA6&lpg=PA6&dq=sca+partnership+limited+by+shares+france&source=bl&ots=2fX7wrEfnX&sig=Gf549xu4_uxDfJqCMq55MoX8IcA&hl=en&sa=X&ved=0ahUKEwifoPi45fHLAhXRcY4KHX9cBCQQ6AEIkzAD#v=snippet&q=37%2C000&f=false, March 22, 2016.
- Google Inc. “Google App Engine.” <https://cloud.google.com/appengine/>, March 28, 2015.
- Google Inc. “Google Apps for Work.” <https://www.google.com/intx/th/work/apps/business/products/>, March 28, 2015.
- Google Inc. “Google Compute Engine.” <https://cloud.google.com/compute/>, March 28, 2015.
- Google Inc. “Product Pricing.” <https://cloud.google.com/pricing/>, April 15, 2015.
- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), “Corporate Taxation – France.” http://online2.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/gtha/html/gtha_fr_s_001.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4915, March 22, 2016.
- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), “Permanent Establishments – France.” http://online2.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/pe/html/pe_fr_s_000.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4926, March 22, 2016.

- Microsoft Corporation. "Cloud Services Pricing." <http://azure.microsoft.com/en-us/pricing/details/cloud-services/>, April 15, 2015.
- Microsoft Corporation. "Compute Hosting Options Provided by Azure." <http://azure.microsoft.com/en-us/documentation/articles/fundamentals-application-models/>, March 28, 2015.
- Microsoft Corporation. "Office Online." <https://office.live.com/start/default.aspx>, March 28, 2015.
- National Institute of Standards and Technology. "Cloud Computing Synopsis and Recommendations." <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-146/sp800-146.pdf>, March 21, 2015.
- National Institute of Standards and Technology. "The NIST Definition of Cloud Computing." <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf>, March 21, 2015.
- OECD (2012), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version (as it read on 22 July 2010)." <http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en>, January 7, 2015.
- OECD (2014), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 (as it read on 15 July 2014)." http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en, June 1, 2016.
- OECD (2014), "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2014 Deliverable." <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>, January 7, 2015.
- OECD (2015), "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report." <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, May 1, 2016.
- OECD (2015), "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement for 2015 Final Reports." www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, May 1, 2016.
- OECD (2015), "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report." <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, May 1, 2016.
- Pierre Collin and Nicolas Colin, "Task Force on Taxation of the Digital Economy (Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial

Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy).”

http://web.law.columbia.edu/sites/default/files/microsites/academic-fellows/files/taxation_digital_economy.pdf, May 27, 2015.

Progress Software Corporation. “Progress Exchange 2013 Asia Pacific Entering the Market and Growing your Business.”

<https://www.progress.com/~media/Progress/Documents/News%20and%20Events/Exchange2013/Track%208%20-%20Expand%20Market%20Grow%20PFuller%20v2.pdf>, April 15, 2015.

QuinStreet Inc. “Application (Application Software).”

<http://www.webopedia.com/TERM/A/application.html>, April 19, 2015.

Salesforce.com Inc. “Salesforce1 Platform.”

<https://www.salesforce.com/platform/overview/>, March 28, 2015.

Techterms.com. “API.” <http://techterms.com/definition/api>, April 19, 2015.

Techterms.com. “Middleware.” <http://techterms.com/definition/middleware>, April 19, 2015.

Techterms.com. “Runtime.” <http://techterms.com/definition/runtime>, April 19, 2015.

Techterms.com. “Virtualization.” <http://techterms.com/definition/virtualization>, April 19, 2015.

The European Research Consortium for Informatics and Mathematics (ERCIM). “The Future of CLOUD Computing - Report from EC CLOUD Computing Expert Group.” <http://ercim-news.ercim.eu/en80/es/the-future-of-cloud-computing>, March 28, 2015.

Wordpress. “Outside in Marketing.”

https://outsideinmarketing.files.wordpress.com/2012/02/cloud_difference_aas.jpg, March 28, 2015.

ภาคผนวก



ภาคผนวก ก

ข้อเสนอของ OECD ในการแก้ไขแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(5) และข้อ 5(6)¹

CHANGES TO PARAGRAPHS 5 AND 6 OF ARTICLE 5

Replace paragraphs 5 and 6 of Article 5 by the following (changes to the existing text of Article 5 appear in bold italics for additions and ~~strike through~~ for deletions):

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 ~~but subject to the provisions of paragraph 6, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies —~~ is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and ~~has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are~~

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. ~~An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.~~

- a) *Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.*
- b) *For the purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of*

¹ OECD (2015), *supra* note 106, p.16 - 27.

the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.

Proposed changes to the Commentary on Article 5

Replace paragraphs 31 to 39 of the Commentary on Article 5 by the following (changes to the existing text of the Commentary appear in bold italics for additions and ~~strike through~~ for deletions):

Paragraph 5

31. It is a generally accepted principle that an enterprise should be treated as having a permanent establishment in a State if there is under certain conditions a person acting for it, even though the enterprise may not have a fixed place of business in that State within the meaning of paragraphs 1 and 2. This provision intends to give that State the right to tax in such cases. Thus paragraph 5 stipulates the conditions under which an enterprise is deemed to have a permanent establishment in respect of any activity of a person acting for it. ~~The paragraph was redrafted in the 1977 Model Convention to clarify the intention of the corresponding provision of the 1963 Draft Convention without altering its substance apart from an extension of the excepted activities of the person.~~

32. Persons whose activities may create a permanent establishment for the enterprise are so-called dependent agents i.e. persons, whether or not employees of the enterprise, who *act on behalf of the enterprise and are not doing so in the course of carrying on a business as an independent agent* falling under paragraph 6. Such persons may be either individuals or companies and need not be residents of, nor have a place of business in, the State in which they act for the enterprise. It would not have been in the interest of international economic relations to provide that ~~the maintenance of any dependent person~~ *any person undertaking activities on behalf of the enterprise* would lead to a permanent establishment for the enterprise. Such treatment is to be limited to persons who in view of ~~the scope of their authority or~~ the nature of their activity involve the enterprise to a particular extent in business activities in the State concerned. Therefore, paragraph 5 proceeds on the basis that only persons *habitually concluding contracts that are in the name of the enterprise or that are to be performed by the enterprise, or habitually playing the principal role leading to the conclusion of such contracts which are routinely concluded without material modification by the enterprise, having the authority to conclude* ~~contracts~~ can lead to a permanent establishment for the enterprise ~~maintaining them~~. In such a case the person's *actions on behalf of the enterprise, since they result in the conclusion of such contracts and go beyond the mere promotion or advertising, are sufficient to conclude that* ~~has sufficient authority to bind the~~ enterprise's participation in ~~at~~ the business activity in the State concerned. The use of the term "permanent establishment" in this context presupposes, of course, that *the conclusion of contracts by that person, or as a direct result of the actions of that person, makes use of this authority* ~~takes place~~ repeatedly and not merely in isolated cases.

32.1 For paragraph 5 to apply, all the following conditions must be met:

- a person acts in a Contracting State on behalf of an enterprise;
- in doing so, that person habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and
- these contracts are either in the name of the enterprise or for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or for the provision of services by that enterprise.

32.2 Even if these conditions are met, however, paragraph 5 will not apply if the activities performed by the person on behalf of the enterprise are covered by the independent agent exception of paragraph 6 or are limited to activities mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would be deemed not to create a permanent establishment. This last exception is explained by the fact that since, by virtue of paragraph 4, the maintenance of a fixed place of business solely for the purposes of preparatory or auxiliary activities is deemed not to constitute a permanent establishment, a person whose activities are restricted to such purposes should not create a permanent establishment either. Where, for example, a person acts solely as a buying agent for an enterprise and, in doing so, habitually concludes purchase contracts in the name of that enterprise, paragraph 5 will not apply even if that person is not independent of the enterprise as long as such activities are preparatory or auxiliary (see paragraph 22.5 above).

32.3 A person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise when that person involves the enterprise to a particular extent in business activities in the State concerned. This will be the case, for example, where an agent acts for a principal, where a partner acts for a partnership, where a director acts for a company or where an employee acts for an employer. A person cannot be said to be acting on behalf of an enterprise if the enterprise is not directly or indirectly affected by the action performed by that person. As indicated in paragraph 32, the person acting on behalf of an enterprise can be a company; in that case, the actions of the employees and directors of that company are considered together for the purpose of determining whether and to what extent that company acts on behalf of the enterprise.

32.4 The phrase "concludes contracts" focusses on situations where, under the relevant law governing contracts, a contract is considered to have been concluded by a person. A contract may be concluded without any active negotiation of the terms of that contract; this would be the case, for example, where the relevant law provides that a contract is concluded by reason of a person accepting, on behalf of an enterprise, the offer made by a third party to enter into a standard contract with that enterprise. Also, a contract may, under the relevant law, be concluded in a State even if that contract is signed outside that State; where, for example, the conclusion of a contract results from the acceptance, by a person acting on behalf of an enterprise, of an offer to enter

into a contract made by a third party, it does not matter that the contract is signed outside that State. In addition, a person who negotiates in a State all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to conclude the contract in that State even if that contract is signed by another person outside that State.

32.5 The phrase "or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise" is aimed at situations where the conclusion of a contract directly results from the actions that the person performs in a Contracting State on behalf of the enterprise even though, under the relevant law, the contract is not concluded by that person in that State. Whilst the phrase "concludes contracts" provides a relatively well-known test based on contract law, it was found necessary to supplement that test with a test focusing on substantive activities taking place in one State in order to address cases where the conclusion of contracts is clearly the direct result of these activities although the relevant rules of contract law provide that the conclusion of the contract takes place outside that State. The phrase must be interpreted in the light of the object and purpose of paragraph 5, which is to cover cases where the activities that a person exercises in a State are intended to result in the regular conclusion of contracts to be performed by a foreign enterprise, i.e. where that person acts as the sales force of the enterprise. The principal role leading to the conclusion of the contract will therefore typically be associated with the actions of the person who convinced the third party to enter into a contract with the enterprise. The phrase therefore applies where, for example, a person solicits and receives (but does not formally finalise) orders which are sent directly to a warehouse from which goods belonging to the enterprise are delivered and where the enterprise routinely approves these transactions. It does not apply, however, where a person merely promotes and markets goods or services of an enterprise in a way that does not directly result in the conclusion of contracts. Where, for example, representatives of a pharmaceutical enterprise actively promote drugs produced by that enterprise by contacting doctors that subsequently prescribe these drugs, that marketing activity does not directly result in the conclusion of contracts between the doctors and the enterprise so that the paragraph does not apply even though the sales of these drugs may significantly increase as a result of that marketing activity.

32.6 The following is another example that illustrates the application of paragraph 5. RCO, a company resident of State R, distributes various products and services worldwide through its websites. SCO, a company resident of State S, is a wholly-owned subsidiary of RCO. SCO's employees send emails, make telephone calls to, or visit large organisations in order to convince them to buy RCO's products and services and are therefore responsible for large accounts in State S; SCO's employees, whose remuneration is partially based on the revenues derived by RCO from the holders of these accounts, use their relationship building skills to try to anticipate the needs of these account holders and to convince them to acquire the products and services offered by RCO. When one of these account holders is persuaded by an employee of SCO to purchase a given quantity of goods or services, the employee indicates the price that will be payable for that quantity, indicates that a contract must be

concluded online with RCO before the goods or services can be provided by RCO and explains the standard terms of RCO's contracts, including the fixed price structure used by RCO, which the employee is not authorised to modify. The account holder subsequently concludes that contract online for the quantity discussed with SCO's employee and in accordance with the price structure presented by that employee. In this example, SCO's employees play the principal role leading to the conclusion of the contract between the account holder and RCO and such contracts are routinely concluded without material modification by the enterprise. The fact that SCO's employees cannot vary the terms of the contracts does not mean that the conclusion of the contracts is not the direct result of the activities that they perform on behalf of the enterprise, convincing the account holder to accept these standard terms being the crucial element leading to the conclusion of the contracts between the account holder and RCO.

32.7 The wording of subparagraphs a), b) and c) ensures that paragraph 5 applies not only to contracts that create rights and obligations that are legally enforceable between the enterprise on behalf of which the person is acting and the third parties with which these contracts are concluded but also to contracts that create obligations that will effectively be performed by such enterprise rather than by the person contractually obliged to do so.

32.8 A typical case covered by these subparagraphs is where contracts are concluded with clients by an agent, a partner or an employee of an enterprise so as to create legally enforceable rights and obligations between the enterprise and these clients. These subparagraphs also cover cases where the contracts concluded by a person who acts on behalf of an enterprise do not legally bind that enterprise to the third parties with which these contracts are concluded but are contracts for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or for the provision of services by that enterprise. A typical example would be the contracts that a "commissionnaire" would conclude with third parties under a commissionnaire arrangement with a foreign enterprise pursuant to which that commissionnaire would act on behalf of the enterprise but in doing so, would conclude in its own name contracts that do not create rights and obligations that are legally enforceable between the foreign enterprise and the third parties even though the results of the arrangement between the commissionnaire and the foreign enterprise would be such that the foreign enterprise would directly transfer to these third parties the ownership or use of property that it owns or has the right to use.

32.9 The reference to contracts "in the name of" in subparagraph a) does not restrict the application of the subparagraph to contracts that are literally in the name of the enterprise; it may apply, for example, to certain situations where the name of the enterprise is undisclosed in a written contract.

32.10 The crucial condition for the application of subparagraphs b) and c) is that the person who habitually concludes the contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of the contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, is acting on behalf of an enterprise in such a way that the parts of the contracts that relate to the

transfer of the ownership or use of property, or the provision of services, will be performed by the enterprise as opposed to the person that acts on the enterprise's behalf.

32.11 For the purposes of subparagraph b), it does not matter whether or not the relevant property existed or was owned by the enterprise at the time of the conclusion of the contracts between the person who acts for the enterprise and the third parties. For example, a person acting on behalf of an enterprise might well sell property that the enterprise will subsequently produce before delivering it directly to the customers. Also, the reference to "property" covers any type of tangible or intangible property.

32.12 The cases to which paragraph 5 applies must be distinguished from situations where a person concludes contracts on its own behalf and, in order to perform the obligations deriving from these contracts, obtains goods or services from other enterprises or arranges for other enterprises to deliver such goods or services. In these cases, the person is not acting "on behalf" of these other enterprises and the contracts concluded by the person are neither in the name of these enterprises nor for the transfer to third parties of the ownership or use of property that these enterprises own or have the right to use or for the provision of services by these other enterprises. Where, for example, a company acts as a distributor of products in a particular market and, in doing so, sells to customers products that it buys from an enterprise (including an associated enterprise), it is neither acting on behalf of that enterprise nor selling property that is owned by that enterprise since the property that is sold to the customers is owned by the distributor. This would still be the case if that distributor acted as a so-called "low-risk distributor" (and not, for example, as an agent) but only if the transfer of the title to property sold by that "low-risk" distributor passed from the enterprise to the distributor and from the distributor to the customer (regardless of how long the distributor would hold title in the product sold) so that the distributor would derive a profit from the sale as opposed to a remuneration in the form, for example, of a commission.

~~32.1 Also, the phrase "authority to conclude contracts in the name of the enterprise" does not confine the application of the paragraph to an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise; the paragraph applies equally to an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise even if these contracts are not actually in the name of the enterprise. Lack of active involvement by an enterprise in transactions may be indicative of a grant of authority to an agent. For example, an agent may be considered to possess actual authority to conclude contracts where he solicits and receives (but does not formally finalise) orders which are sent directly to a warehouse from which goods are delivered and where the foreign enterprise routinely approves the transactions.~~

~~33. The authority to conclude contracts referred to in paragraph 5 must cover contracts relating to operations which constitute the business proper of the enterprise. It would be irrelevant, for instance, if the person had authority to conclude employment contracts engage employees for the enterprise to assist that person's activity for the enterprise or if the person were authorised to conclude, in the name of the enterprise, similar contracts relating to internal~~

operations only. Moreover, ~~whether or not a the authority has to be person~~ *habitually exercised concludes contracts or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise in the other State* should be determined on the basis of the commercial realities of the situation. ~~A person who is authorised to negotiate all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to exercise this authority "in that State", even if the contract is signed by another person in the State in which the enterprise is situated or if the first person has not formally been given a power of representation. The mere fact, however, that a person has attended or even participated in negotiations in a State between an enterprise and a client will not be sufficient, by itself, to conclude that the person has exercised in that State an authority to concluded contracts or played the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise in the name of the enterprise. The fact that a person has attended or even participated in such negotiations could, however, be a relevant factor in determining the exact functions performed by that person on behalf of the enterprise. Since, by virtue of paragraph 4, the maintenance of a fixed place of business solely for purposes listed in that paragraph is deemed not to constitute a permanent establishment, a person whose activities are restricted to such purposes does not create a permanent establishment either.~~

33.1 The requirement that an agent must "habitually" ~~exercise an authority to conclude contracts or play the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise~~ reflects the underlying principle in Article 5 that the presence which an enterprise maintains in a Contracting State should be more than merely transitory if the enterprise is to be regarded as maintaining a permanent establishment, and thus a taxable presence, in that State. The extent and frequency of activity necessary to conclude that the agent is "~~habitually exercising~~" *concluding contracts or playing the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise* ~~exercising authority~~ will depend on the nature of the contracts and the business of the principal. It is not possible to lay down a precise frequency test. Nonetheless, the same sorts of factors considered in paragraph 6 would be relevant in making that determination.

34. Where the requirements set out in paragraph 5 are met, a permanent establishment of the enterprise exists to the extent that the person acts for the latter, *i.e.* not only to the extent that such a person ~~exercises the authority to conclude contracts or plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise in the name of the enterprise.~~

35. Under paragraph 5, only those persons who meet the specific conditions may create a permanent establishment; all other persons are excluded. It should be borne in mind, however, that paragraph 5 simply provides an alternative test of whether an enterprise has a permanent establishment in a State. If it can be shown that the enterprise has a permanent establishment within the meaning of paragraphs 1 and 2 (subject to the provisions of paragraph 4), it is not necessary to show that the person in charge is one who would fall under paragraph 5.

35.1 Whilst one effect of paragraph 5 will typically be that the rights and obligations resulting from the contracts to which the paragraph refers will be allocated to the permanent establishment resulting from the paragraph (see paragraph 21 of the Commentary on Article 7), it is important to note that this does not mean that the entire profits resulting from the performance of these contracts should be attributed to the permanent establishment. The determination of the profits attributable to a permanent establishment resulting from the application of paragraph 5 will be governed by the rules of Article 7; clearly, this will require that activities performed by other enterprises and by the rest of the enterprise to which the permanent establishment belongs be properly remunerated so that the profits to be attributed to the permanent establishment in accordance with Article 7 are only those that the permanent establishment would have derived if it were a separate and independent enterprise performing the activities that paragraph 5 attributes to that permanent establishment.

Paragraph 6

36. Where an enterprise of a Contracting State carries on business dealings through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status agent carrying on business as such, it cannot be taxed in the other Contracting State in respect of those dealings if the agent is acting in the ordinary course of his-that business (see paragraph 32 above). ~~Although it stands to reason that~~ The activities of such an agent, who represents a separate and independent enterprise, ~~cannot constitute~~ should not result in the finding of a permanent establishment of the foreign enterprise, paragraph 6 has been inserted in the Article for the sake of clarity and emphasis.

37. ~~A person will come within the scope of paragraph 6, i.e. he will not constitute a permanent establishment of the enterprise on whose behalf he acts only if:~~

- ~~– he is independent of the enterprise both legally and economically, and~~
- ~~– he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise.~~

37. The exception of paragraph 6 only applies where a person acts on behalf of an enterprise in the course of carrying on a business as an independent agent. It would therefore not apply where a person acts on behalf of an enterprise in a different capacity, such as where an employee acts on behalf of her employer or a partner acts on behalf of a partnership. As explained in paragraph 8.1 of the Commentary on Article 15, it is sometimes difficult to determine whether the services rendered by an individual constitute employment services or services rendered by a separate enterprise and the guidance in paragraphs 8.2 to 8.28 of the Commentary on Article 15 will be relevant for that purpose. Where an individual acts on behalf of an enterprise in the course of carrying on his own business and not as an employee, however, the application of paragraph 6 will still require that the individual do so as an independent agent; as explained in paragraph 38.7 below, this independent status is less likely if the activities of that individual are performed exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or closely related enterprises.

38. Whether a person *acting as an agent* is independent of the enterprise represented depends on the extent of the obligations which this person has vis-à-vis the enterprise. Where the person's commercial activities for the enterprise are subject to detailed instructions or to comprehensive control by it, such person cannot be regarded as independent of the enterprise. Another important criterion will be whether the entrepreneurial risk has to be borne by the person or by the enterprise the person represents. *In any event, the last sentence of subparagraph a) of paragraph 6 provides that in certain circumstances a person shall not be considered to be an independent agent (see paragraphs 38.6 to 38.11 below).* 38.2 The following considerations should be borne in mind when determining whether an agent to whom that last sentence does not apply may be considered to be independent.

38.1 ~~In relation to the test of legal dependence, it should be noted that where the last sentence of subparagraph a) of paragraph 6 does not apply because a subsidiary does not act exclusively or almost exclusively for closely related enterprises, the control which a parent company exercises over its subsidiary in its capacity as shareholder is not relevant in a consideration of the dependence or otherwise of the subsidiary in its capacity as an agent for the parent. This is consistent with the rule in paragraph 7 of Article 5 (see also paragraph 38.11 below). But, as paragraph 41 of the Commentary indicates, the subsidiary may be considered a dependent agent of its parent by application of the same tests which are applied to unrelated companies.~~

38.23 An independent agent will typically be responsible to his principal for the results of his work but not subject to significant control with respect to the manner in which that work is carried out. He will not be subject to detailed instructions from the principal as to the conduct of the work. The fact that the principal is relying on the special skill and knowledge of the agent is an indication of independence.

38.34 Limitations on the scale of business which may be conducted by the agent clearly affect the scope of the agent's authority. However such limitations are not relevant to dependency which is determined by consideration of the extent to which the agent exercises freedom in the conduct of business on behalf of the principal within the scope of the authority conferred by the agreement.

38.45 It may be a feature of the operation of an agreement that an agent will provide substantial information to a principal in connection with the business conducted under the agreement. This is not in itself a sufficient criterion for determination that the agent is dependent unless the information is provided in the course of seeking approval from the principal for the manner in which the business is to be conducted. The provision of information which is simply intended to ensure the smooth running of the agreement and continued good relations with the principal is not a sign of dependence.

38.56 Another factor to be considered in determining independent status is the number of principals represented by the agent. As indicated in paragraph 38.7, independent status is less likely if the activities of the agent are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise over the lifetime of the

business or a long period of time. However, this fact is not by itself determinative. All the facts and circumstances must be taken into account to determine whether the agent's activities constitute an autonomous business conducted by him in which he bears risk and receives reward through the use of his entrepreneurial skills and knowledge. Where an agent acts for a number of principals in the ordinary course of his business and none of these is predominant in terms of the business carried on by the agent, dependence may exist if the principals act in concert to control the acts of the agent in the course of his business on their behalf.

38.67 An independent agent Person cannot be said to act in the ordinary course of their own its business as such when it performs activities that are unrelated to the business of an agent if, in place of the enterprise, such person perform activities which, economically, belong to the sphere of the enterprise rather than to that of their own business operations. Where, for example, a commission agent not only sells the goods or merchandise of the enterprise in his own name but also habitually acts, in relation to that enterprise, as a permanent agent having an authority to conclude contract, he would be deemed in respect of this particular activity to be a permanent establishment, since he is thus acting outside the ordinary course of his own trade or business (namely that of a commission agent), unless his activities are limited to those mentioned at the end of paragraph 5 company that acts as a distributor for a number of companies to which it is not closely related also acts as an agent for a closely related enterprise, the activities that the company undertakes as a distributor will not be considered to be part of the activities that the company carries on in the ordinary course of its business as an agent and will therefore not be relevant in determining whether the company is independent from the closely related enterprise on behalf of which it is acting.

38.8 In deciding whether or not particular activities fall within or outside the ordinary course of business of an agent, one would examine the business activities customarily carried out within the agent's trade as a broker, commission agent or other independent agent rather than the other business activities carried out by that agent. Whilst the comparison normally should be made with the activities customary to the agent's trade, other complementary tests may in certain circumstances be used concurrently or alternatively, for example where the agent's activities do not relate to a common trade.

38.7 The last sentence of subparagraph a) provides that a person is not considered to be an independent agent where the person acts exclusively or almost exclusively for one or more enterprises to which it is closely related. That last sentence does not mean, however, that paragraph 6 will apply automatically where a person acts for one or more enterprises to which that person is not closely related. Paragraph 6 requires that the person must be carrying on a business as an independent agent and be acting in the ordinary course of that business. Independent status is less likely if the activities of the person are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise (or a group of enterprises that are closely related to each other) over the lifetime of that person's business or over a long period of time. Where, however, a person is acting exclusively for one enterprise, to which it is not

closely related, for a short period of time (e.g. at the beginning of that person's business operations), it is possible that paragraph 6 could apply. As indicated in paragraph 38.5, all the facts and circumstances would need to be taken into account to determine whether the person's activities constitute the carrying on of a business as an independent agent.

38.8 The last sentence of subparagraph a) applies only where the person acts "exclusively or almost exclusively" on behalf of closely related enterprises. This means that where the person's activities on behalf of enterprises to which it is not closely related do not represent a significant part of that person's business, that person will not qualify as an independent agent. Where, for example, the sales that an agent concludes for enterprises to which it is not closely related represent less than 10 per cent of all the sales that it concludes as an agent acting for other enterprises, that agent should be viewed as acting "exclusively or almost exclusively" on behalf of closely related enterprises.

38.9 Subparagraph b) explains the meaning of the concept of a "person closely related to an enterprise" for the purpose of the Article. That concept is to be distinguished from the concept of "associated enterprises" which is used for the purposes of Article 9; although the two concepts overlap to a certain extent, they are not intended to be equivalent.

38.10 The first part of subparagraph b) includes the general definition of "a person closely related to an enterprise". It provides that a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. This general rule would cover, for example, situations where a person or enterprise controls an enterprise by virtue of a special arrangement that allows that person to exercise rights that are similar to those that it would hold if it possessed directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in the enterprise. As in most cases where the plural form is used, the reference to the "same persons or enterprises" at the end of the first sentence of subparagraph b) covers cases where there is only one such person or enterprise.

38.11 The second part of subparagraph b) provides that the definition of "person closely related to an enterprise" is automatically satisfied in certain circumstances. Under that second part, a person is considered to be closely related to an enterprise if either one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in the other or if a third person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in both the person and the enterprise. In the case of a company, this condition is satisfied where a person holds directly or indirectly more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company.

38.12 The rule in the last sentence of subparagraph a) and the fact that subparagraph b) covers situations where one company controls or is controlled by another company does not restrict in any way the scope of paragraph 7 of Article 5. As explained in paragraph 41.1 below, it is possible that a subsidiary will act on behalf of its parent company in such a way that the parent will be deemed to have a permanent establishment under paragraph 5; if that is the

case, a subsidiary acting exclusively or almost exclusively for its parent will be unable to benefit from the "independent agent" exception of paragraph 6. This, however, does not imply that the parent-subsidiary relationship eliminates the requirements of paragraph 5 and that such a relationship could be sufficient in itself to conclude that any of these requirements are met.

39. According to the definition of the term "permanent establishment" an insurance company of one State may be taxed in the other State on its insurance business, if it has a fixed place of business within the meaning of paragraph 1 or if it carries on business through a person within the meaning of paragraph 5. Since agencies of foreign insurance companies sometimes do not meet either of the above requirements, it is conceivable that these companies do large-scale business in a State without being taxed in that State on their profits arising from such business. In order to obviate this possibility, various conventions concluded by OECD member countries before [next update] include a provision which stipulates that insurance companies of a State are deemed to have a permanent establishment in the other State if they collect premiums in that other State through an agent established there — other than an agent who already constitutes a permanent establishment by virtue of paragraph 5 — or insure risks situated in that territory through such an agent. The decision as to whether or not a provision along these lines should be included in a convention will depend on the factual and legal situation prevailing in the Contracting States concerned. *Also, the changes to paragraphs 5 and 6 made in [next update] have addressed some of the concerns that such a provision is intended to address.* Frequently, therefore, such a provision will not be contemplated. In view of this fact, it did not seem advisable to insert a provision along these lines in the Model Convention.

ภาคผนวก ข

ข้อเสนอของ OECD ในการแก้ไขแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ข้อ 5(4)¹

**MAKING ALL THE SUBPARAGRAPHS OF ART. 5(4) SUBJECT TO A
“PREPARATORY OR AUXILIARY” CONDITION**

Replace paragraph 4 of Article 5 by the following (changes to the existing text of the paragraph appear in bold italics of additions and ~~strikethrough~~ for deletions):

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

¹ OECD (2015), *supra* note 106, p.28 - 38.

- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery,
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character~~;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character~~;

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

Replace paragraphs 21 to 30 of the existing Commentary on Article 5 (changes to the existing text of the Commentary appear in bold italics of additions and ~~strikethrough~~ for deletions):

Paragraph 4

21. This paragraph lists a number of business activities which are treated as exceptions to the general definition laid down in paragraph 1 and which ~~are not, when carried on through fixed places of business, are not sufficient for these places to constitute permanent establishments, even if the activity is carried on through a fixed place of business. The final part of the paragraph provides that these exceptions only apply if the listed activities have a preparatory or auxiliary character. The common feature of these activities is that they are, in general, preparatory or auxiliary activities. This is laid down explicitly in the case of the exception mentioned in~~ *Since sub paragraph e) applies to any activity that is not otherwise listed in the paragraph (as long as that activity has a preparatory or auxiliary character), the provisions of the paragraph which* actually amounts to a general restriction of the scope of the definition of *permanent establishment* contained in paragraph 1 and, when read with that paragraph, provide a more selective test by which to determine what constitutes a permanent establishment. To a considerable degree, *these provisions* ~~it~~ *limits the* definition in *paragraph 1* and ~~excludes from its rather wide scope a number of forms of business organisation which, although they are carried on through a fixed place of business~~ *fixed places of business which, because the business activities exercised through these places are merely preparatory or auxiliary, should not be treated as permanent establishments. It is recognised that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realisation of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question. [the last two sentences and the last part of the preceding one have been moved from paragraph 23 to this paragraph]* Moreover sub paragraph f) provides that

combinations of activities mentioned in subparagraphs a) to e) in the same fixed place of business shall be deemed not to be a permanent establishment, *subject to the condition, expressed in the final part of the paragraph, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.* Thus the provisions of paragraph 4 are designed to prevent an enterprise of one State from being taxed in the other State, if it *only carries on in that other State, activities of a purely preparatory or auxiliary character in that State. The provisions of paragraph 4.1 (see below) complement that principle by ensuring that the preparatory or auxiliary character of activities carried on at a fixed place of business must be viewed in the light of other activities that constitute complementary functions that are part of a cohesive business and which the same enterprise or closely related enterprises carry on in the same State.*

21.124. It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Each individual case will have to be examined on its own merits. In any case, a fixed place of business whose general purpose is one which is identical to the general purpose of the whole enterprise, does not exercise a preparatory or auxiliary activity.

21.2 *As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Since a preparatory activity precedes another activity, it will often be carried on during a relatively short period, the duration of that period being determined by the nature of the core activities of the enterprise. This, however, will not always be the case as it is possible to carry on an activity at a given place for a substantial period of time in preparation for activities that take place somewhere else. Where, for example, a construction enterprise trains its employees at one place before these employees are sent to work at remote work sites located in other countries, the training that takes place at the first location constitutes a preparatory activity for that enterprise. An activity that has an auxiliary character, on the other hand, generally corresponds to an activity that is carried on to support, without being part of, the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. It is unlikely that an activity that requires a significant proportion of the assets or employees of the enterprise could be considered as having an auxiliary character.*

21.3 *Subparagraphs a) to e) refer to activities that are carried on for the enterprise itself. A permanent establishment, however, would therefore exist if such activities were performed on behalf of other enterprises at the same fixed place of business—the fixed place of business exercising any of the functions listed in paragraph 4 were to exercise them not only on behalf of the enterprise to which it belongs but also on behalf of other enterprises. If, for instance, an advertising agency enterprise that maintained an office for the advertising of its own products or services were also to engage in advertising for on behalf of other enterprises at that location, that office would be regarded as a permanent establishment of the enterprise by which it is maintained.*

22. Subparagraph a) relates ~~only to the case in which an enterprise acquires the use of~~ to a fixed place of business constituted by facilities used by an enterprise for storing, displaying or delivering its own goods or merchandise. Whether the activity carried on at such a place of business has a preparatory or auxiliary character will have to be determined in the light of factors that include the overall business activity of the enterprise. Where, for example, an enterprise of State R maintains in State S a very large warehouse in which a significant number of employees work for the main purpose of storing and delivering goods owned by the enterprise that the enterprise sells online to customers in State S, paragraph 4 will not apply to that warehouse since the storage and delivery activities that are performed through that warehouse, which represents an important asset and requires a number of employees, constitute an essential part of the enterprise's sale/distribution business and do not have, therefore, a preparatory or auxiliary character. Subparagraph b) ~~relates to the stock of merchandise itself and provides that the stock, as such, shall not be treated as a permanent establishment if it is maintained for the purpose of storage, display or delivery.~~ Subparagraph e) covers the case in which a stock of goods or merchandise belonging to one enterprise is processed by a second enterprise, on behalf of, or for the account of, the first mentioned enterprise. The reference to the collection of information in subparagraph d) is intended to include the case of the newspaper bureau which has no purpose other than to act as one of many "tentacles" of the parent body, to exempt such a bureau is to do no more than to extend the concept of "mere purchase".

22.1 Subparagraph a) would cover, for instance, a bonded warehouse with special gas facilities that an exporter of fruit from one State maintains in another State for the sole purpose of storing fruit in a controlled environment during the custom clearance process in that other State. It would also cover a fixed place of business that an enterprise maintained solely for the delivery of spare parts to customers for machinery sold to those customers. Paragraph 4 would not apply, however, where A permanent establishment could also be constituted if an enterprise maintains a fixed place of business for the delivery of spare parts to customers for machinery supplied to those customers and, in addition, where, in addition, it for the maintenances or repairs of such machinery, as this would go beyond the pure delivery mentioned in subparagraph a) of paragraph 4 and would not constitute preparatory or auxiliary activities. Since these after-sale activities constitute ~~organisations~~ perform an essential and significant part of the services of an enterprise vis-à-vis its customers, their activities are not merely auxiliary ones [the preceding two sentences have been moved from paragraph 25 to this paragraph].

22.2 ~~22.1~~ Issues may arise concerning the application of the definition of permanent establishment to ~~Another example is that of~~ facilities such as cables or pipelines that cross the territory of a country. Apart from the fact that income derived by the owner or operator of such facilities from their use by other enterprises is covered by Article 6 where ~~they~~ these facilities constitute immovable property under paragraph 2 of Article 6, the question may arise as to whether subparagraph a) paragraph 4 applies to them. Where these facilities are used to transport property belonging to other enterprises, subparagraph a), which is restricted to delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise that

uses the facility, will not be applicable as concerns the owner or operator of these facilities. Subparagraph e) also will not be applicable as concerns that enterprise since the cable or pipeline is not used solely for the enterprise and its use is not of preparatory or auxiliary character given the nature of the business of that enterprise. The situation is different, however, where an enterprise owns and operates a cable or pipeline that crosses the territory of a country solely for purposes of transporting its own property and such transport is merely incidental to the business of that enterprise, as in the case of an enterprise that is in the business of refining oil and that owns and operates a pipeline that crosses the territory of a country solely to transport its own oil to its refinery located in another country. In such case, subparagraph a) would be applicable. ~~An additional~~ *A separate* question is whether the cable or pipeline could ~~also~~ constitute a permanent establishment for the customer of the operator of the cable or pipeline, i.e. the enterprise whose data, power or property is transmitted or transported from one place to another. In such a case, the enterprise is merely obtaining transmission or transportation services provided by the operator of the cable or pipeline and does not have the cable or pipeline at its disposal. As a consequence, the cable or pipeline cannot be considered to be a permanent establishment of that enterprise.

22.3 Subparagraph b) relates to the *maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise* ~~stock of merchandise itself and provides that the stock, as such, shall not be treated as a permanent establishment if it is maintained for the purpose of storage, display or delivery. This subparagraph is irrelevant in cases where a stock of goods or merchandise belonging to an enterprise is maintained by another person in facilities operated by that other person and the enterprise does not have the facilities at its disposal as the place where the stock is maintained cannot therefore be a permanent establishment of that enterprise. Where, for example, an independent logistics company operates a warehouse in State S and continuously stores in that warehouse goods or merchandise belonging to an enterprise of State R, the warehouse does not constitute a fixed place of business at the disposal of the enterprise of State R and subparagraph b) is therefore irrelevant. Where, however, that enterprise is allowed unlimited access to a separate part of the warehouse for the purpose of inspecting and maintaining the goods or merchandise stored therein, subparagraph b) is applicable and the question of whether a permanent establishment exists will depend on whether these activities constitute a preparatory or auxiliary activity.~~

22.4 Subparagraph c) covers the situation ~~case in which~~ where a stock of goods or merchandise belonging to one enterprise is processed by a second enterprise, on behalf of, or for the account of, the first-mentioned enterprise. *As explained in the preceding paragraph, the mere presence of goods or merchandise belonging to an enterprise does not mean that the fixed place of business where these goods or merchandise are stored is at the disposal of that enterprise. Where, for example, a stock of goods belonging to RCO, an enterprise of State R, is maintained by a toll-manufacturer located in State S for the purposes of processing by that toll-manufacturer, no fixed place of business is at the disposal of RCO and the place where the stock is maintained*

cannot therefore be a permanent establishment of RCO. If, however, RCO is allowed unlimited access to a separate part of the facilities of the toll-manufacturer for the purpose of inspecting and maintaining the goods stored therein, subparagraph c) will apply and it will be necessary to determine whether the maintenance of that stock of goods by RCO constitutes a preparatory or auxiliary activity. [This will be the case if RCO is merely a distributor of products manufactured by other enterprises as in that case the mere maintenance of a stock of goods for the purposes of processing by another enterprise would not form an essential and significant part of RCO's overall activity. In such a case, unless paragraph 4.1 applies, paragraph 4 will deem a permanent establishment not to exist in relation to such a fixed place of business that is at the disposal of the enterprise of State R for the purposes of maintaining its own goods to be processed by the toll-manufacturer.

22.5 The first part of subparagraph d) relates to the case where premises are used solely for the purpose of purchasing goods or merchandise for the enterprise. Since this exception only applies if that activity has a preparatory or auxiliary character, it will typically not apply in the case of a fixed place of business used for the purchase of goods or merchandise where the overall activity of the enterprise consists in selling these goods and where purchasing is a core function in the business of the enterprise. The following examples illustrate the application of paragraph 4 in the case of fixed places of business where purchasing activities are performed:

- *Example 1: RCO is a company resident of State R that is a large buyer of a particular agricultural product produced in State S, which RCO sells from State R to distributors situated in different countries. RCO maintains a purchasing office in State S. The employees who work at that office are experienced buyers who have special knowledge of this type of product and who visit producers in State S, determine the type/quality of the products according to international standards (which is a difficult process requiring special skills and knowledge) and enter into different types of contracts (spot or forward) for the acquisition of the products by RCO. In this example, although the only activity performed through the office is the purchasing of products for RCO, which is an activity covered by subparagraph d), paragraph 4 does not apply and the office therefore constitutes a permanent establishment because that purchasing function forms an essential and significant part of RCO's overall activity.*
- *Example 2: RCO, a company resident of State R which operates a number of large discount stores, maintains an office in State S during a two-year period for the purposes of researching the local market and lobbying the government for changes that would allow RCO to establish stores in State S. During that period, employees of RCO occasionally purchase supplies for their office. In this example, paragraph 4 applies because subparagraph f) applies to the activities performed through the office (since subparagraphs d) and e) would apply to the purchasing, researching and lobbying activities if each of these was the only activity performed at the*

office) and the overall activity of the office has a preparatory character.

22.6 The second part of subparagraph d) relates to a fixed place of business that is used solely to collect information for the enterprise. An enterprise will frequently need to collect information before deciding whether and how to carry on its core business activities in a State. If the enterprise does so without maintaining a fixed place of business in that State, subparagraph d) will obviously be irrelevant. If, however, a fixed place of business is maintained solely for that purpose, subparagraph d) will be relevant and it will be necessary to determine whether the collection of information goes beyond the preparatory or auxiliary threshold. Where, for example, an investment fund sets up an office in a State solely to collect information on possible investment opportunities in that State, the collecting of information through that office will be a preparatory activity. The same conclusion would be reached in the case of an insurance enterprise that sets up an office solely for the collection of information, such as statistics, on risks in a particular market and in the case of a newspaper bureau set up in a State solely to collect information on possible news stories without engaging in any advertising activities: in both cases, the collecting of information will be a preparatory activity.

23. Subparagraph e) ~~applies to~~ ~~provides that~~ a fixed place of business maintained solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity that is not expressly listed in subparagraphs a) to d); as long as that activity through which the enterprise exercises solely an activity which has for the enterprise a preparatory or auxiliary character, that place of business is deemed not to be a permanent establishment. The wording of this subparagraph makes it unnecessary to produce an exhaustive list of ~~exceptions~~ ~~the activities to which the paragraph may apply,~~ the examples listed in subparagraphs a) to d) being merely common examples of activities that are covered by the paragraph because they often have a preparatory or auxiliary character. ~~Furthermore, this subparagraph provides a generalised exception to the general definition in paragraph 1~~ [(the following part of the paragraph has been moved to paragraph 21): and when read with that paragraph provides a more selective test, by which to determine what constitutes a permanent establishment. To a considerable degree it limits that definition and excludes from its rather wide scope a number of business activities which, although they are carried on through a fixed place of business, should not be treated as permanent establishments. It is recognised that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realisation of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question.] Examples are fixed places of business solely for the purpose of advertising or for the supply of information or for scientific research or for the servicing of a patent or a know-how contract, if such activities have a preparatory or auxiliary character. [that last sentence has been moved to paragraph 23]

24. It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole.

Each individual case will have to be examined on its own merits. In any case, a fixed place of business whose general purpose is one which is identical to the general purpose of the whole enterprise, does not exercise a preparatory or auxiliary activity [the preceding three sentences have been moved to paragraph 21.1]. Examples of places of business covered by subparagraph e) are fixed places of business used solely for the purpose of advertising or for the supply of information or for scientific research or for the servicing of a patent or a know-how contract, if such activities have a preparatory or auxiliary character [this sentence currently appears at the end of paragraph 23]. Paragraph 4 would not apply, however, ~~This would not be the case where, for example, if a fixed place of business used for the supply of information would~~ does not only give information but ~~would~~ also furnishes plans etc. specially developed for the purposes of the individual customer. Nor would it ~~be the case~~ apply if a research establishment were to concern itself with manufacture [these two sentences currently appear at the end of paragraph 25]. Similarly, ~~Where, for example,~~ the servicing of patents and know-how is the purpose of an enterprise, a fixed place of business of such enterprise exercising such an activity cannot get the benefits of ~~paragraph 4~~ subparagraph e). A fixed place of business which has the function of managing an enterprise or even only a part of an enterprise or of a group of the concern cannot be regarded as doing a preparatory or auxiliary activity, for such a managerial activity exceeds this level. If an enterprise with international ramifications establishes a so-called "management office" in a State in which ~~they~~ it maintains subsidiaries, permanent establishments, agents or licensees, such office having supervisory and coordinating functions for all departments of the enterprise located within the region concerned, ~~subparagraph e) will not apply to that "management office" because a permanent establishment will normally be deemed to exist, because the management office may be regarded as an office within the meaning of paragraph 2. Where a big international concern has delegated all management functions to its regional management offices so that the functions of the head office of the concern are restricted to general supervision (so-called polycentric enterprises), the regional management offices even have to be regarded as a "place of management" within the meaning of subparagraph a) of paragraph 2. The function of managing an enterprise, even if it only covers a certain area of the operations of the concern, constitutes an essential part of the business operations of the enterprise and therefore can in no way be regarded as an activity which has a preparatory or auxiliary character within the meaning of subparagraph e) of paragraph 4.~~

25. A permanent establishment could also be constituted if an enterprise maintains a fixed place of business for the delivery of spare parts to customers for machinery supplied to those customers where, in addition, it maintains or repairs such machinery, as this goes beyond the pure delivery mentioned in subparagraph a) of paragraph 4. Since these after sale organisations perform an essential and significant part of the services of an enterprise vis-à-vis its customers, their activities are not merely auxiliary ones. Subparagraph e) applies only if the activity of the fixed place of business is limited to a preparatory or auxiliary one. This would not be the case where, for example, the fixed place of business does not only give information but also furnishes plans etc. specially developed for the purposes of the individual customer. Nor would it be the case if a research establishment were to concern itself with manufacture.

26. — Moreover, sub-paragraph e) makes it clear that the activities of the fixed place of business must be carried on for the enterprise. A fixed place of business which renders services not only to its enterprise but also directly to other enterprises, for example to other companies of a group to which the company owning the fixed place belongs, would not fall within the scope of subparagraph e).

26.1 Another example is that of facilities such as cables or pipelines that cross the territory of a country. Apart from the fact that income derived by the owner or operator of such facilities from their use by other enterprises is covered by Article 6 where they constitute immovable property under paragraph 2 of Article 6, the question may arise as to whether paragraph 4 applies to them. Where these facilities are used to transport property belonging to other enterprises, subparagraph a), which is restricted to delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise that uses the facility, will not be applicable as concerns the owner or operator of these facilities. Subparagraph a) also will not be applicable as concerns that enterprise since the cable or pipeline is not used solely for the enterprise and its use is not of preparatory or auxiliary character given the nature of the business of that enterprise. The situation is different, however, where an enterprise owns and operates a cable or pipeline that crosses the territory of a country solely for purposes of transporting its own property and such transport is merely incidental to the business of that enterprise, as in the case of an enterprise that is in the business of refining oil and that owns and operates a pipeline that crosses the territory of a country solely to transport its own oil to its refinery located in another country. In such case, subparagraph a) would be applicable. An additional question is whether the cable or pipeline could also constitute a permanent establishment for the customer of the operator of the cable or pipeline, i.e. the enterprise whose data, power or property is transmitted or transported from one place to another. In such a case, the enterprise is merely obtaining transmission or transportation services provided by the operator of the cable or pipeline and does not have the cable or pipeline at its disposal. As a consequence, the cable or pipeline cannot be considered to be a permanent establishment of that enterprise.

27. As already mentioned in paragraph 21 above, paragraph 4 is designed to provide for exceptions to the general definition of paragraph 1 in respect of fixed places of business which are engaged in activities having a preparatory or auxiliary character. Therefore, according to subparagraph f) of paragraph 4, the fact that one fixed place of business combines any of the activities mentioned in subparagraphs a) to e) of paragraph 4 does not mean of itself that a permanent establishment exists. As long as the combined activity of such a fixed place of business is merely preparatory or auxiliary, a permanent establishment should be deemed not to exist. Such combinations should not be viewed on rigid lines, but should be considered in the light of the particular circumstances. The criterion "preparatory or auxiliary character" is to be interpreted in the same way as is set out for the same criterion of subparagraph a) (see paragraphs 24 and 25 above). States which want to allow any combination of the items mentioned in subparagraphs a) to e), disregarding whether or not the criterion of the preparatory or auxiliary character of such a combination is met, are free to do so by deleting the words "provided" to "character" in subparagraph f).

~~27.1 Subparagraph f) is of no importance in a case where an enterprise maintains several fixed places of business within the meaning of subparagraphs a) to d) provided that they are separated from each other locally and organisationally, or in such a case each place of business has to be viewed separately and in isolation for deciding whether a permanent establishment exists. Places of business are not "separated organisationally" where they each perform in a Contracting State complementary functions such as receiving and storing goods in one place, distributing these goods through another etc. An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity.~~

~~28. The fixed places of business mentioned into which paragraph 4 applies do not cannot be deemed to constitute permanent establishments so long as thethe business activities performed through those fixed places of business are restricted to the activities referred to in that paragraph functions which are the prerequisite for assuming that the fixed place of business is not a permanent establishment. This will be the case even if the contracts necessary for establishing and carrying on these business activities are concluded by those in charge of the places of business themselves. The conclusion of such contracts by these employees will not constitute a permanent establishment of the enterprise under The employees of places of business within the meaning of paragraph 4 who are authorised to conclude such contracts should not be regarded as agents within the meaning of paragraph 5 as long as the conclusion of these contracts satisfies the conditions of paragraph 4 (see paragraph 33 below). A case in point would be a research institution An example would be where the manager of which a place of business where preparatory or auxiliary research activities are conducted of which is authorised to concludes the contracts necessary for establishing and maintaining that place of business the institution and who exercises this authority within the framework as part of the activities carried on at that location functions of the institution. A permanent establishment, however, exists if the fixed place of business exercising any of the functions listed in paragraph 4 were to exercise them not only on behalf of the enterprise to which it belongs but also on behalf of other enterprises. If, for instance, an advertising agency maintained by an enterprise were also to engage in advertising for other enterprises, it would be regarded as a permanent establishment of the enterprise by which it is maintained.~~

~~29. If, under paragraph 4 a fixed place of business under paragraph 4 is deemed not to be a permanent establishment, this exception applies likewise to the disposal of movable property forming part of the business property of the place of business at the termination of the enterprise's activity at that place in such installation (see paragraph 11 above and paragraph 2 of Article 13). SinceWhere, for example, the display of merchandise during a trade fair or convention is excepted under subparagraphs a) and b), the sale of that merchandise at the termination of thea trade fair or convention is covered by subparagraph e) as such sale is merely an auxiliary activitythis exception. The exception does not, of course, apply to sales of merchandise not actually displayed at the trade fair or convention.~~

30. *Where paragraph 4 does not apply because a fixed place of business used by an enterprise both for activities that are listed in that which ~~is an exception of (paragraph 4)~~ is also used ~~and~~ for other activities that go beyond what is preparatory or auxiliary, that place of business constitutes a single permanent establishment of the enterprise and the profits attributable to the permanent establishment with respect to ~~as regards~~ both types of activities may be taxed in the State where that permanent establishment is situated. ~~This would be the case, for instance, where a store maintained for the delivery of goods also engaged in sales.~~*

30.1 *Some States consider that some of the activities referred to in paragraph 4 are intrinsically preparatory or auxiliary and, in order to provide greater certainty for both tax administrations and taxpayers, take the view that these activities should not be subject to the condition that they be of a preparatory or auxiliary character, any concern about the inappropriate use of these exceptions being addressed through the provisions of paragraph 4.1. States that share that view are free to amend paragraph 4 as follows (and may also agree to delete some of the activities listed in subparagraphs a) to d) below if they consider that these activities should be subject to the preparatory or auxiliary condition in subparagraph e)):*

4. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:*

- a) *the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not listed in subparagraphs a) to d), provided that this activity has a preparatory or auxiliary character, or*
- f) *the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.*

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นาย ชินดนัย สังคะคุณ
วันเดือนปีเกิด	17 ธันวาคม พ.ศ. 2532
วุฒิการศึกษา	นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2554
ตำแหน่ง	ผู้จัดการ บริษัท ที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร ไพร์ ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด
ประสบการณ์ทำงาน	ปี 2555 ถึง ปัจจุบัน ที่ปรึกษากฎหมาย บริษัท ที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร ไพร์ชวอเตอร์ เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด