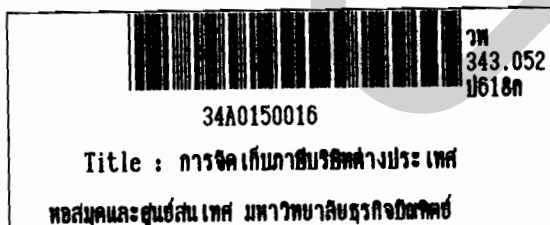


**การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์  
: กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง**

**นางสาวปิยนันท์ ศรีทองทิม**



**วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์**

**พ.ศ. 2545**

**ISBN 974-281-727-8**

**THE IMPOSITION OF TAX ON ELECTRONIC COMMERCE OF FOREIGN COMPANY  
: A STUDY ON INCOME TAX FROM TRADING OF INTANGIBLE GOODS.**

**MISS PIYANAN SRITHONGTIM**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements**

**for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

**Graduate School Dhurakijpundit University**

**2002**

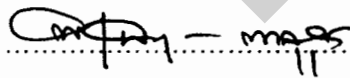
**ISBN 974-281-727-8**



ใบรับรองวิทยานิพนธ์  
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต  
ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต

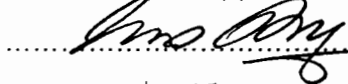
ชื่อวิทยานิพนธ์ การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : กรณีภาษีเงินได้  
จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

เสนอโดย น.ส.ปิยนันท์ ศรีทองทิม  
สาขาวิชา นิติศาสตร์ (กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ)  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ดร.พล ธีรคุปต์  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ผศ.ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย  
ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว



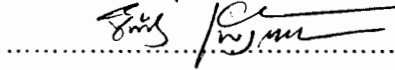
ประธานกรรมการ

(ดร.พีรพันธ์ พาลุสุข)



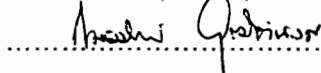
กรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ดร.พล ธีรคุปต์)



กรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

(ผศ.ธิตีพันธ์ เชื้อบุญชัย)



กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ

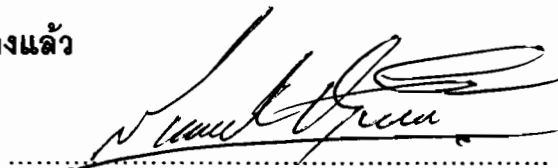
(อาจารย์กมลมิตร วุฒิจำนงค์)



กรรมการผู้แทนทบวงมหาวิทยาลัย

(รศ.ศรีราชา เจริญพานิช)

บัณฑิตวิทยาลัยรับรองแล้ว



คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

(รศ.ดร.สมพงษ์ อรพันธ์)

วันที่ ๒๒ เดือน พ.ย. พ.ศ. ๒๕๕๖

## กิตติกรรมประกาศ

ในการเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ดร.พล ชีรคุปต์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าให้คำปรึกษา แนะนำ ตลอดจนให้ความรู้เกี่ยวกับข้อมูลและวิธีการเขียนวิทยานิพนธ์ อันทำให้ผู้เขียนรู้สึกซาบซึ้งในพระคุณของท่านเป็นอย่างมาก

ขอขอบพระคุณอาจารย์กมลมิตร วุฒิจำนงค์ และ รองศาสตราจารย์ศรีราชา เจริญพานิช ที่ได้กรุณาสละเวลาให้คำแนะนำทางวิชาการจนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น รวมทั้งขอขอบพระคุณ ดร.พิรพันธ์ พาดุสุข ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษาและแนะแนวทางในการศึกษาให้แก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาที่ศึกษาระดับปริญญาโท จนทำให้สามารถประสบความสำเร็จในการศึกษาระดับปริญญาโทได้ในที่สุด

ขอขอบคุณอาจารย์นิภา สืบกนิร ที่คอยให้คำปรึกษาในการวางแผนการศึกษาระดับปริญญาโท โดยเฉพาะในสาขาวิชากฎหมายเอกชนและธุรกิจ ขอขอบคุณเพื่อนร่วมรุ่นและเจ้าหน้าที่ของบัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ ทุกท่านที่ได้ให้ความช่วยเหลือในการศึกษาและการทำวิทยานิพนธ์จนแล้วเสร็จ

สุดท้ายผู้เขียนใคร่ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ตลอดจนขอบคุณครอบครัว เพื่อน ๆ ที่ได้ให้การส่งเสริม สนับสนุน และเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนในการศึกษาปริญญาโทตลอดมา

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและมีประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าของท่านผู้อ่าน ผู้เขียนใคร่ขอยกให้แก่บุพการี ครูบาอาจารย์ และผู้มีพระคุณทุกท่าน แต่หากมีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใดผู้เขียนขอน้อมรับและใคร่ขออภัยไว้ ณ ที่นี้ด้วย

ปิยนันท์ ศรีทองทิม

5 พฤษภาคม 2545

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๑
กิตติกรรมประกาศ.....	๘
สารบัญภาพ.....	๑๑
บทที่	
1    บทนำ.....	1
1.1    สภาพและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2    วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	5
1.3    วิธีการศึกษา.....	6
1.4    ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5    สมมุติฐานของการศึกษา.....	6
1.6    ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
2    การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	8
2.1    ความหมายของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และระบบที่ใช้ในปัจจุบัน.....	8
2.1.1    ระบบอีดีไอ.....	10
-ความหมาย.....	10
-ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง.....	11
2.1.2    ระบบอินเทอร์เน็ต.....	13
-ความหมาย.....	13
-ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง.....	13
2.2    ประเภทธุรกิจของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	16
2.2.1    ระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค.....	16
2.2.2    ระหว่างธุรกิจกับธุรกิจ.....	17
2.2.3    ระหว่างธุรกิจกับรัฐ.....	17
2.3    ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	17
2.3.1    ภาครัฐ.....	18
2.3.2    ภาคเอกชน.....	20

	หน้า
2.4 ปัญหาที่เกิดจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	22
2.4.1 ปัญหาด้านการบังคับตามสัญญา.....	22
2.4.2 ปัญหาด้านการกำกับดูแลโดยรัฐ.....	23
2.4.3 ปัญหาด้านการเงิน.....	24
3 การพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ	
จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	29
3.1 หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ.....	31
3.1.1 กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย.....	31
3.1.2 กรณีไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย.....	33
3.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ	
จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย.....	34
3.2.1 กรณีพิจารณาสถานประกอบการถาวร.....	34
3.2.2 กรณีการขายสินค้ามีรูปร่าง(Tangible Goods).....	39
3.2.3 กรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง(Intangible Goods).....	41
3.3 แนวคิดของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้	
จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง.....	44
3.3.1 แนวคิดขององค์กรเพื่อความร่วมมือ	
ด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา(OECD).....	44
3.3.2 แนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	48
3.3.3 แนวคิดของประเทศออสเตรเลีย.....	49
4 วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ	
จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีขายสินค้าไม่มีรูปร่าง.....	55
4.1 การพิจารณาว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่.....	57
4.2 การพิจารณาการจำแนกประเภทรายได้.....	60
4.2.1 การทำธุรกรรมเกี่ยวกับซอฟต์แวร์(Software)	
หรือโปรแกรมคอมพิวเตอร์(Computer Program)	
ที่ส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์.....	67
4.2.2 การทำธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าดิจิทัล(Digital)	
ที่ส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์.....	75

	หน้า
4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.....	78
5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	84
5.1 บทสรุป.....	84
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	86
บรรณานุกรม.....	88
ประวัติผู้เขียน.....	97

DPU

1	ภาพ เบวแกรมแสดง หอขซอฟต์แวร์(Software) EDI แบบพื้นฐานทั่วไป.....	11
2	ภาพหลักการทำงานของระบบ EDI.....	12
3	ภาพแผนผังการจำลองลักษณะการทำธุรกิจผ่านสื่ออินเทอร์เน็ตแบบพื้นฐาน.....	16

DPU



หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง
ชื่อนักศึกษา	นางสาวปิยนันท์ ศรีทองทิม
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.พล วีรคุปต์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2544

### บทคัดย่อ

ปัจจุบันการพัฒนาทางเทคโนโลยีได้เปลี่ยนแปลงการค้าระหว่างประเทศจากรูปแบบเดิมไปสู่การค้าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ต้องอาศัยปัจจัยทางกายภาพใด ๆ อันส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากการค้าระหว่างประเทศ ทั้งนี้เพราะหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐส่วนใหญ่แล้วจะยึดลักษณะทางกายภาพเป็นส่วนสำคัญในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นหลักเกณฑ์ภายในประเทศหรือระหว่างประเทศ จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่มีอยู่เดิมเพื่อให้สอดคล้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประเทศไทยเช่นเดียวกับประเทศต่าง ๆ ที่ปัจจุบันเริ่มมีการขยายตัวของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อันทำให้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่มีอยู่เดิมนั้นเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ดังนั้นจึงควรพิจารณาปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเพื่อให้หลักเกณฑ์นั้น ๆ สามารถประยุกต์ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้

วัตถุประสงค์ของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่างซึ่งไม่มีลักษณะทางกายภาพเนื่องจากธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นอาจสร้างความสับสนในการตีความประเภทธุรกรรมเพื่อกำหนดลักษณะเงินได้ที่เกิดขึ้น อันเป็นส่วนสำคัญในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้ประกอบกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เองก็ไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จะสามารถกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทต่างประเทศกับผู้มีเงินได้กับประเทศไทยในฐานะแหล่งเงินได้ ด้วยเหตุนี้เองจึงเป็นประเด็นปัญหาที่ประเทศไทยควรจะต้องปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ที่มีอยู่เพื่อให้เกิดความชัดเจนและสอดคล้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มากยิ่งขึ้น

จากการศึกษาพบว่าประเภทธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะต้องพิจารณาที่เนื้อหาของสาระของธุรกรรมเป็นสำคัญ ทั้งนี้เพื่อให้ลักษณะเงินได้จากธุรกรรมเหล่านั้นมีความชัดเจนมากขึ้นประเทศไทยจึงควรวางแนวทางในการตีความประเภทธุรกรรมไว้ให้แน่นอนเพื่อไม่ให้เกิดความสับสนในการกำหนดลักษณะเงินได้ รวมทั้งควรบัญญัติหลักเกณฑ์เพิ่มเติมเพื่อกำหนดความสัมพันธ์ที่ทำให้ประเทศไทยในฐานะแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวกับการขายสินค้าไม่มีรูปร่างได้ ทั้งนี้เพื่อนำไปสู่ความเป็นกลางและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีไม่ว่าธุรกรรมนั้น ๆ จะออกมาในรูปแบบใดก็ตาม

DPU

Term Paper Title	The Imposition of Tax on Electronic Commerce of Foreign Company : A Study on Income Tax from Trading of Intangible Goods
Name	Miss. Piyanan Srithongtim
Thesis advisor	Dr. Paul Thirakhupt
Co. Thesis advisor	Asst Prof. Thitipan Chueabunchai
Department	Law
Academic	2001

### ABSTRACT

Nowadays, the development of new technology has changed the methods of international trade from traditional method to electronic commerce enabling a foreign company to trade in a source country without physical presence. Electronic commerce has drastically affected the imposition of international income tax because the tax principles, both domestic tax and international tax, are based on physical presence. Thus, the development of tax principles should be considered in order to make them suitable to the new technology, which is now increasingly used around the world.

This thesis aims to study how to impose income tax on foreign company engaged in trading of intangible goods through electronic commerce. The problems, which may occur, are the interpretation of income and the problem of how to determine the nexus between the taxpayer and the source country due to the character of trading by electronic commerce that eliminates physical presence. Therefore, Thailand should concentrate on the problems and improve its rules to cover trading by electronic commerce.

According to the research, the type of income should be clarified by considering the substance of each transaction in order to impose income tax properly. Moreover, Thailand should extend its rules to trading by electronic commerce and finally, fairness and neutrality may be brought to the imposition of all transactions.

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 สภาพและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากรัฐบาลในแต่ละประเทศต่างก็มีรายได้หลักมาจากการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นภาษีทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งปัจจัยสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่ค้ำประกันรัฐควรคำนึงถึงความเป็นกลาง (Neutrality) ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) แน่นอน (Certainty) และเข้าใจง่าย (Simplicity) ตลอดจนต้องมีความยืดหยุ่น (Flexibility) และประการสุดท้ายคือต้องมีความเป็นธรรม (Fairness) ทั้งนี้เพื่อให้สามารถอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐบาล

เพราะการจัดเก็บภาษีนั้นมีความสำคัญต่อรัฐดังกล่าวนี้เองจึงเป็นเหตุให้รัฐจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งหากเหตุการณ์ที่ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้นั้นเกิดขึ้นภายในรัฐนั้นเองก็คงไม่เกิดปัญหามากนักในการพิจารณา แต่หากเป็นเหตุการณ์ที่มีความเกี่ยวข้องกับรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐก็จำเป็นจะต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนทั้งนี้เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเกิดขึ้นระหว่างรัฐ ปัจจัยที่ทำให้เกิดรายได้ระหว่างรัฐอันจะทำให้ต้องอาศัยหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศนั้นมีหลายประการ แต่ปัจจัยที่สำคัญที่สุดคือการค้าระหว่างประเทศซึ่งเดิมเน้นคนเป็นสื่อกลางในการทำการค้าจึงไม่ค่อยมีปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการค้าระหว่างประเทศ จนกระทั่งปัจจุบันโลกได้มีการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยีเพิ่มขึ้นทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการติดต่อสื่อสารระหว่างกันโดยไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาและสถานที่ในการติดต่อสื่อสาร เห็นได้จากในโลกยุคปัจจุบันมีเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) เกิดขึ้นมากมาย สื่ออิเล็กทรอนิกส์จึงเป็นสิ่งที่ถูกนำมาประยุกต์ใช้กับการค้าระหว่างประเทศเพื่อให้เกิดประโยชน์มากยิ่งขึ้นจนกลายเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Commerce) อันหมายถึงความสามารถในการทำธุรกรรมแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการระหว่างกลุ่มคนตั้งแต่สองกลุ่มขึ้นไปโดยใช้เครื่องมือและเทคนิคทางอิเล็กทรอนิกส์<sup>1</sup> ไม่ว่าจะเป็นการจำหน่ายสินค้าทางอินเทอร์เน็ตตลอดไปจนถึงกระบวนการทุกขั้นตอนทางธุรกิจที่สนองตอบความต้องการของผู้

---

<sup>1</sup> Edwin van der Bruggen. "การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และภาษีระหว่างประเทศ ปัญหาในการใช้กฎหมายภาษีกับไซเบอร์สเปซ." วารสารสรรพากรศาสตร์. 47,6. มิถุนายน 2543, หน้า 54.

บริโศกในตลาด<sup>2</sup> ซึ่งการทำธุรกรรมดังกล่าวอาจแบ่งเป็นระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค(Business to Customer หรือ B to C) ธุรกิจด้วยกันเอง(Business to Business หรือ B to B) และระหว่างธุรกิจกับรัฐบาล(Business to Government หรือ B to G) สำหรับรูปแบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่นิยมอย่างแพร่หลายอยู่ในปัจจุบันและมีแนวโน้มจะขยายตัวเพิ่มมากขึ้นในอนาคตคือการทำธุรกรรมผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต(Internet) เพราะสามารถนำไปใช้งานได้อย่างกว้างขวาง สะดวก รวดเร็ว และเข้าถึงธุรกิจได้ทุกประเภททุกระดับ

ประเทศไทยก็เช่นเดียวกันปัจจุบันการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กำลังเข้ามามีบทบาทสำคัญในทางการค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งการค้าผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตซึ่งทำให้เกิดรายได้อย่างมากมายมหาศาลอันถือได้ว่าเป็นแหล่งเงินได้ที่สำคัญในการพิจารณาจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่เนื่องจากหลักพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศที่มีอยู่เดิมนั้นอาจล้าสมัยจนอาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ที่ควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากการค้าผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นจำนวนมาก ดังนั้นจึงควรมีการปรับเปลี่ยนหลักพิจารณาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศโดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศที่เป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่การจะบัญญัติหลักขึ้นใหม่เพื่อใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการเฉพาะนั้นก็จะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากเกินไปและอาจต้องใช้เวลาอันไม่ทันต่อสถานการณ์จึงควรนำหลักที่มีใช้อยู่เดิมาปรับเปลี่ยนการตีความเพื่อให้สอดคล้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันได้

สำหรับหลักเกณฑ์พิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐและองค์กรหรือนุคคลผู้ประกอบธุรกิจ อันทำให้องค์กรหรือนุคคลดังกล่าวนั้นมีหน้าที่เสียภาษีในรัฐจะมีหลักเกณฑ์ที่ประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่นำมาใช้อยู่ 2 หลักเกณฑ์ด้วยกัน คือ หลักถิ่นที่อยู่(Residence Rule) และหลักแหล่งเงินได้(Source Rule) ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากองค์กรหรือนุคคลผู้ทำการค้าระหว่างประเทศได้ แต่เนื่องจากการค้าระหว่างประเทศนั้นเป็นการซื้อขายระหว่างองค์กรหรือนุคคลที่อยู่คนละประเทศกันดังนั้นจึงอาจเกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นได้ ด้วยเหตุนี้จึงมีการกำหนดมาตรการเพื่อขจัดหรือบรรเทาภาวะความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีด้วยการทำความตกลงระหว่างประเทศเพื่อกำหนดมาตรการดังกล่าวขึ้นเรียกกันว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”(Double Tax Treaty) โดยมีขอบข่ายการบังคับใช้กับองค์กรหรือนุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้นจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้

<sup>2</sup> วราลักษณ์ ประมูลศิลป์. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ช่องทางดำเนินธุรกิจการค้าที่มาแรงในยุคปี ค.ศ. 2000.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543, หน้า 41.

ประเทศไทยก็เช่นเดียวกันได้นำหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้มาใช้ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้จากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักถิ่นที่อยู่ไว้ในมาตรา 41 วรรคสอง สำหรับกรณีบุคคลธรรมดา และมาตรา 66 วรรคแรกสำหรับกรณีนิติบุคคล และหลักแหล่งเงินได้ก็จะกำหนดไว้ในมาตรา 41 วรรคแรกสำหรับกรณีบุคคลธรรมดาและมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 สำหรับกรณีนิติบุคคล ทั้งนี้ประเทศไทยก็ได้ตระหนักถึงปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐเช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ จึงได้เกิดความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นเพื่อขจัดและบรรเทาปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศ

ในทางการค้าระหว่างประเทศนั้นส่วนใหญ่แล้วผู้ประกอบการธุรกิจจะดำเนินการในรูปแบบของบริษัทหรือนิติบุคคล ดังนั้นรายได้จากการประกอบธุรกิจจึงเป็นรายได้ของบริษัทหรือนิติบุคคล ต่างประเทศอันจะต้องเสียภาษีในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้อย่างไรย่อมขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์การปฏิบัติของประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้นั้นซึ่งจะกำหนดวิธีการให้ปฏิบัติตามกฎหมายภายในหรือตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วแต่กรณี สำหรับประเทศไทยก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศไว้โดยสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ

**กรณีแรก** บริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแต่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หากไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในของประเทศไทยกล่าวคือตามประมวลรัษฎากรซึ่งมาตรา 66 คือเสียภาษีเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการทำธุรกิจในประเทศไทยเท่านั้นส่วนเงินได้ที่เกิดจากการทำธุรกิจในประเทศอื่น ๆ ไม่ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย และตามมาตรา 76 ทวิ ยังได้กำหนดอีกว่า บริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยนั้น ให้ถือว่าบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะเกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าวนี้ แต่หากบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศนั้น ๆ เป็นการเฉพาะโดยอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้มีการแบ่งสรรภาษีระหว่างประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้ และได้วางหลักไว้เป็นการทั่วไปว่า “ถ้าไรจากธุรกิจของวิสาหกิจจะเสียภาษีเฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่ของวิสาหกิจนั้นเท่านั้น และไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้อีก เว้นแต่กำไรนั้นเป็นของ

สถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้”<sup>3</sup> ดังนั้นหากบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยโดยไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้รับเงินจากกำไรทางธุรกิจในประเทศไทยก็จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้อันเป็นสิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรณีที่สอง บริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หากไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยประมวลรัษฎากรมาตรา 70 กำหนดให้เงินได้ประเภทค่ารับทำงานให้ ค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล กำไรฝ่ายทุน ค่าเช่าหรือค่าวิชาชีพอิสระที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยต้องเสียภาษีโดยผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้นั้น สำหรับบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งต้องพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นอาจได้รับยกเว้นภาษีจากเงินได้บางประเภท เช่น การรับทำงานให้ ค่าเช่า ค่าวิชาชีพอิสระ และอาจได้รับการลดอัตราภาษีสำหรับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล และกำไรฝ่ายทุน<sup>4</sup> ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับที่ได้ระบุหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศไว้

จากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่ายึดติดอยู่กับลักษณะทางกายภาพ อาทิเช่น การเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรนั้นกำหนดอยู่ในมาตรา 66 และ 76 ทวิ ซึ่งเป็นการพิจารณาจากการเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยหรือมีบุคคลที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นก็ต้องพิจารณาถึงสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย แต่เมื่อมีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกิดขึ้นก็ทำให้ยากแก่การพิจารณาจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เพราะการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นสามารถเข้าถึงได้ทั่วประเทศโดยไม่จำเป็นต้องอาศัยลักษณะทางกายภาพในการดำเนินธุรกิจ เช่น ไม่จำเป็นต้องมีสาขาหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ เป็นต้น ยังเป็นเรื่องการขายสินค้าไม่มีรูปร่างซึ่งสามารถส่งมอบกันได้ทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ด้วยแล้วลักษณะทางกายภาพของบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศแทบจะไม่มีมีความสำคัญดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะปรับใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่มีอยู่เดิม

<sup>3</sup> เทรคทิบูลย์ แก้วสติดิษฐ์. “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน.” บริษัทต่างประเทศได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างไร พร้อมทั้งแนวทางการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศในไทย. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2533, หน้า 7.

<sup>4</sup> ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม และธัญญา ไตรวรรณนท์. การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541, หน้า 144.

ในกรณีที่บริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้ในประเทศไทยอันทำให้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นก็เช่นเดียวกัน ทั้งนี้เพราะการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นการยากที่จะตีความประเภทเงินได้จากธุรกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อจำแนกการจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกรรมที่เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่าง ซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินทางปัญญาที่แนวทางการตีความของศาลและกรมสรรพากรมักจะจัดให้ค่าตอบแทนธุรกรรมเกี่ยวกับสิ่งเหล่านี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ประกอบกับตามประมวลรัษฎากรเองก็มีได้ให้คำนิยามเงินได้ประเภทนี้ไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็มีการให้คำนิยาม “ค่าสิทธิ” ไว้อย่างแตกต่างกันทำให้เกิดความหลากหลายในการตีความ ซึ่งธุรกรรมที่กระทำผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์นั้นมีลักษณะพิเศษที่สามารถส่งมอบสินค้า(Delivery) ได้ทั้งทางกายภาพ (Physical Delivery)อันเป็นวิธีปกติ หรือส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์(Electronic Delivery)ก็ได้ ดังนั้นตามความเป็นจริงแล้วการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงเป็นเพียงรูปแบบใหม่ในการทำการค้าระหว่างประเทศเท่านั้นซึ่งการจำแนกประเภทเงินได้นั้นควรคำนึงถึงสาระสำคัญของการทำธุรกรรมแต่ละชนิดมากกว่ารูปแบบถึงแม้จะเป็นการยากสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แต่ก็ยังพอจำแนกสาระสำคัญของธุรกรรมแต่ละชนิดออกมาเพื่อพิจารณาได้ ดังนั้นปัญหาส่วนใหญ่จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในกรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่างที่เกิดขึ้นนั้นจึงมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่ทำให้ลักษณะทางกายภาพหมดไปจนทำให้เกิดความหลากหลายในการตีความธุรกรรมที่เกิดขึ้นอันเป็นผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศในปัจจุบัน ด้วยเหตุนี้จึงควรศึกษาและทำความเข้าใจเพื่อให้เกิดแนวทางในการพิจารณาแก้ไขและปรับปรุงให้สามารถนำมาปรับใช้ได้เหมาะสมและสอดคล้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีแนวโน้มขยายตัวเพิ่มขึ้นทั้งในปัจจุบันและอนาคต

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาถึงความหมาย วิธีการ และประเภทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์(Nexus)ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน
2. ศึกษาถึงการปรับใช้หลักความสัมพันธ์ทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
3. ศึกษาความหมายของสถานประกอบการถาวร และค่าสิทธิ ตลอดจนแนวโน้มในการตีความ รวมทั้งแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์



4. ศึกษาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง โดยเฉพาะการตีความประเภทธุรกรรมที่เกิดขึ้นเพื่อจำแนกเงินได้ค่าตอบแทนจากธุรกรรมนั้น ๆ ให้ถูกต้อง

5. ศึกษาแนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยในการกำหนดประเภทเงินได้จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการขายสินค้าไม่มีรูปร่างของบริษัทต่างประเทศ ทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากข้อสนเทศเกี่ยวกับการถ่ายทอดเทคโนโลยีและวิทยาการ

### 1.3 วิธีการศึกษา

การวิจัยเอกสาร(Documentary Research)โดยพิจารณาจากบทความ หนังสือ และเอกสาร สัมมนาต่าง ๆ ทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษ รวมทั้งการค้นคว้าหาข้อมูลจากเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะทำการศึกษาเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เฉพาะกรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่างเท่านั้น ทั้งนี้ไม่รวมถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากในปัจจุบันผู้ประกอบการค้าส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของบริษัทหรือนิติบุคคล อีกทั้งประเทศไทยยังได้จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศอื่น ๆ เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการบรรเทาปัญหาและขจัดความซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ

### 1.5 สมมุติฐานของการศึกษา

การตีความการจัดเก็บภาษีตามหลักความสัมพันธ์ทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ รวมทั้งการตีความประเภทเงินได้ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนั้น ไม่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยเฉพาะกรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

เนื่องจากภาษีเงินได้นั้นเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐ ดังนั้นผลการศึกษาในครั้งนี้จึงน่าจะเป็นประโยชน์ในการนำไปใช้เป็นแนวทางสำหรับพัฒนาแก้ไขกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

## บทที่ 2

### การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การพัฒนาทางด้านเทคโนโลยีในยุคปัจจุบันทำให้เกิดความรวดเร็วในการติดต่อสื่อสารระหว่างกันโดยไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาและสถานที่ในการติดต่อสื่อสาร เห็นได้จากปัจจุบันมีเทคโนโลยีสารสนเทศ(Information Technology) เกิดขึ้นมากมาย ความเจริญทางเทคโนโลยีเหล่านี้เองทำให้ธุรกิจต่าง ๆ ในปัจจุบันจำเป็นต้องพึ่งเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้เกิดความได้เปรียบในการแข่งขันมากยิ่งขึ้น เพราะผลดีของเทคโนโลยีสารสนเทศจะส่งผลให้ธุรกิจนั้นมีต้นทุนที่ต่ำกว่าธุรกิจแบบดั้งเดิม ทั้งยังสามารถลดขั้นตอนในการทำงาน โดยเฉพาะความยุ่งยากในเรื่องเกี่ยวกับเอกสารประกอบกับทำให้ลูกค้าสามารถเข้ามาติดต่อกับธุรกิจได้อย่างไม่จำกัดเวลาและสถานที่ ซึ่งจะเกิดประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจเพราะการทำงานต่าง ๆ จะถูกเชื่อมโยงกันอย่างมีระบบ รวมทั้งยังสามารถขยายโอกาสใหม่ ๆ ในการดำเนินธุรกิจ ตลอดจนประยุกต์ใช้ในด้านอื่น ๆ เช่น การศึกษา การสาธารณสุข และการบริการสังคม ได้อีกด้วย

เพราะการนำสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่มีข้อจำกัดในเรื่องเวลาและสถานที่มาประยุกต์ใช้กับธุรกิจในปัจจุบันนี้เอง ทำให้การค้าระหว่างประเทศเริ่มมีความคล่องตัวมากขึ้นและนับวันก็จะยิ่งเพิ่มมากขึ้นซึ่งทั่วโลกต่างก็ตระหนักดีเห็นได้จากคณะกรรมการกฎหมายการค้าระหว่างประเทศแห่งสหประชาชาติหรือที่เรียกกันโดยย่อว่า UNCITRAL(United Nations Commission on International Trade Law) ได้เสนอแนะกฎหมายแม่แบบว่าด้วยการพาณิชย์ทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ขึ้นเรียกว่า “Model Law on Electronic Commerce” ยอมรับรูปแบบของการสื่อสารข้อมูลทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์เฉพาะกิจการทางพาณิชย์เท่านั้น<sup>1</sup> ดังนั้นจึงควรทำความเข้าใจความหมายและรูปแบบสำคัญของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีใช้อยู่ในปัจจุบัน

#### 2.1 ความหมายของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และระบบที่ใช้ในปัจจุบัน

คำว่า “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” หรือ “Electronic Commerce” หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า E-Commerce เราอาจให้ความหมายได้หลายประการเพราะเป็นการทำธุรกิจใด ๆ ระหว่างบุคคลตั้งแต่

---

<sup>1</sup> พรเพชร วิชิตชลชัย. “E-Commerce ในการค้าระหว่างประเทศ บทวิเคราะห์กฎหมายแม่บทของ UNCITRAL.” วารสารที่ 43. สิงหาคม 2543, หน้า 83.

สองฝ่ายขึ้นไปที่กระทำผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ ไม่ว่าจะเป็นการจำหน่ายสินค้าทางอินเทอร์เน็ต ตลอดไปจนถึงกระบวนการทุกขั้นตอนทางธุรกิจที่สนองตอบความต้องการของผู้บริโภคในตลาด<sup>3</sup> ในต่างประเทศก็ได้มีการให้คำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้เช่นเดียวกัน เห็นได้จาก ECAPMO (Electronic Commerce Acquisition Program Management Office) ซึ่งเป็นสำนักงานที่จัดตั้งโดยรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกาเพื่อส่งเสริมการใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในองค์กรรัฐบาลกลางก็ได้ให้คำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ว่า “หมายถึง กระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางธุรกิจโดยไม่ใช้กระดาษ แต่ผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น ระบบ EDI และกระบวนการอื่น ๆ ซึ่งการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นเครื่องมือสำคัญในการปรับปรุงกระบวนการต่าง ๆ ของธุรกิจ เช่น การทำงาน การจัดส่ง และการชำระเงินให้เป็นไปโดยอัตโนมัติ รวดเร็วและแม่นยำ”<sup>4</sup>

ส่วนภาคเอกชนของประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้ให้ความหมายของคำว่า “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” แตกต่างกันไปเช่นให้คำนิยามว่า “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นหมายถึงการใช้เครือข่ายทางคอมพิวเตอร์เพื่อดำเนินธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิต การจำหน่าย การขาย และการส่งมอบสินค้าและบริการต่าง ๆ ให้แก่ตลาด”(The term “Electronic Commerce” refers to the use of computer networks to facilitate transactions involving the production, distribution, sale, and delivery of goods and services in the marketplace)<sup>5</sup>

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่า “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” นั้นเป็นการอาศัยระบบเครือข่ายทางคอมพิวเตอร์เป็นสื่อกลางในการติดต่อธุรกิจระหว่างบุคคลฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องทำให้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นสามารถครอบคลุมไปในธุรกิจหลายประเภทด้วยกัน

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์(Electronic Commerce) หรือที่เรียกกันทั่วไปว่า E-Commerce นั้นเกิดขึ้นมาตั้งแต่ปี ค.ศ.1960 โดยเริ่มจากประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำระบบการส่งเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ EFT (Electronic Fund Transfer) มาใช้ในการโอนเงินตราระหว่างธนาคารเป็น

<sup>2</sup> พิชิต เกษเรือง และคนอื่น ๆ. “ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 47,4. เมษายน 2543, หน้า 32.

<sup>3</sup> วราลักษณ์ ประมูลศิลป์. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ช่องทางดำเนินธุรกิจการค้าที่มาแรงในยุคปี ค.ศ. 2000.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543, หน้า 41.

<sup>4</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. ผลกระทบของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในระบบการค้าไร้พรมแดนต่อการดำเนินนโยบายรัฐบาลและการปรับตัวของธุรกิจส่งออกไทย เสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบโครงการพัฒนาการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อสนับสนุนการส่งออก กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์, เมษายน 2543, หน้า 5.

<sup>5</sup> Richard L.Doernberg and Luc Hinnekens. *Electronic Commerce and International Taxation*. The Hague, The Netherlands : Kluwer Law International 1999, p.45.

การจัดระบบเครือข่ายเฉพาะกิจ'ต่อมาก็ได้มีการนำระบบการส่งเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ EDI (Electronic Data Interchange) มาใช้ทำให้เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายสินค้า เช่น ใบสั่งสินค้า ใบตราส่ง เป็นต้น นั้นสามารถแลกเปลี่ยนกันทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์แทน การติดตั้งระบบ EDI ก็หันเข้ามาสู่เครือข่ายอินเทอร์เน็ตมากขึ้นทั้งนี้เพราะสะดวก ประหยัด และรวดเร็วกว่า ส่งผลให้การใช้อินเทอร์เน็ตในปัจจุบันมีการขยายตัวเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วและนับวันจะยิ่งเพิ่มความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจมากขึ้นเรื่อย ๆ อย่างไรก็ตามรูปแบบของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับความนิยมในปัจจุบันนี้อาจพอสรุปได้เป็น 2 รูปแบบที่สำคัญ กล่าวคือ

### 2.1.1 ระบบอีดีไอ(EDI หรือ Electronic Data Interchange)

#### - ความหมาย

ระบบ EDI (Electronic Data Interchange) หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์โดยคอมพิวเตอร์เครื่องหนึ่งไปสู่อีกเครื่องหนึ่ง โดยมีมาตรฐานหรือโครงสร้างของข้อมูลข่าวสารตามรูปแบบที่ตกลงกัน<sup>7</sup>

วิธีการสื่อสารของระบบ EDI มีอยู่ 2 วิธีหลัก ๆ ด้วยกันคือ

- ก. วิธีการสื่อสารทางตรง หรือแบบ Point to Point คือ ส่งข่าวสารโดยตรงจากคอมพิวเตอร์เครื่องหนึ่งไปสู่อีกเครื่องหนึ่งโดยทางโทรคมนาคม ไม่ว่าจะใช้สายโทรศัพท์แบบทั่วไปหรือสื่อสารผ่านดาวเทียมก็ตาม
- ข. วิธีการสื่อสารทางอ้อม หรือแบบผ่านเครือข่ายการสื่อสาร คือ มีการสื่อสารผ่านทางคู่สัญญาฝ่ายที่สาม (Third Party) ในรูปของ “เครือข่ายเสริมคุณค่าทางธุรกิจ (Value Added Network)” หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “VAN” ที่ทำการเชื่อมต่อกับผู้ใช้ประโยชน์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic mailbox facility) เพื่อใช้ส่งข้อความผ่านและเก็บรักษาข้อความระหว่างคู่กรณีได้ ด้วยเหตุนี้บางท่านจึงให้ความหมายของระบบ EDI ว่า หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์โดยมีลักษณะการทำงานผ่านระบบเครือข่าย VAN<sup>8</sup>

<sup>6</sup> พัฒพงษ์ สุวรรณชาติ. “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และการบัญชีสำหรับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce and Accounting for E-Commerce).” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543, หน้า 75.

<sup>7</sup> สุทิศ ไปรษณานนท์. “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายระหว่างประเทศ ศึกษาเกี่ยวกับกรณีการก่อให้เกิดสัญญาและการบังคับตามสัญญาซื้อขายที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539 (ธันวาคม), หน้า 17-18.

<sup>8</sup> ณัฐชัย วรรณเจริญ. “ระบบ EDI ประเทศไทยจากอดีต...ถึงวันนี้มีอะไรดีขึ้นบ้าง.” วารสาร E-Commerce. 2,17. พฤษภาคม 2543, หน้า 27.

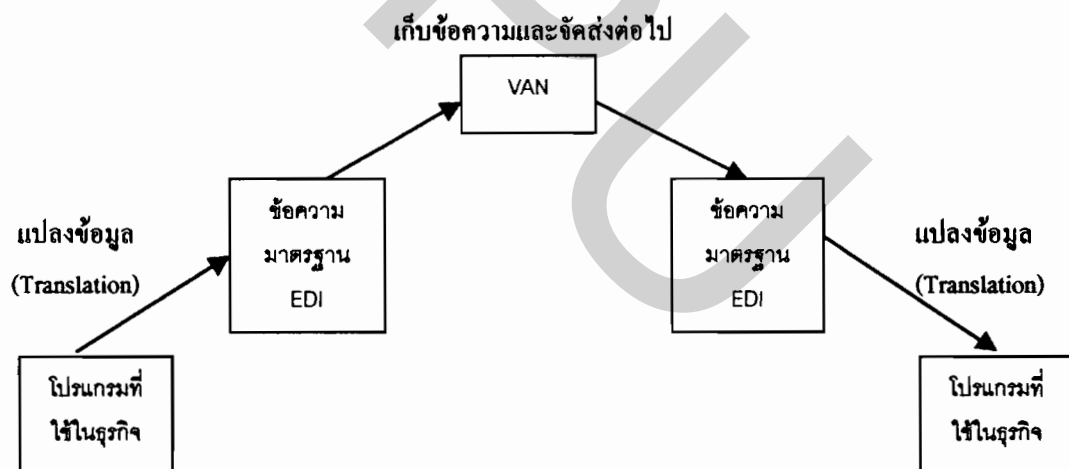
- ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ปัจจัยพื้นฐานอันเป็นส่วนสำคัญของระบบ EDI นั้นประกอบไปด้วยสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ก. อุปกรณ์ฮาร์ดแวร์ (hardware) หรือตัวคอมพิวเตอร์ซึ่งเป็นอุปกรณ์ที่จำเป็นสำหรับคอมพิวเตอร์ทุกชนิด
- ข. เครือข่ายโทรคมนาคม (Telecommunication Network)
- ค. โปรแกรมคำสั่ง (software)
  - (1) สำหรับการสื่อสารเพื่อให้ข่าวสารสามารถส่งและรับได้ระหว่างคอมพิวเตอร์ด้วยกัน
  - (2) สำหรับแปลงสัญญาณเพื่อใช้แปลงข้อมูลข่าวสารเป็นสัญญาณเพื่อส่งไปและรับมาให้เป็นรูปแบบที่คอมพิวเตอร์เข้าใจกัน

ภาพที่ 1

ภาพโปรแกรมคำสั่ง หรือซอฟต์แวร์ (Software) EDI แบบพื้นฐานทั่วไป



ระบบ EDI จะติดตั้งหรือให้บริการ โดยบริษัทที่ให้บริการเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่เรียกว่า “ผู้ให้บริการระบบ EDI (EDI Service Provider)” โดยจะให้บริการดูแลรักษาเครือข่ายพร้อมทั้งจัดกล่องรับ E-mail สำหรับบริษัทแต่ละรายซึ่งกล่องรับดังกล่าวเป็นจุดที่บริษัทใช้ส่งผ่านข้อมูลถึงกันใน

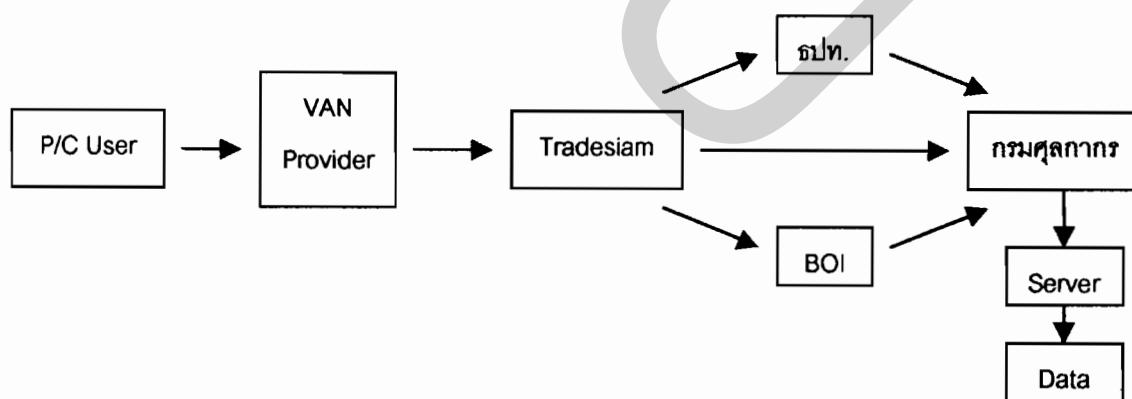
<sup>9</sup> ฉัททวุฒิ พิษพล. เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์. กรุงเทพฯ : โปรวิชั่น, 2541, หน้า 64.

รูปแบบข้อความ EDI โดยแต่ละบริษัทต้องตกลงเกี่ยวกับรายละเอียดต่าง ๆ ตลอดจนต้องมีโปรแกรมคำสั่งในการแปลงข้อมูล<sup>10</sup>

ขั้นตอนการทำงานหลัก ๆ ของระบบ EDI คือต้องทราบก่อนว่าบริษัทไหนบ้างที่ทำโปรแกรม EDI ออกจำหน่ายซึ่งแต่ละบริษัทจะใช้ Source Code ในการเขียนโปรแกรมที่แตกต่างกันไปจากนั้นก็ศึกษาถึงค่าใช้จ่ายในการรับส่งข้อมูลของแต่ละบริษัทที่ให้บริการระบบ VAN ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อเสนอการเรียกเก็บแบบเหมาจ่ายหรือตามจำนวนตัวอักษร เมื่อบริษัทได้เลือกใช้บริการของผู้ให้บริการระบบ VAN เรียบร้อยแล้วก็จะทำการส่งข้อมูลผ่านมายังระบบ VAN ดังกล่าวเพื่อส่งต่อไปยังจุดหมายปลายทาง หากเป็นธุรกิจที่เกี่ยวกับการนำเข้าหรือส่งออกสินค้าก็จะมีกรมศุลกากรเข้ามาเกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่นในประเทศไทยจะมีบริษัท เทคสยาม จำกัด (Tradesium) เป็นผู้ให้บริการ EDI ซึ่งภาครัฐร่วมลงทุนด้วย บริษัทนี้จะทำหน้าที่เป็นประตูหน้าด่านก่อนจะส่งข้อมูลต่อไปยังกรมศุลกากรและหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ธนาคารแห่งประเทศไทย และกรมส่งเสริมการส่งออก(BOI) โดยระบบ EDI จะมีการตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นด้วยคอมพิวเตอร์ และใช้ระบบบริหารความเสี่ยง (Risk Management) ในการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติพิธีการและปล่อยสินค้า ส่วนการตรวจสอบเอกสารและรายละเอียดอื่น ๆ จะมาตรวจสอบหลังจากปล่อยสินค้าไปแล้ว(Post Audit)

ภาพที่ 2

ภาพหลักการทำงานของระบบ EDI<sup>11</sup>



<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

<sup>11</sup> อนุรักษ์ วรรณเจริญ. เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

## 2.1.2 ระบบอินเทอร์เน็ต(Internet)

### - ความหมาย

คำว่า “อินเทอร์เน็ต”(Internet) เป็นคำที่เรียกระบบเครือข่ายติดต่อสื่อสารภายใน (Interconnected Network) อันเป็นส่วนหนึ่งของระบบรวบรวมข้อมูลข่าวสาร (Information Superhighway)<sup>12</sup> ที่สามารถติดต่อเข้าด้วยกันด้วยเครือข่ายคอมพิวเตอร์ (Network Computer) ทำให้เชื่อมโยงกันได้ทั่วทุกมุมโลกโดยมีมาตรฐานเดียวกันในการรับส่งข้อมูลซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นอักษร ภาพ และเสียง รวมถึงการค้นหาข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ ระบบอินเทอร์เน็ตนี้ถือกำเนิดในช่วงปี ค.ศ. 1960 โดยการพัฒนาของกระทรวงกลาโหมสหรัฐอเมริกาเพื่อจุดประสงค์ในการเชื่อมต่อเครือข่ายที่มีลักษณะแตกต่างกัน เช่น วิทยุ หรือ การสื่อสารผ่านดาวเทียม เพื่อให้สามารถติดต่อสื่อสารระหว่างกันได้โดยตรงด้วยระบบสื่อสารที่พัฒนาขึ้นมาเป็นตัวเชื่อมโครงการที่มีชื่อเรียกว่า “Interneting Project”<sup>13</sup> จากนั้นก็ได้รับการพัฒนาเรื่อยมาจนกลายเป็นระบบที่ใช้อยู่ในปัจจุบันซึ่งภาคเอกชนสามารถนำมาใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ได้

### - ปัจจัยสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญของระบบอินเทอร์เน็ตประกอบด้วยสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ก. อุปกรณ์ฮาร์ดแวร์ (hardware) หรือตัวคอมพิวเตอร์ซึ่งเป็นอุปกรณ์ที่จำเป็น
- ข. เครือข่ายโทรคมนาคม (Telecommunication Network)
- ค. โปรแกรมคำสั่ง (software)
  - (1) ระบบปฏิบัติการ (Operating Software)
  - (2) ระบบเฉพาะงาน (Application Software)

โครงสร้างทั้งหมดของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่กระทำผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนั้นจะเชื่อมโยงกันโดยเครือข่ายคอมพิวเตอร์และมีภาษามาตรฐานที่ใช้ในการติดต่อระหว่างกันที่เรียกว่า “โปรโตคอล (Protocol)” อันทำหน้าที่ในการควบคุมการติดต่อส่งผ่านข้อมูลระหว่างโปรโตคอลที่อยู่ในชั้นติดกัน ดังนั้นจึงมีโปรโตคอลหลายตัวที่ถูกออกแบบมาให้ทำงานร่วมกันเรียกว่า “ชุดโปรโตคอล (Protocol Suite)” หรือ “ชั้นโปรโตคอล (Protocol Stack)”<sup>14</sup> สำหรับการส่งผ่านข้อมูลในเครือข่าย

<sup>12</sup> สุทธิพงษ์ ศรีธาดา. “ภาษีอากรกับบริการ Internet.” วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร. 18,207. ธันวาคม 2541, หน้า 70.

<sup>13</sup> จักรี รัตนนครกร. “Electronic Commerce กับภาษีอากร.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 45,9. กันยายน 2541, หน้า 140.

<sup>14</sup> ฉัตรทูลี พิษพล. เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.



อินเทอร์เน็ตจะถูกควบคุมโดยชุดโปรโตคอล 2 ชุดด้วยกัน คือ TCP(Transmission Control Protocol) และIP(Internet Protocol)<sup>15</sup> โดย IP จัดอยู่ในชั้น Network เป็นตัวกำหนดที่อยู่(Address) และยังทำหน้าที่ค้นหาอุปกรณ์ตามที่อยู่ที่อยู่ระบุไว้ในโปรโตคอล ส่วน TCP นั้นจะอยู่เหนือ IP ทำหน้าที่กำหนดขนาดสูงสุดของหน่วยย่อย(packet) ที่จะส่งมาในเครือข่ายและปรับเปลี่ยนการรับส่งข้อมูลให้เหมาะสมกับเครือข่ายในขณะนั้น

ส่วนระบบ “World Wide Web” หรือที่เรียกกันสั้น ๆ ว่า “The Web” นั้นเป็นระบบที่เป็นตัวกลางที่ผู้ส่งและผู้รับสามารถเข้าไปในเครือข่ายร่วมกันได้ด้วยอุปกรณ์ที่เรียกว่า “เซิร์ฟเวอร์”(Server)(หรือที่เรียกกันว่า “Web server”)<sup>16</sup> อันทำให้การใช้งานระบบคอมพิวเตอร์เครือข่ายง่ายขึ้น โดยระบบนี้ถูกสร้างโดยใช้ HTTP(Hypertext Transfer Protocol) ซึ่งอยู่ในชุดโปรโตคอล TCP/IP อันเป็นมาตรฐานในการรับส่งข้อมูลระหว่างเซิร์ฟเวอร์(Server)และเครื่องคอมพิวเตอร์ส่วนบุคคล(Personal Computer หรือ P/C)ที่เข้ามาติดต่อ ส่วนข้อมูลหรือสารสนเทศ(Multimedia Information) ต่าง ๆ นั้นจะถูกรวมอยู่ในแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่เรียกว่าเว็บไซต์ (Web site)<sup>17</sup> อันประกอบไปด้วยเว็บเพจ (Web page)<sup>18</sup> ต่าง ๆ ซึ่งเป็นผลผลิตของ HTTP โดยมีเว็บเบราว์เซอร์ (Web browser)<sup>19</sup> ทำ

<sup>15</sup> เลอสร รณสุกาญจน์ จิตภัทร เครือวรรณ และสุธรรม อยู่ในธรรม. กฎหมายสำหรับบริการอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541, หน้า 38.

<sup>16</sup> Server หมายถึง โปรแกรมซึ่งทำหน้าที่จัดการและควบคุมเรื่องของการส่งผ่านข้อมูลเว็บเพจหรือข้อมูลต่าง ๆ ไปยังเครื่องที่เข้ามาติดต่อด้วย สามารถส่งข้อมูลเป็นเอกสารที่ทำเป็นแบบฟอร์มโดยมีช่องให้กรอกข้อมูลไปปรากฏบนเว็บเบราว์เซอร์ เมื่อถูกคัดกรอกเสร็จเรียบร้อยข้อมูลดังกล่าวก็จะถูกส่งกลับมายังเซิร์ฟเวอร์และพร้อมที่จะนำไปเก็บไว้ในฐานข้อมูลทันทีเพื่อใช้งานต่อไป

<sup>17</sup> Web site หมายถึง โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อมกับเครือข่ายอินเทอร์เน็ตซึ่งจะมีหมายเลข IP และสามารถสื่อสารไปมากับลูกค้าได้

<sup>18</sup> Web page หมายถึง หน้ากระดาษอิเล็กทรอนิกส์ใน World Wide Web ซึ่งอาจจะเป็นภาพนิ่ง ภาพเคลื่อนไหว พร้อมทั้งเสียงประกอบด้วย

<sup>19</sup> Web browser หมายถึง โปรแกรมที่เชื่อมต่อเครื่องของเรากับเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เป็นเซิร์ฟเวอร์ในเครือข่ายที่มี web page หรือสื่อต่าง ๆ เช่น ภาพ เสียง โดยโปรแกรมนี้จะทำหน้าที่ดึงข้อมูลเหล่านั้นมาแสดงบนเครื่องคอมพิวเตอร์ของเรา พร้อมกับมีการเชื่อมต่อ(link) ระหว่างเอกสารต่าง ๆ จาก web page หนึ่งไปยังอีก web page หนึ่ง ทั้งยังสามารถเพิ่มเติมการทำงานและความสามารถอื่น ๆ เข้าไปโดยใช้โปรแกรมเพิ่มเติมเพื่อจัดการทำงานร่วมกับชนิดของแฟ้มข้อมูลใหม่ ๆ หรือโปรแกรมประยุกต์เพิ่มเติมต่าง ๆ

หน้าที่เป็นผู้อ่านคำสั่งให้แสดงผลออกมาเป็นข้อมูลหรือสารสนเทศต่าง ๆ บนจอภาพ รวมทั้งอาจมีเสียงประกอบด้วย<sup>20</sup>

ขั้นตอนการทำงานของอินเทอร์เน็ตสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเริ่มจากการที่ผู้ใช้ (user) ซึ่งมีเครื่องคอมพิวเตอร์ที่มีหมายเลข IP อันจะทำให้ติดต่อผ่านอินเทอร์เน็ตได้ทั่วโลกเข้าไปใน เว็บไซต์ (Web site) ของผู้ขายหรือให้บริการ ซึ่งเว็บไซต์นั้นจะประกอบไปด้วยเว็บเพจที่เป็นหน้าจอแสดงรายละเอียดสินค้าหรือบริการนั้น ๆ เพื่อประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้ เช่น รูปลักษณะ คุณสมบัติ ตลอดจนรูปแบบของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ เป็นต้น และเว็บเพจนี้ผู้ขายหรือผู้ให้บริการ อาจเก็บไว้ในเซิร์ฟเวอร์ตัวเดียวหรือหลายตัวก็ได้แต่จะสามารถเชื่อมโยงระบบอินเทอร์เน็ตได้โดยจากการเข้าพื้นที่จาก ISP (Internet Service Provider)<sup>21</sup> ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยมีศูนย์บริการอินเทอร์เน็ตอยู่หลายแห่ง แห่งแรกคือศูนย์บริการอินเทอร์เน็ตแห่งประเทศไทย (Internet Thailand Service Center) ดำเนินการโดยศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ หรือ NECTEC (National Electronic and Computer Technology Center)<sup>22</sup>

จะเห็นได้ว่าการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่นิยมใช้กันมีอยู่ 2 ระบบ คือระบบ EDI และระบบอินเทอร์เน็ต แต่เนื่องจากระบบอินเทอร์เน็ตนั้นมีความสะดวกและรวดเร็วกว่า อีกทั้งยังมีค่าใช้จ่ายถูกกว่าเครือข่าย VAN ดังนั้นบริษัทต่าง ๆ จึงหันมาสร้างระบบ EDI บนอินเทอร์เน็ตมากขึ้น แนวโน้มในอนาคตระบบอินเทอร์เน็ตจะยิ่งเพิ่มความแพร่หลายเพราะลักษณะสำคัญกล่าวคือเป็นระบบมาตรฐานเปิดใครก็สามารถสร้างและใช้งานได้ อีกทั้งยังเป็นเครือข่ายที่ใหญ่ที่สุดในโลกจึงน่าจะเป็นตลาดใหม่สำหรับธุรกิจต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดี

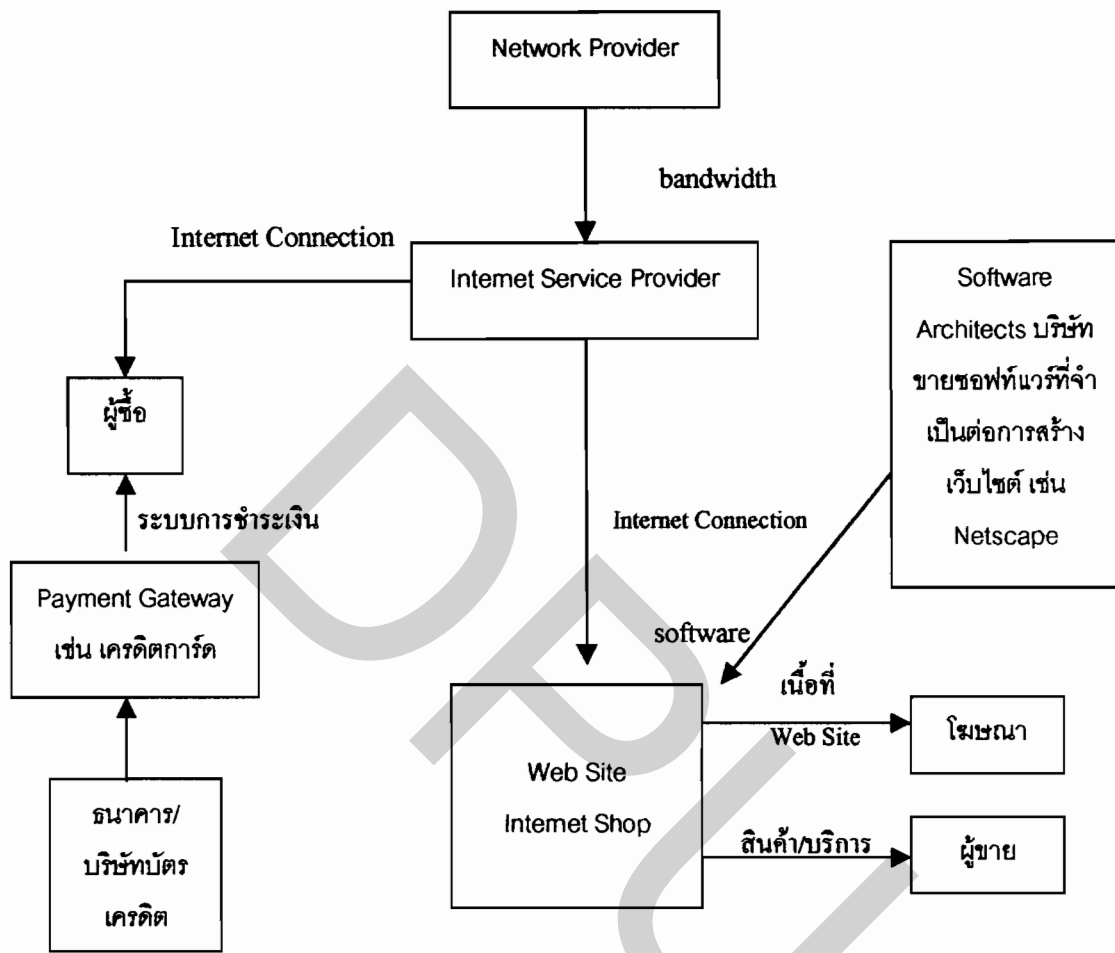
<sup>20</sup> จิตเกษม พัฒนาศิริ. Practical Internet & Web Programming. กรุงเทพฯ : Sum System Courseware, 2542, หน้า 5.

<sup>21</sup> ISP (Internet Service Provider) หมายถึง บริษัทผู้ให้บริการเชื่อมโยงกับระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทั่วโลก โดยบริษัทเหล่านี้จะต้องเสียค่าเช่าสายสัญญาณไปต่างประเทศให้กับประเทศที่ติดต่อ โดยจะเก็บค่าบริการจากผู้ใช้อีกทอดหนึ่ง

<sup>22</sup> จักร รัตันตรกร. เรื่องเดียวกัน, หน้า 141.

### ภาพที่ 3

ภาพแผนผังการจำลองลักษณะการทำธุรกิจผ่านสื่ออินเทอร์เน็ตแบบพื้นฐาน<sup>23</sup>



## 2.2 ประเภทธุรกิจของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นอาจแยกประเภทธุรกิจได้เป็น 3 ประเภท คือ

2.2.1 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค(Business to Customer) หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “B to C” เป็นการติดต่อซื้อขายจากธุรกิจไปยังผู้บริโภค โดยมุ่งเน้นที่ความพึงพอใจของ

<sup>23</sup> พิชิต เกษเรือง และคนอื่น ๆ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 34.

ลูกค้าผู้บริโภคเป็นสำคัญ ส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าจำพวกเครื่องอุปโภคบริโภค<sup>24</sup> ตัวอย่างเช่น [www.amazon.com](http://www.amazon.com) ซึ่งทำหน้าที่เป็นพ่อค้าคนกลางในการซื้อขายสินค้า เป็นต้น

2.2.2 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ระหว่างธุรกิจกับธุรกิจ(Business to Business) หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “B to B” เป็นการติดต่อซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจด้วยกันเอง<sup>25</sup> อันได้แก่ ธุรกิจการผลิต การตลาด เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อหวังผลกำไรและเป็นการหาลูกค้า เช่น จากบริษัทผู้ผลิตวัตถุดิบกับบริษัทที่เป็นโรงงาน หรือจากบริษัทผู้ค้าส่งกับบริษัทผู้ค้าปลีก เช่น [www.neoforma.com](http://www.neoforma.com) ซึ่งเป็นบริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับวัสดุอุปกรณ์และเครื่องใช้ทางการแพทย์ ตลอดจนการบริการวางแผนในระบบจัดซื้อและออกแบบสร้างหน่วยรักษาพยาบาลเพื่อมุ่งหาลูกค้าที่จะประกอบธุรกิจด้านการรักษาพยาบาลหรือหน่วยงานพยาบาลที่มีอยู่แล้ว เป็นต้น

2.2.3 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ระหว่างธุรกิจกับรัฐบาล (Business to Government) หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “B to G”เป็นการติดต่อซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจกับรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐ<sup>26</sup> เช่น การจัดซื้อจัดจ้างระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชน เป็นต้น

## 2.3 ผู้มีบทบาทในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ไม่มีข้อจำกัดด้านเวลาและสถานที่ ทั้งยังสามารถส่งมอบสินค้าได้ทั้งทางวิธีปกติและวิธีส่งผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้นจึงมีแนวโน้มที่จะขยายตัวอย่างรวดเร็วต่อไปในอนาคตและเป็นที่ยอมรับในทุกประเทศทั่วโลกด้วยเหตุนี้จึงควรศึกษาถึงผู้มีบทบาทในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์พอสังเขปทั้งนี้เพื่อจะได้เตรียมความพร้อมสำหรับการขยายตัวของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่จะมีขึ้นต่อไปได้อย่างถูกต้อง

สำหรับผู้มีบทบาทในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ปรากฏในปัจจุบันนั้นเราอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ ดังนี้

### 2.3.1 ภาครัฐ

### 2.3.2 ภาคเอกชน

<sup>24</sup> วุฒินิพนธ์ สมภมิตร. “แนวคิดในการวางแผนและพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce).” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543, หน้า 54-55.

<sup>25</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

<sup>26</sup> พิชาติ เกษเรือง และคนอื่น ๆ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 32

### 2.3.1 ภาครัฐ

เนื่องจากปัจจุบันได้มีการนำการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในทุก ๆ ด้านรวมทั้งด้านการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นช่องทางหนึ่งที่จะนำรายได้เข้าสู่ประเทศได้อย่างมากขึ้นและรวดเร็วขึ้น แต่เนื่องจากลักษณะสำคัญของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่มีข้อจำกัดในเรื่องเวลาและสถานที่ อีกทั้งไม่มีลักษณะทางกายภาพทำให้ยากต่อการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของรัฐซึ่งประเทศต่าง ๆ ก็ได้ตระหนักถึงปัญหานี้จึงได้มีการร่วมมือกันระหว่างองค์กรระหว่างประเทศต่าง ๆ เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาและกำหนดแนวทางปฏิบัติร่วมกันอันจะทำให้เกิดประโยชน์จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ร่วมกันในทุกฝ่าย อาทิเช่น<sup>27</sup>

- องค์กรการค้าโลกหรือ WTO (World Trade Organization) ได้จัดทำปฏิญญาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์(Electronic Commerce Declaration) ขึ้นเพื่อกำหนดให้ประเทศสมาชิกละเว้นจากการกำหนดภาษีศุลกากรประเภทใหม่ ๆ เพื่อรองรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

- องค์กรสหประชาชาติโดยคณะกรรมการกฎหมายระหว่างประเทศแห่งสหประชาชาติ (United Nations Commission on International Trade Law หรือ UNCITRAL) ก็ได้ยกร่างกฎหมายต้นแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์(Model Law on Electronic Commerce) และกำลังยกร่างกฎหมายต้นแบบลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์(Electronic Signature) เพื่อเป็นแบบอย่างสำหรับกฎเกณฑ์ในการส่งเสริมการใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั่วโลก

- องค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศในระดับภูมิภาคต่าง ๆ เช่น กลุ่มความร่วมมือทางเศรษฐกิจของภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก (APEC) หรือความร่วมมือในกลุ่มประเทศเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN) หรือองค์กรความร่วมมือเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ(OECD) เป็นต้น

ประเทศไทยก็เช่นเดียวกันกับประเทศอื่น ๆ ที่ต้องเตรียมความพร้อมเพื่อรับมือกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่กำลังขยายตัวอย่างรวดเร็วอยู่ในขณะนี้ เพราะลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นสามารถสร้างรายได้เข้าสู่ประเทศได้อย่างมหาศาลแต่ในขณะเดียวกันก็เกิดปัญหาซึ่งต้องหาแนวทางป้องกันและแก้ไขต่อไป เพื่อให้การพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยมีความพร้อมและมีแนวทางที่ชัดเจน ดังนั้นภาครัฐจึงกำหนดแนวนโยบายที่เกี่ยวข้องดังนี้<sup>28</sup>

<sup>27</sup> วราลักษณ์ ประมูลศิลป์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 45.

<sup>28</sup> ศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ กระทรวงวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและสิ่งแวดล้อม. กรอบนโยบายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย (ตุลาคม 2543). <http://www.ecommerce.or.th>.

ก) พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นยุทธศาสตร์ทางการค้า (National Trade Strategy) ที่สำคัญของประเทศไทย ซึ่งจะต้องบรรจุไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 9 และ ฉบับที่ 10 โดยจะเริ่มตั้งแต่กลางแผนพัฒนาฯ ฉบับที่ 8 เพื่อให้สามารถปรับให้สอดคล้องกับสถานการณ์ได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้จะเน้นส่งเสริมให้มีการจัดทำแผนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายสาขาที่จะเอื้ออำนวยต่อการส่งออก การค้าบริการ และการบริโภคภายในประเทศ

ข) ภาครัฐจะสนับสนุนและดำเนินการในมาตรการต่าง ๆ ที่เอื้ออำนวยต่อกิจกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของภาคเอกชนและผู้บริโภค โดยเน้นให้ผู้ประกอบการไทยสามารถเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน(Competitiveness)ในเวทีการค้าโลก และสร้างความมั่นใจ(Trust and Confidence) ให้เกิดขึ้นทั้งในส่วนของผู้ประกอบการและผู้บริโภคทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ โดยรัฐบาลได้ให้ความสำคัญต่อ โครงสร้างทางกฎหมาย(Legal Infrastructure) และการรักษาความปลอดภัย(Security)ในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ค) ภาครัฐจะลดเลิกและหลีกเลี่ยงการกำหนดระเบียบและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่จะกีดขวางต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อีกทั้งจะดูแลให้เกิดการแข่งขันอย่างเป็นธรรมและคุ้มครองผู้บริโภคเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อภาครวมของประเทศ

ง) ภาครัฐจะเร่งปฏิรูประบบราชการ โดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์และระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารและการให้บริการแก่ประชาชน ตลอดจนสนับสนุนและอำนวยความสะดวกให้กับกิจกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบระหว่างธุรกิจด้วยกันเอง ระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค หรือระหว่างธุรกิจกับภาครัฐ

จ) ภาครัฐจะร่วมกับภาคเอกชนจัดระบบฐานข้อมูล และศึกษาถึงแนวทางในการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในระดับสากลเพื่อรักษาผลประโยชน์ของประเทศไม่ว่าจะเป็นในระดับภูมิภาคหรือระดับโลกก็ตาม

ปัญหาที่สำคัญก็คือการขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้อง และความไม่มั่นใจในระบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยเฉพาะด้านกฎหมายและการรักษาความปลอดภัย ด้วยเหตุนี้ภาครัฐโดยศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งจัดตั้งขึ้นภายใต้ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ กระทรวงวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและสิ่งแวดล้อม ได้ดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อเพิ่มความรู้ความเข้าใจในเรื่องการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้กับผู้ประกอบการธุรกิจและประชาชนทั่วไป

นอกจากนี้ยังมีกลยุทธ์หลักภายใต้กรอบนโยบายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ด้าน คือ ด้านการเงิน ด้านกฎหมาย ด้านโครงสร้างพื้นฐาน และด้านการต่างประเทศ ทั้งยังมีการสนับสนุนและจัดทำแผนแม่บทการส่งเสริมการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้กับอุตสาหกรรมไทย รวมทั้งมีการตั้งหน่วยงานต่าง ๆ เพื่อประสานงานระหว่างภาครัฐและภาคเอกชน

### 2.3.2 ภาคเอกชน

ภาคเอกชนนั้นมีส่วนช่วยให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เจริญก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็ว และสามารถสร้างรายได้เข้ารัฐแต่ละรัฐได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งหากภาคเอกชนได้รับความรู้และความเข้าใจในการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นอย่างดีก็จะยิ่งทำให้รัฐต่าง ๆ ได้รับความรู้และความสำเร็จของการพัฒนาเทคโนโลยีมากกว่าผลเสีย ปัจจุบันได้มีการรวมตัวกันทั้งนักธุรกิจและผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในประเทศจัดตั้งเป็นชมรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แห่งประเทศไทยขึ้นเพื่อแลกเปลี่ยนความรู้ข่าวสารข้อมูลทางด้านพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้เกิดการช่วยเหลือระหว่างสมาชิกและให้มีอำนาจต่อรองและเสนอแนะนโยบายแก่ภาครัฐ ดังนั้นหากเราจะพิจารณาถึงบทบาทของภาคเอกชนที่มีต่อการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เราคงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่จะแบ่งกลุ่มของบุคคลภาคเอกชนที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งพอสรุปเป็นกลุ่มย่อย ๆ ได้ดังต่อไปนี้<sup>29</sup>

- ก) ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ
- ข) ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ
- ค) ผู้ให้บริการสื่อสาร
- ง) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต
- จ) ผู้ให้บริการการชำระเงิน
- ฉ) ผู้ให้บริการการรับส่งสินค้า

ก) ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ(Supplier) หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ต้องการที่จะทำการค้าผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งอาจจะเป็นผู้ประกอบการค้าขายรายย่อย ผู้ส่งออก รวมถึงบุคคลใดก็ตามที่ต้องการประกอบธุรกิจในเชิงพาณิชย์โดยอาศัยเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์เป็นสื่อในการทำการค้าของตน

ข) ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ(Customer) หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ต้องการซื้อสินค้าหรือใช้บริการผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งในกลุ่มนี้อาจจะมีหน่วยงานของรัฐเข้ามาเป็นผู้ซื้อหรือผู้ให้บริการจากการค้าที่กระทำผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าว นั่นด้วย

ค) ผู้ให้บริการสื่อสาร(Telecommunication Provider)หรือที่เรียกกันว่า “Network Provider” หมายถึง นิติบุคคลหรือองค์กรที่ให้บริการทางด้านสื่อสาร ในกลุ่มนี้บางประเทศภาครัฐจะเข้ามามี

<sup>29</sup> พัฒนพงศ์ สุวรรณชาติ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 76-77.

บทบาทสำคัญโดยเป็นผู้ให้บริการสื่อสารเสียงหรือร่วมลงทุนกับภาคเอกชนเพื่อดำเนินการ สำหรับประเทศไทยนั้นมืองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และการสื่อสารแห่งประเทศไทยเป็นผู้ให้บริการสื่อสาร

ง) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต(Internet Service Provider) หมายถึง นิติบุคคลหรือองค์กรที่ให้บริการสถานีเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต หรือการจดชื่อสถานีเครือข่าย(Web site) ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งองค์กรต่าง ๆ ที่ให้บริการในการประชาสัมพันธ์ส่งเสริมการขายและสร้างเครือข่ายของผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อให้เป็นที่รู้จักต่อสาธารณชน สำหรับประเทศไทยมีศูนย์บริการอินเทอร์เน็ตแห่งประเทศไทย(Internet Thailand Service Center)เป็นแห่งแรกซึ่งดำเนินการโดยศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติหรือที่เรียกกันว่า “NECTEC” (The National Electronic and Computer Technology Center)

จ) ผู้ให้บริการการเงิน(Financial Institute) หมายถึง นิติบุคคลหรือองค์กรที่ให้บริการการเงินคำตอบแทนจากการค้าขายผ่านระบบอินเทอร์เน็ต เช่น ธนาคาร หรือบริษัทที่ให้บริการเกี่ยวกับบัตรเครดิต เป็นต้น

ฉ) ผู้ให้บริการการรับส่งสินค้าและพัสดุ(Courier/Forwarder) หมายถึง นิติบุคคลหรือองค์กรที่ให้บริการการรับส่งสินค้าและพัสดุ เช่น กรมไปรษณีย์โทรเลข, ร.ส.พ.,INT EXPRESS และ FEDEX เป็นต้น

สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นนอกจากภาครัฐจะมีบทบาทในเรื่องการกำหนดนโยบายและมาตรการต่าง ๆ ในการส่งเสริมที่แน่นอนชัดเจนแล้ว ภาคเอกชนเองก็ควรจะหันมาสนใจและทำความเข้าใจเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นี้ให้มากขึ้นนี้เพราะการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นกลไกตลาดที่สำคัญยิ่งสำหรับการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน

สำหรับประเทศไทยหากการใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศได้รับการพัฒนาแล้ว ก็ยังทำให้ธุรกรรมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการขายปลีก ขายส่ง กระบวนการผลิตหรือการจัดจำหน่ายนั้นมีความพร้อมที่จะแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ได้มากขึ้นอันจะเป็นโอกาสให้ประเทศไทยใช้พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อเป็นประโยชน์ในการส่งสินค้าออกไปขายยังต่างประเทศเพื่อนำรายได้เข้าสู่ประเทศ อีกทั้งยังสามารถลดการนำเข้าเพราะผู้บริโภคมีความสะดวกในการซื้อสินค้าและใช้บริการมากยิ่งขึ้น ซึ่งอาจช่วยแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจที่ประเทศกำลังประสบอยู่ได้อีกทางหนึ่ง



## 2.4 ปัญหาที่เกิดจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

มนุษย์นั้นเป็นสัตว์สังคมดังนั้นย่อมต้องมีกฎเกณฑ์ในการอยู่ร่วมกัน ซึ่งในแต่ละสังคมก็จะสร้างกฎเกณฑ์และกระบวนการทางสังคมที่แตกต่างกันไปเพื่อให้เป็นรูปแบบในการปฏิบัติร่วมกันในแต่ละสังคมนั้น ด้วยเหตุนี้ในปัจจุบันจึงมีกฎเกณฑ์หลายรูปแบบ ทฤษฎี และแนวทางในการประยุกต์ใช้ เมื่อเทคโนโลยีได้พัฒนาอย่างรวดเร็วโดยเฉพาะทางด้านการสื่อสารที่พัฒนาจนกลายเป็นไม่มีข้อจำกัดด้านเวลาและสถานที่ก็ดูเหมือนประเทศต่าง ๆ ในโลกจะไร้พรมแดนอันทำให้แต่ละสังคมนั้นมีความแตกต่างทางกายภาพน้อยลง ไปจากเดิม สิ่งนี้เองจึงทำให้ทุกสังคมจำเป็นต้องปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงกฎเกณฑ์เดิมของตนเพื่อให้ก้าวทันเทคโนโลยี และสามารถแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ได้ รวมทั้งสามารถปกป้องคุ้มครองผลประโยชน์ให้แก่สมาชิกในสังคมของตนได้อย่างดีที่สุด การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเกิดขึ้นจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทางการสื่อสารจึงมีผลให้การค้าระหว่างประเทศที่มีอยู่ในรูปแบบเดิมเปลี่ยนแปลงไป และนับวันกระแสของความเปลี่ยนแปลงดังกล่าวก็ยิ่งเพิ่มมากขึ้นซึ่งอาจจะกระทบต่อกฎเกณฑ์ภายในสังคมอันทำให้เกิดปัญหาอันต้องริบหาแนวทางป้องกันและแก้ไข ประเทศไทยก็เช่นเดียวกันการขยายตัวของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นก่อให้เกิดปัญหาตามมา แต่เพื่อให้เกิดความเข้าใจในเรื่องผลกระทบของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ทำให้เกิดปัญหาต่าง ๆ นั้นผู้เขียนใคร่ขอสรุปปัญหาบางประการที่สำคัญไว้ดังต่อไปนี้

### 2.4.1 ปัญหาด้านการบังคับตามสัญญา

### 2.4.2 ปัญหาด้านการกำกับดูแลโดยรัฐ

### 2.4.3 ปัญหาด้านการเงิน

### 2.4.1 ปัญหาด้านการบังคับตามสัญญา

เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่จำเป็นต้องอยู่บนพื้นฐานของการใช้เอกสาร หรืออาจเรียกได้ว่าเป็นระบบ “Electronic or Paperless Transaction”<sup>30</sup> ซึ่งต่างจากรูปแบบทางการค้าที่มีอยู่เดิมอันอยู่บนพื้นฐานของเอกสารกระดาษ (Paper-Based Transaction) ดังนั้นจึงอาจเกิดปัญหาได้ว่าหากมีการทำสัญญาซื้อขายระหว่างกันโดยผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์แล้วจะใช้เป็นหลักฐานในการบังคับให้เป็นไปตามสัญญาได้หรือไม่

<sup>30</sup>ศิริชัย มงคลเกียรติศรี. “กฎหมายเกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์และลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543, หน้า 84.

ในเรื่องนี้ได้มีความร่วมมือที่จะสร้างแบบแผนของการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเห็นได้ชัดเจนคือ UNCITRAL ซึ่งได้ร่างกฎหมายแม่แบบสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์(Model Law on Electronic Commerce) เพื่อเป็นหลักการพื้นฐานสำหรับรับรองการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

สำหรับในประเทศไทยนั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่วางอยู่บนพื้นฐานของการดำเนินธุรกรรมบนเอกสารเห็นได้จากมาตรา 9, 456 และ 653 เป็นต้น ซึ่งจะพบว่าในระบบกฎหมายไทยนั้นข้อกำหนดของกฎหมายได้กำหนดให้ต้องทำเป็นหนังสือ หรือจะต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือโดยเอกสารที่กฎหมายได้กำหนดไว้จะต้องมีการลงลายมือชื่อของคู่กรณีด้วย แต่ลักษณะทั่วไปของการลงลายมือชื่อสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นก็มิใช่การลงลายมือชื่อที่แท้จริงของคู่กรณีปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าแล้วนิติกรรมที่เป็นการทำธุรกรรมบนสื่ออิเล็กทรอนิกส์นั้นจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมายอันทำให้สามารถบังคับคู่สัญญาให้ปฏิบัติตามได้หรือไม่ ประเด็นนี้ถ้ามองตามหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะเห็นว่าสิ่งที่เราสามารถพิมพ์ข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ออกมาเป็นเอกสารได้นั้นก็น่าจะถือได้ว่าได้ทำเป็นหนังสือซึ่งใช้เป็นหลักฐานในการทำนิติกรรมได้ แต่ประเด็นเกี่ยวกับลายมือชื่อนั้นยังคงเป็นปัญหาที่สำคัญมากเพราะตามหลักกฎหมายของไทยนั้นการลงลายมือชื่อต้องเป็นการเขียนด้วยมือลงบนเอกสารเท่านั้นจึงเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนารูปแบบการค้าระหว่างประเทศ<sup>31</sup> ด้วยเหตุนี้จึงได้มีการออกพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ขึ้นเพื่อรับรองการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ และได้รวมประเด็นเกี่ยวกับลายมือชื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้ด้วยเพื่อจะได้เป็นแนวทางในการปฏิบัติร่วมกันตลอดจนเป็นการแก้ไขปัญหาก็อาจเกิดขึ้น สำหรับพระราชบัญญัติฉบับนี้ในหมวดที่ 1 จะว่าด้วยเรื่องการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ และในหมวดที่ 3 จะว่าด้วยเรื่องลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเรียบร้อยแล้วและจะมีผลบังคับใช้ในวันที่ 3 เมษายน 2545 โดยจะเริ่มออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อรองรับรายละเอียดของกฎหมาย ตลอดจนการกำหนดขอบอำนาจหน้าที่และวิธีการสรรหาคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ตามพระราชบัญญัติฉบับนี้อันจะทำให้ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้ข้อความที่อยู่ในรูปข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้มีผลผูกพันคู่กรณีก็คงจะหมดสิ้นไป

#### 2.4.2 ปัญหาด้านการกำกับดูแลโดยรัฐ

รัฐนั้นมีหน้าที่ต้องคุ้มครองดูแลและปกป้องรักษาความปลอดภัยให้แก่ประชาชนในรัฐของตนเพื่อให้มีความสุขและปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินอันทำให้ประชาชนนั้นอยู่ร่วมกันในรัฐ

<sup>31</sup> สุพิศ โปษยานนท์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 48.

อย่างเป็นสุขทำให้รัฐนั้นมีความมั่นคง ดังนั้นรัฐจึงจำเป็นต้องออกกฎหมายเพื่อควบคุมดูแลการค้าเงิน การต่าง ๆ อันอาจส่งผลกระทบต่อประชาชนได้ เช่น เรื่องการกินการอยู่ของประชาชน เป็นต้น แต่ เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นการค้าที่รวดเร็วไร้พรมแดนซึ่งยากแก่การที่รัฐจะเข้ามา กำกับดูแลได้อย่างทั่วถึงและทันทั่วถึงที่จึงอาจทำให้รัฐไม่อาจคุ้มครองผู้บริโภคในรัฐของตนได้อย่าง เพียงพอเป็นเหตุให้ผู้บริโภคในรัฐนั้นถูกเอารัดเอาเปรียบ หรือเกิดความเสียหาย หรือเป็นอันตรายแก่ ชีวิตและทรัพย์สินได้

ปัจจุบันนี้ประเทศไทยก็ประสบกับปัญหาเหล่านี้อยู่เช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความ ปลอดภัยของผู้บริโภคแม้ว่าจะมีกฎหมายคุ้มครองผู้บริโภคบังคับใช้อยู่แล้วก็ตาม แต่การพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ก็เข้ามาทำให้กฎหมายดังกล่าวไม่อาจคุ้มครองผู้บริโภคในประเทศได้อย่างทั่วถึง ตัวอย่างเช่นในเรื่องการบริโภคอาหารและยาอันเป็นปัจจัยพื้นฐานของประชาชนทุกคนจะเป็นปัญหาที่ เค่นชัดที่สุดในเรื่องการโฆษณาประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับคุณภาพสินค้าและข้อมูลข่าวสารโดยสำนัก คณะกรรมการอาหารและยาจะทำหน้าที่ดูแลการโฆษณาซึ่งจะแบ่งออกเป็น 2 ระบบใหญ่ ๆ กล่าวคือ ระบบตรวจสอบก่อนอนุญาตให้โฆษณา และระบบไม่ต้องขออนุญาตก่อนแต่มีการวางเกณฑ์กว้าง ๆ ให้ปฏิบัติ ซึ่งเรื่องอาหารและยานั้นปัจจุบันห้ามมิให้โฆษณาคุณประโยชน์ คุณภาพ หรือสรรพคุณ ก่อนได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการอาหารและยา เพื่อระมัดระวังมิให้ประชาชนหลงเชื่อและบริโภค สิ่งเหล่านั้นจนอาจได้รับอันตราย แต่ปรากฏว่าส่วนใหญ่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะมีการ โฆษณาโดยไม่ได้รับอนุญาต และคณะกรรมการฯ เองก็ไม่สามารถเข้าไปตรวจสอบได้อย่างทั่วถึงทุก Web Site ที่ปรากฏผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต จุดนี้เองจึงเป็นปัญหาสำคัญที่ชี้ให้เห็นว่าการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ทำให้รัฐไม่อาจเข้าไปกำกับดูแลประชาชนได้อย่างทั่วถึง ซึ่งในปัจจุบันทางสำนักงาน คณะกรรมการอาหารและยากำลังดำเนินการปรับปรุงหลักเกณฑ์การพิจารณาอนุญาตโฆษณา ทั้งนี้ เพื่อจะได้ห้ามการในการป้องกันและแก้ไขปัญหาเพื่อให้ผู้บริโภคได้รับความปลอดภัยมากยิ่งขึ้น ซึ่งก็ต้องอาศัยความร่วมมือจากภาคเอกชนและประชาชนตลอดจนหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

#### 2.4.3 ปัญหาด้านการเงิน

เนื่องจากปัจจุบันกระแสของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีความตื่นตัวทั่วโลก ประเทศทุก ประเทศต่างก็ตระหนักถึงโอกาสในการพัฒนาเศรษฐกิจการค้าทั้งในระดับประเทศและระดับโลก ตลอดจนยังมีส่วนสำคัญในการจัดระเบียบเศรษฐกิจใหม่ ดังนั้นจึงไม่อาจกล่าวได้ว่าการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่มีผลกระทบต่อเกี่ยวกับด้านการเงินของประเทศ ซึ่งเมื่อเราพิจารณาจากลักษณะของ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เห็นอยู่ในปัจจุบันประกอบกับกฎหมายทางการเงินที่แต่ละประเทศ รวมทั้งประเทศไทยใช้ปฏิบัติกันอยู่นั้นจะเห็นว่ามิประเด็นปัญหาสำคัญ 2 ประการ กล่าวคือ

ก) ระบบการชำระเงิน

ข) ระบบภาษีอากร

ก) ระบบการชำระเงิน

ในทางการค้ำนั้นจะต้องมีเรื่องการ โอนเงินระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเป็นประเด็นที่สำคัญ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็เช่นเดียวกันเป็นการค้ารูปแบบใหม่ที่นำสื่ออิเล็กทรอนิกส์มาช่วยให้การ ประกอบธุรกิจสะดวกและรวดเร็วขึ้นกว่าเดิมแต่หลักสำคัญก็ยังคงอยู่ที่ผู้ซื้อหรือผู้ใช้บริการนั้นจะต้อง จ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้ประกอบการ เมื่อพิจารณาจากรูปแบบของการชำระเงินสำหรับการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์จะเห็นได้ว่าการพัฒนาไปอย่างรวดเร็วซึ่งนอกจากวิธีการชำระเงินตามปกติแล้วยังมี วิธีการอื่น ๆ ที่พัฒนาขึ้นไปอีกทั้งนี้อาจแยกได้เป็น 4 รูปแบบที่สำคัญดังนี้<sup>32</sup>

- การจ่ายเงินโดยทางบัตรเครดิต (Credit Card) โดยผู้ขายจะจัดทำแบบฟอร์มให้ผู้ ต้องการข้อมูล บริการ หรือสินค้าที่เสนอขายนั้นกรอกรายละเอียดบัตรเครดิตและข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง จากนั้นข้อมูลก็จะถูกส่งกลับไปยังร้านค้าเพื่อให้ร้านค้านำข้อมูลดังกล่าวส่งให้กับธนาคารหรือ บริษัทเจ้าของบัตรเครดิตทำการตรวจสอบ หากทางธนาคารหรือบริษัทฯ ยืนยันก็จะ โอนเงินเข้าบัญชี ร้านค้าซึ่งผู้ขายก็จะจัดส่งสินค้าหรือบริการดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อต่อไป ในปัจจุบันได้มีการคำนึงถึงความปลอดภัยในการใช้บัตรเครดิตเนื่องจากข้อมูลรายละเอียดของบัตรนั้นจะต้องผ่านหลายขั้นตอนจึงอาจ ทำให้ยากต่อการรักษาความปลอดภัย ดังนั้นจึงมีการคิดค้นวิธีการรักษาความปลอดภัยโดยการเข้ารหัส (Encryption)<sup>33</sup> ก่อนแล้วจึงส่งข้อมูล ไปให้ร้านค้า

- การใช้เช็คอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Cheque) ระบบนี้ไม่เป็นที่แพร่หลายเท่าใดนักมี ลักษณะเช่นเดียวกับเช็คกระดาษแต่เอกสารบนกระดาษจะถูกเปลี่ยนแปลงเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ แทน และแทนที่จะลงลายมือชื่อส่งจ่ายเช็คด้วยวิธีปกติก็ใช้วิธีลงลายมือชื่อด้วยเลขรหัสของผู้ส่งจ่าย แทน ผู้ส่งจ่ายจะส่งข้อมูลไปให้ร้านค้าผู้รับเงินทางร้านก็จะส่งข้อมูล ไปยังธนาคารหรือสถาบันการเงิน เพื่อทำการ โอนเงินเข้าบัญชี จากนั้นข้อมูลจะถูกส่งกลับมายังผู้ส่งจ่ายเพื่อแจ้งว่าได้โอนเงินเรียบร้อย แล้ว

- การใช้ระบบการจ่ายเงินแบบดิจิทัล (Digital Payment System) ปัจจุบันมีผู้ประกอบการ ธุรกิจให้บริการการจ่ายเงินแบบนี้อยู่หลายธุรกิจ แต่ที่นิยมมากที่สุดคือระบบ Cyber Cash ซึ่งเป็น เหมือนกระเป๋าเงินอิเล็กทรอนิกส์(Wallet)<sup>34</sup> ซึ่งเป็น โปรแกรมเพิ่มเติมสำหรับเว็บเบราว์เซอร์เพื่อเข้า

<sup>32</sup> ทิชาติ เกษเรือง และคนอื่น ๆ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 38.

<sup>33</sup> เลอสรร ธนตุกาญจน์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 87.

<sup>34</sup> ฉัททวุฒิ ทีชผล. เรื่องเดียวกัน, หน้า 53.

รหัสข้อมูลในการจ่ายเงินของลูกค้าส่งไปยังร้านค้าให้สามารถอ่านได้ จากนั้นร้านค้าก็จะส่งข้อมูลนั้นไปตรวจสอบและขออนุมัติจากเซิร์ฟเวอร์ของแต่ละบริษัทแล้วจึงทำการประมวลผลในการตัดชำระเงินต่อไป

- การใช้เงินสดดิจิทัล (Digital Cash) บางครั้งเรียกกันว่าเป็นการจ่ายเงินโดยใช้ “e-cash” หรือ “e-money” หรือ “digital cash” คือ การนำข้อมูลดิจิทัลมาแทนการใช้นเงินสด ผู้ใช้ไม่จำเป็นต้องมีบัตรเครดิตหรือบัญชีธนาคารแต่อย่างใด โดยระบบนี้จะทำงานเหมือนกับธนาคารอิเล็กทรอนิกส์ที่ทำหน้าที่รับฝากเงินจากลูกค้าและให้หลักฐานเพื่อใช้บริการเงินสดทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหลักฐานดังกล่าวจะนำไปแสดงเพื่อใช้จ่ายเองหรือโอนให้บุคคลอื่นก็ได้ ด้วยเหตุนี้ผู้ซื้อที่จ่ายเงินด้วยระบบนี้จึงสามารถปิดบังชื่อ ที่อยู่ และตัวตนที่แท้จริงได้<sup>35</sup> และเป็นระบบที่เหมาะสมกับการซื้อขายที่มีมูลค่าน้อย ๆ และเป็นการขายสินค้าที่ลูกค้าสามารถรับสินค้าได้ทันทีด้วยวิธีการส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์

จะเห็นได้ว่ารูปแบบการชำระเงินสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นมีการพัฒนาเป็นหลายรูปแบบ แต่ประเด็นสำคัญที่ต้องคำนึงถึงคือจะต้องมีประสิทธิภาพสูงสามารถรักษาความปลอดภัยและความลับของธุรกรรมได้ อีกทั้งต้องเป็นที่เชื่อถือและเป็นที่ยอมรับของทั้งผู้ซื้อและผู้ขาย ซึ่งในทางปฏิบัติในแต่ละระบบก็จะมีข้อดีและข้อด้อยแตกต่างกันไปและปัจจุบันก็ยังไม่มียุคใดที่จะมีคุณสมบัติครบถ้วนดังกล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งจากการพิจารณากระบวนการชำระเงินที่เชื่อมโยงกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันทำให้เห็นปัญหาบางประการที่สำคัญ เช่น เรื่องความปลอดภัยในการจ่ายเงินทั้งนี้เพราะข้อมูลที่ส่งผ่านทางเครือข่ายคอมพิวเตอร์นั้นสามารถจะรั่วไหลอันทำให้ผู้ซื้อเกิดความเสียหายได้ เช่น ข้อมูลในบัตรเครดิตอาจทำให้ผู้อื่นที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องล่วงรู้และดำเนินการทำให้เจ้าของบัตรเครดิตเสียหาย และในขณะเดียวกันผู้ขายเองก็อาจฉวยโอกาสในการนำข้อมูลเหล่านั้นมาหาผลประโยชน์เพิ่มเติมได้ เช่น ผู้ขายอาจใช้ข้อมูลในบัตรเครดิตมาชำระค่าสินค้าถึง 2 ครั้งในการซื้อสินค้าเพียงครั้งเดียวซึ่งจะทำให้ผู้ซื้อได้รับความเสียหายต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้นกว่าปกติ หรือในบางกรณีที่ผู้ซื้อต้องการหลักฐานเพื่อยืนยันการชำระเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเป็นการส่งมอบสินค้าไม่มีรูปร่างด้วยวิธีส่งทางอิเล็กทรอนิกส์หากผู้ซื้อจ่ายเงินไปแล้วแต่ไม่ได้รับสินค้าก็จะไม่มีหลักฐานในการยืนยันการชำระเงินทำให้ผู้ซื้ออยู่ในฐานะที่เสียเปรียบและเสียหายจากการทำธุรกรรมดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ระบบการชำระเงินสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงยังไม่เป็นที่นิยมนักทั้งนี้เพราะผู้ซื้อยังไม่มี ความมั่นใจในเรื่องความปลอดภัยในการชำระเงินนั่นเอง

สำหรับประเทศไทยเนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กำลังอยู่ในช่วงเริ่มต้นของการเจริญเติบโต ดังนั้นในเรื่องระบบการชำระเงินก็ยังไม่มียุคอื่นที่แพร่หลายเท่าใดนัก โดยในปัจจุบัน

<sup>35</sup> พินาดี เกษเรือง และคนอื่น ๆ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 39.

ธนาคารกรุงไทยก็ได้พัฒนาระบบ Payment Gateway ทำให้สามารถรับชำระเงินโดยบัตรเครดิตทั้งนี้ระบบจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของบัตรและสิ่ง โอนเงิน โดยอัตโนมัติแต่ก็ยังมีข้อจำกัดเฉพาะผู้ขายที่มีบัญชีอยู่ที่ธนาคารเท่านั้นส่วนระบบอื่น ๆ นั้นในปัจจุบันยังอยู่ในช่วงที่จะต้องทำการศึกษาทบทวนเพื่อพัฒนาเครื่องมือในการชำระเงินใหม่ ๆ สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อไป อย่างไรก็ตามก็ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่าย ความสะดวก และความเชื่อมั่นของผู้บริโภคอันประกอบไปด้วยการรักษาความลับของข้อมูล(Confidentiality) การปกป้องความเป็นส่วนตัว(Privacy) ตลอดจนการรักษาความมั่นคงปลอดภัย(Security)ในระบบการชำระเงินเป็นสำคัญ

#### ข) ระบบภาษีอากร

ประเทศต่าง ๆ ในปัจจุบันจำเป็นต้องจัดเก็บรายได้เข้าสู่รัฐ ซึ่งรายได้ส่วนใหญ่จะมาจากภาษีอากร ในแต่ละประเทศก็จะมีกฎหมายในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันไป สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจัดได้ว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการค้าขายระหว่างประเทศที่สำคัญ เพราะไม่มีข้อจำกัดด้านเวลาและสถานที่ แต่ก็ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศทั้งนี้ เพราะการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่มีลักษณะสำคัญทางกายภาพทำให้แต่ละประเทศนั้นอาจตีความไปได้หลายแนวทางทำให้เกิดปัญหาด้านระบบภาษีอากร ประเด็นที่เห็นเด่นชัดที่สุดเห็นจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีศุลกากรซึ่งจัดเก็บจากสินค้าที่ส่งออกหรือนำเข้าเท่านั้น จึงมีความยากลำบากสำหรับจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ไม่มีรูปร่างบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศนั้นจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือจากประเทศต่าง ๆ เพื่อความเป็นสากลและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

สำหรับเรื่องดังกล่าวนี้ทางสหรัฐอเมริกาและองค์การการค้าโลกได้แสดงท่าทีที่จะยกเว้นภาษีศุลกากรสำหรับสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเหล่านี้ ซึ่งก็อาจส่งผลให้มีความเบี่ยงเบนทางการค้าโดยผู้ประกอบการอาจอาศัยประโยชน์จากช่องทางดังกล่าวเปลี่ยนแปลงรูปแบบการส่งมอบสินค้าโดยวิธีปกติเป็นการส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์แทนทำให้รัฐอาจสูญเสียรายได้เพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตามบางกรณีแม้ผู้ประกอบการจะไม่อาจหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากรได้แต่ก็นำเข้าเพียงชุดเดียวเพื่อมาผลิตซ้ำ(Reproduce)ในประเทศไทยเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีศุลกากรหลายชุดอันถือว่าเป็นความสูญเสียในระยะยาวได้อีกทางหนึ่ง<sup>36</sup>

<sup>36</sup> สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์. รายงานการวิจัยเรื่องการค้าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษี. กรุงเทพฯ : สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย 2543, หน้า 33-35.

นอกจากประเด็นเกี่ยวกับภาษีศุลกากรแล้วการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ทำให้เกิดปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้ อีกเช่นเดียวกัน ซึ่งประเด็นเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศนั้นผู้เขียนจะได้นำเสนอรายละเอียดในบทต่อไป

D  
P  
U

### บทที่ 3

#### การพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

เนื่องจากภาษีอากรเป็นรายได้ส่วนใหญ่ที่ประเทศต่าง ๆ ได้รับ ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ทุกประเทศควรคำนึงถึงคือความเป็นกลาง(Neutrality) และความเป็นธรรม(Fairness) เป็นหลักสำคัญ อย่างไรก็ตามในการที่ประเทศนั้น ๆ จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ประกอบธุรกิจรายใดนั้น ต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์(Nexus) ระหว่างรัฐกับองค์กรหรือบุคคลผู้มีเงินได้เพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษี สำหรับการค้าภายในประเทศก็ยังไม่มีปัญหาต้องพิจารณามากนักแต่สำหรับการค้าระหว่างประเทศที่มีรัฐเข้ามาเกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งรัฐในประเด็นนี้อาจทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นได้

ตามปกติแล้วประเทศหรือรัฐใดจะดำเนินการจัดเก็บภาษีเงินได้จากองค์กรหรือบุคคลผู้ประกอบธุรกิจได้จะต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับองค์กรหรือบุคคลผู้มีเงินได้นั้นทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม ซึ่งความสัมพันธ์ที่เป็นหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีอันเป็นหลักสากลที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปมีอยู่ 2 ประการ กล่าวคือ

1. หลักถิ่นที่อยู่(Residence Rule) หมายความว่า เงินได้ขององค์กรหรือบุคคลผู้ประกอบธุรกิจจะถูกเก็บภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่หากว่าเจ้าของเงินได้ดังกล่าวเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะได้รับมาจากที่ใดและไม่ต้องคำนึงถึงสัญชาติของเจ้าของเงินได้ ตามหลักดังกล่าวนี้ถือเป็นการเก็บภาษีจากการได้รับเงินได้ทั่วโลกที่องค์กรหรือบุคคลผู้มีเงินได้อันมีถิ่นฐานอยู่ในประเทศที่สามารถจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ได้ซึ่งเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” (Worldwide Income Basis หรือ Principle of Worldwide Income)<sup>1</sup>

2. หลักแหล่งเงินได้(Source Rule) หมายความว่า เงินได้ขององค์กรหรือบุคคลผู้ประกอบธุรกิจจะถูกเก็บภาษีในประเทศที่มีการจ่ายเงินได้นั้น โดยไม่คำนึงถึงถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้อันเป็นการเก็บภาษีเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้นเท่านั้น ซึ่งหลักนี้มีชื่อเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต”(Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality)<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม. “การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 45,9. กันยายน 2541, หน้า 76.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.



หลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นเป็นการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับองค์กรหรือบุคคลผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นหลักสากลที่ใช้ทั้งกับการค้าภายในประเทศและการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งแต่ละประเทศก็จะใช้หลักที่แตกต่างกันไป ด้วยเหตุนี้จึงอาจเกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อน(Double Taxation)ระหว่างรัฐขึ้นได้ในการค้าระหว่างประเทศเนื่องจากองค์กรหรือบุคคลผู้ประกอบธุรกิจนั้นเมื่อมีเงินได้จากทั่วโลกก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับรัฐหรือประเทศอันเป็นถิ่นที่อยู่ในขณะเดียวกันก็อาจต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินได้จำนวนเดียวกันนี้ให้กับรัฐหรือประเทศอันเป็นแหล่งเงินได้แม้ว่าคนจะไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐหรือประเทศดังกล่าวเลยก็ตาม ผลที่ตามมาคือเงินได้จากการประกอบธุรกิจเหมือนกันจะต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนทั้งในรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ดังนั้นจึงได้เกิดการตกลงระหว่างประเทศขึ้นเพื่อกำหนดมาตรการในการบรรเทาปัญหาและจัดการเสียภาษีซ้ำซ้อนที่มีอยู่เรียกว่า “อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน”(The Avoidance of Double Taxation Convention)<sup>3</sup> หรือเรียกกันว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”(Double Tax Treaty)เป็นอนุสัญญาที่ตกลงกันระหว่างสองประเทศ โดยมีขอบข่ายการบังคับใช้กับองค์กรหรือบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้นจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ซึ่งนอกจากจะมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาปัญหาและจัดการเสียภาษีซ้ำซ้อนแล้วยังเป็นการสนับสนุนให้มีการแลกเปลี่ยนเทคโนโลยี การลงทุน ตลอดจนการค้าระหว่างประเทศอีกด้วย

สำหรับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศต่าง ๆ นิยมนำไปใช้เป็นแบบอย่างในการร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของตนกับประเทศอื่น ๆ นั้นส่วนใหญ่จะใช้หลักเกณฑ์ขององค์กรเพื่อความร่วมมือด้านเศรษฐกิจและการพัฒนาหรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “OECD” (Organization for Economic Cooperation and Development) โดยประเทศที่นำมาใช้นั้นสามารถดัดแปลงบทบัญญัติต่าง ๆ ได้ตามความเหมาะสมและตามสภาพการณ์ของแต่ละท้องถิ่น<sup>4</sup>

ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นส่วนใหญ่จะวางหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศกรณีบุคคลธรรมดาโดยกำหนดให้เงินได้บางประเภทต้องเสียภาษีในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้นหรืออาจกำหนดให้เสียทั้งสองประเทศ แต่ให้นำภาษีที่เสียในแหล่งเงินได้มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ หรืออาจกำหนดให้มีเงินได้บางประเภทต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งสองประเทศในอัตราที่ต่ำกว่าที่จะต้องเสียตามปกติก็ได้

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 84.

<sup>4</sup> ทิราติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : พิมพ์ดี, 2538, หน้า 1.

<sup>5</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และธนิญา ไครวรรณท์. การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541, หน้า 138.

ในกรณีบริษัทหรือนิติบุคคลอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้กำหนดให้มีการแบ่งสรรกำไรระหว่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้โดยให้เสียภาษีจากกำไรธุรกิจ(Business Profit)เฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้นและจะไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้อีกเว้นแต่กำไรทางธุรกิจนั้นเป็นของสถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment)ที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้<sup>6</sup>

ประเทศไทยก็ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ไว้กับประเทศต่าง ๆ รวม 43 ประเทศ ทั้งนี้เพื่อใช้เป็นมาตรการในการบรรเทาปัญหาและขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ดังนั้นเมื่อเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศขึ้นก็ต้องพิจารณาก่อนว่าองค์กรหรือนิติบุคคลผู้ประกอบการธุรกิจอันมีเงินได้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดเพราะถ้ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของประเทศไทยนั้นคือตามประมวลรัษฎากร แต่ถ้ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็จะต้องพิจารณาจัดเก็บภาษีตามข้อตกลงที่กำหนดไว้ในอนุสัญญานั้น

### 3.1 หลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ

คำว่า “บริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศ” นั้นหมายความว่า บริษัทหรือนิติบุคคลดังกล่าวไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย เพราะหากทำการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยก็ถือว่าเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลไทยซึ่งต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่โดยไม่คำนึงถึงแหล่งที่มาของเงินได้ ดังนั้นบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศก็ต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ซึ่งจะเสียภาษีให้กับประเทศไทยเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น

สำหรับประเทศไทยนั้นหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังต่อไปนี้

3.1.1 กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย

3.1.2 กรณีไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

#### 3.1.1 กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย (Income Derived from Carrying on Business in Thailand)

ต้องพิจารณาก่อนว่าบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด เพราะจะมีผลต่อการใช้กฎหมายเพื่อพิจารณาจัดเก็บว่าจะเป็นกฎหมายภายในหรืออนุสัญญาโดย

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 141.

ประเด็นเรื่องการพิจารณาถิ่นที่อยู่สำหรับบริษัทหรือนิติบุคคลนั้นมักจะกำหนดถิ่นที่อยู่ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของผู้ลงทุน ทั้งนี้เพื่อต้องการสร้างศูนย์กลางอำนาจในการควบคุมความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลต่าง ๆ ในบริษัทหรือนิติบุคคลนั้นเองหรือเพื่อประโยชน์ทางด้านกฎหมายและภาระหน้าที่ด้านภาษีอากรซึ่งหลักเกณฑ์พื้นฐานในการพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ของบริษัทหรือนิติบุคคลนั้นมีอยู่ด้วยกัน 2 ประการ กล่าวคือ

- สถานที่จัดตั้งของบริษัทหรือนิติบุคคล
- สถานที่ซึ่งเป็นศูนย์กลางในการบริหารและควบคุมกิจการ หรือสถานที่ที่ใช้ในการบริหารกิจการของบริษัทหรือนิติบุคคล โดยเป็นตัวแทนกำหนดขอบเขตอำนาจในการควบคุมกิจการของบริษัทหรือนิติบุคคล

หากพิจารณาพบว่าบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศนั้นไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยการพิจารณาจัดเก็บภาษีก็ต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศจะต้องเสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าเงินได้ที่ได้รับนั้นจะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดและต้องเสียภาษีทั้งโดยวิธีประเมินตนเอง(Self-Assessment) และวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย(With-holding Tax หรือ Deduction at Source)<sup>7</sup> ดังนี้

- หากมีการเปิดสาขาในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง<sup>8</sup> แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจกรรมหรือเนื่องจากกิจกรรมที่กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี
- หากทำการโดยผ่านลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ วรรคแรก<sup>9</sup> แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือหากบริษัทดังกล่าวมีลูกจ้าง หรือผู้

<sup>7</sup> ชัยสิทธิ์ คราธุธรรม. ผู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538, หน้า 317.

<sup>8</sup> มาตรา 66 วรรคสอง บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

<sup>9</sup> มาตรา 76 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งเป็นเหตุให้รับเงินได้หรือผลกำไรในไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว”



### 3.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย

สำหรับแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยที่จะกล่าวถึงต่อไปนั้น จะเป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศที่มีใช้ตามกฎหมายภายในคือประมวลรัษฎากรและตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งกรณีใดที่จะใช้กฎหมายภายในหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนก็ขึ้นอยู่กับถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น หากบริษัทต่างประเทศมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็จะนำกฎหมายภายในมาใช้บังคับ แต่หากบริษัทดังกล่าวนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ต้องนำอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวมาบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศนั้นดังนั้นหากพิจารณาตามแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศของประเทศไทยที่จะใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แล้วก็อาจแยกพิจารณาได้เป็นกรณีสำคัญ ดังต่อไปนี้

#### 3.2.1 กรณีพิจารณาสถานประกอบการถาวร

##### 3.2.2 กรณีการขายสินค้ามีรูปร่าง (Tangible Goods)

##### 3.2.3 กรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง (Intangible Goods)

#### 3.2.1 กรณีพิจารณาสถานประกอบการถาวร

สำหรับประเทศไทยนั้นหากใช้ประมวลรัษฎากรในการพิจารณาจัดเก็บภาษียกก็ต้องพิจารณาถึงการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นหลัก ทั้งนี้การที่จะถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ต้องพิจารณาตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ วรรคแรก โดยมาตรา 66 วรรคสองนั้นจะเป็นการพิจารณาตามลักษณะทางกายภาพคือกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเป็นหลัก เช่น การตั้งสาขาบริษัทต่างประเทศในประเทศไทย เป็นต้น ส่วนมาตรา 76 ทวิ วรรคแรกนั้นเป็นการพิจารณาที่ตัวบุคคลที่เป็นสื่อกลางไม่ว่าจะเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่ออันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยก็ให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและบุคคลเช่นว่านั้นก็อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ ทั้งยังไม่ได้กำหนดระยะเวลาว่าจะต้องทำหน้าที่เช่นว่านั้นนานเท่าใด ดังนั้นแม้เข้ามาทำหน้าที่ได้เพียงวันเดียวก็อยู่ในองค์ประกอบตามมาตรา 76 ทวิดังกล่าวข้างต้นแล้ว

รวมทั้งการพิจารณาตามมาตรา ๖๖ ยังไม่ต้องคำนึงอีกด้วยว่าบุคคลดังกล่าวจะถือว่าเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระหรือไม่อิสระอันแตกต่างกับการพิจารณาเรื่องสถานประกอบการถาวร<sup>12</sup>

ในกรณีที่ต้องใช้อุสัญญาภาษีซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศนั้นก็ต้องพิจารณาเกี่ยวกับเรื่องสถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment) เพราะสถานประกอบการถาวรมันเป็นตัวกำหนดว่าประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่เป็นประเทศที่มีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศ เพราะตามอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้บริษัทต่างประเทศนั้นเสียภาษีเงินได้ในประเทศแหล่งเงินได้เฉพาะกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้นั้น ดังนั้นจึงควรทำความเข้าใจคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ให้ละเอียดเพื่อจะได้นำไปใช้พิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศได้อย่างถูกต้อง

คำว่า “สถานประกอบการถาวร” หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “PE” (Permanent Establishment) อนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับจะให้คำนิยามอย่างกว้างขวางมาก ซึ่งตามร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ในข้อ 5. วรรคแรกจะให้คำนิยามว่า “หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน”<sup>13</sup> ซึ่งจากคำนิยามนี้ทำให้สามารถแยกองค์ประกอบของ “สถานประกอบการถาวร” ได้เป็น 3 ส่วนด้วยกัน<sup>14</sup> คือ

- (ก) ต้องมีสถานประกอบธุรกิจ
- (ข) ซึ่งมีลักษณะประจำ
- (ค) ได้ใช้สถานประกอบธุรกิจนั้นทำการประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

ตามสภาพหรือลักษณะของสถานประกอบการถาวรมันสถานประกอบการถาวรจะแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) ประเภททรัพย์สิน(Asset) หมายถึง สถานที่ทำธุรกิจประจำ ได้แก่ สาขา สำนักงาน โรงงาน คลังสินค้า เป็นต้น ทั้งนี้ไม่ว่าบริษัทต่างประเทศจะมีกรรมสิทธิ์หรือไม่ก็ตาม แต่ต้องมีลักษณะที่สำคัญคือ ต้องมีลักษณะดำรงอยู่หรือติดตั้งอย่างฝังแน่นที่จุดหนึ่งในทางภูมิศาสตร์ และสถานธุรกิจจะต้องมีลักษณะประจำต้องตั้งขึ้น ณ สถานที่ที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างหากและมีความมั่นคงในระดับหนึ่ง ประกอบกับบริษัทต่างประเทศนั้นต้องประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำวันไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนโดยกิจกรรมที่ดำเนินการต้องเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ<sup>15</sup>

<sup>12</sup> พิชาคี เกษเรือง. เรื่องเดียวกัน, หน้า 68.

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 47.

<sup>14</sup> พิกท วิระพงษ์ และปรารักษ์ทิพย์ อนันตวิภาต. “E-Commerce กับโครงสร้างของประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน.” วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ. ธันวาคม 2542, หน้า 39.

<sup>15</sup> พิชาคี เกษเรือง. เรื่องเดียวกัน, หน้า 49.

(2) ประเภทตัวแทน(Agent) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนการประกอบกิจการผ่านผู้ทำการแทน อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้โดยพิจารณาจากลักษณะความสัมพันธ์ทางธุรกิจซึ่งตัวแทนนั้น มีการแบ่งแยกไว้เป็น 2 ลักษณะ คือ

- ตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ(Dependent agents) อาจเป็นไปได้ทั้งบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล แต่จะต้องทำการตามคำสั่งของบริษัทต่างประเทศเป็นหลัก ไม่มีอิสระที่จะกระทำการ ไปโดยลำพัง

- ตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ(Independent agents) โดยปกติแล้วจะไม่เป็นสถาน ประกอบการถาวรทั้งนี้เพราะตัวแทนนี้มีอิสระจากบริษัทต่างประเทศทั้งในด้านกฎหมายและเศรษฐกิจ และได้กระทำการ ไปตามปกติธุระของตนเอง แต่ก็อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้หากในช่วงเวลา หนึ่งสภาพความเป็นอิสระของตัวแทนดังกล่าวนี้หมดไป

(3) ประเภทกิจกรรม(Activity) ได้แก่ โครงการก่อสร้าง ประกอบ หรือติดตั้ง หรือกิจกรรม ตรวจสอบควบคุมเกี่ยวกับโครงการดังกล่าว ซึ่งต้องพิจารณาถึงระยะเวลาเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็น การโยงความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมทางธุรกิจและแหล่งที่มาของเงินได้

สำหรับประเทศไทยนอกจากจะพิจารณาสถานประกอบการถาวรได้จากหลักเกณฑ์ของการ ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ วรรคแรกแล้วยังต้อง พิจารณาหลักเกณฑ์อื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกด้วย เช่น สถานภาพความเป็น อิสระของตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิอาจทำให้ไม่เป็นสถานประกอบการถาวรตามความหมายของ อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เป็นต้น

ตามแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศของประเทศไทยนั้นอาจแยกประเด็น ในการพิจารณาถึงการประกอบกิจการในประเทศไทย หรือการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย สำหรับบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ดังต่อไปนี้

- (1) เซิร์ฟเวอร์(Server)
- (2) เว็บไซต์(Web site)
- (3) เครือข่ายการสื่อสาร โทรคมนาคม(Telecommunication network)
- (4) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต(Internet Service Provider หรือ ISP)

(1) เซิร์ฟเวอร์(Server) เป็นเครื่องคอมพิวเตอร์ที่มีสมรรถนะสูงทำงานเฉพาะเจาะจงใน เครือข่ายและเป็นตัวหลักที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางของระบบในการจัดเก็บและให้บริการเข้าถึงแฟ้ม ข้อมูลต่าง ๆ กับคอมพิวเตอร์เครื่องอื่นที่เชื่อมต่อระบบ ปัญหาที่ยุ่งยากก็คือเซิร์ฟเวอร์นั้นจะถือเป็น สถานประกอบการถาวรได้หรือไม่

กรณีการพิจารณาว่าเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวรได้หรือไม่คงต้องดูที่กิจกรรมของเซิร์ฟเวอร์ประกอบ โดยหากเซิร์ฟเวอร์นั้นมีการดำเนินงานและบำรุงรักษาอุปกรณ์ หรือมีพนักงาน ตัวแทน หรือลูกจ้างเข้ามาเกี่ยวข้องในการควบคุมดูแลรักษาโดยตรงก็อาจถือว่าเซิร์ฟเวอร์นั้นเป็นสถานประกอบการถาวรได้ และก็ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยได้ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากไม่มีพนักงาน ตัวแทน หรือลูกจ้างเข้ามาเกี่ยวข้องก็ต้องพิจารณาสถานประกอบการถาวรตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ ต้องเป็นสถานประกอบการธุรกิจ(a place of business of an enterprise) และต้องมีลักษณะประจำ(a fixed place) พร้อมทั้งต้องประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องทั้งหมดหรือบางส่วน<sup>16</sup>

เซิร์ฟเวอร์ที่ทำหน้าที่เป็นเพียงการโฆษณาสินค้านั้นไม่ต่างกับการลงโฆษณาตามสื่อโฆษณาทั่วไป เช่น หนังสือพิมพ์ เป็นต้น ดังนั้นจึงไม่ควรถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวร แต่ถ้ามีการรับคำสั่งซื้อสินค้า และ/หรือมีการส่งมอบสินค้าหรือบริการ ก็ต้องพิจารณาลักษณะประจำและกิจการที่ทำว่าเป็นลักษณะการเตรียมการหรือการสนับสนุนหรือไม่ ถ้าเป็นการเตรียมการหรือการสนับสนุนก็ไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรซึ่งต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงและสภาพการณ์เป็นกรณี ๆ ไป

ส่วนเซิร์ฟเวอร์ที่มีการรับคำสั่งซื้อสินค้า และดำเนินการขายสินค้า รวมทั้งสามารถออกใบเรียกเก็บเงิน(Invoice) ตลอดจนการชำระเงินนั้นบางฝ่ายยังมีความเห็นว่าเป็นเหมือนกับเครื่องขายสินค้าอัตโนมัติ(Vending machine)อันน่าจะถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้<sup>17</sup> กล่าวคือถือว่าเป็นอุปกรณ์อัตโนมัติที่ปฏิบัติการกิจเสร็จสิ้นโดยตัวเองโดยไม่จำเป็นต้องอาศัยคนซึ่ง OECD มีความเห็นว่าควรถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้

หากเราถือว่าเซิร์ฟเวอร์นั้นเป็นสถานประกอบการถาวรได้โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสภาพการณ์เป็นกรณี ๆ ไปนั้นก็อาจทำให้เกิดปัญหาในอนาคตอันเนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นสามารถเคลื่อนย้ายได้โดยไม่กระทบถึงการทำธุรกรรมอันทำให้บริษัทต่างประเทศนั้นอาจย้ายเซิร์ฟเวอร์ไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือดินแดนปลอดภาษี(Tax haven)ได้ ซึ่งจะส่งผลให้ประเทศแหล่งเงินได้ไม่ได้รับประโยชน์เท่าที่ควร สำหรับประเทศไทยนั้นปัจจุบันกำลังอยู่ในช่วงพัฒนาเพื่อก้าวเข้าสู่ยุคการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์การตีความสถานประกอบการถาวร โดยถือว่าเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวรนั้นอาจส่งผลให้ประเทศไทยไม่ได้รับประโยชน์จากการพาณิชย์

<sup>16</sup> ขจรเชษฐ เชนวัฒนานนท์. “กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ‘ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์’.” วารสารธรรมนิติ. 19,224. พฤษภาคม 2543, หน้า 58.

<sup>17</sup> ธนศักดิ์ จรรยาพูน. “E-Commerce ตามกฎหมายอังกฤษและตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.” วารสารทบทวนนิติศาสตร์. เล่ม 56 ตอน 1 (2543), หน้า 8.



อิเล็กทรอนิกส์เท่าที่ควรเพราะบริษัทต่างประเทศอาจทำการเคลื่อนย้ายเซิร์ฟเวอร์ไปตั้งที่อื่นดังกล่าวแล้วข้างต้น ดังนั้นแม้ว่าเราจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศตามหลักสถานประกอบการถาวรได้ แต่ก็อาจจัดเก็บภาษีประเภทอื่นรวมทั้งอาจได้รับประโยชน์จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้มากกว่าการตีความให้เซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวร

## (2) เว็บไซต์(Web site)

สำหรับเว็บไซต์ที่เป็นเพียงการโฆษณาที่เปรียบเสมือนสื่อโฆษณาโดยทั่วไปซึ่งไม่อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ส่วนเว็บไซต์ที่มีทั้งการโฆษณา การดำเนินการขายสินค้าหรือบริการ ตลอดจนการส่งมอบและการชำระเงินนั้นก็ยังไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรทั้งนี้เพราะยังไม่มีลักษณะประจำประกอบกับเป็นเพียงเครื่องมือช่วยให้การติดต่อสื่อสารสะดวกรวดเร็วขึ้น ตลอดจนลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานให้แก่บริษัทต่างประเทศเท่านั้น

ส่วนเว็บไซต์ที่มี Intelligent agent software<sup>18</sup> หรือที่เรียกว่า “ตัวแทนซอฟต์แวร์” อันทำให้สามารถจัดตั้งและดำเนินการตามใบสั่งซื้อสินค้า พร้อมทั้งสามารถทำสัญญาซื้อขายโดยใช้ลายมือชื่อดิจิทัลของบริษัทต่างประเทศโดยปราศจากการแทรกแซงจากสำนักงานใหญ่ของบริษัทต่างประเทศนั้นแม้จะดูเหมือนเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ซอฟต์แวร์นั้นก็ไม่ใช่มูลค่าตามความหมายของข้อ 3 แห่ง OECD Model ซึ่งให้คำจำกัดความทั่วไปว่า “บุคคล หมายถึง บุคคลธรรมดา บริษัท หรือนิติบุคคลใด ๆ หรือหน่วยใด ๆ ซึ่งถือเป็นนิติบุคคลเพื่อความมุ่งประสงค์ในทางภาษี”<sup>19</sup> ดังนั้นจึงไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้

หากประเทศไทยพิจารณาให้เว็บไซต์เป็นสถานประกอบการถาวรก็อาจเกิดปัญหาตามมาเพราะเว็บไซต์นั้นสามารถจะเข้าถึงได้ในเครือข่ายคอมพิวเตอร์ของผู้ใช้ทั่วโลกซึ่งหากไปปรากฏที่ประเทศใดก็จะกลายเป็นสถานประกอบการถาวรของประเทศนั้น ทำให้บริษัทต่างประเทศดังกล่าวกลายเป็นบริษัทที่มีสถานประกอบการอยู่เกือบทุกประเทศเป็นผลกระทบอย่างมากต่อภาระภาษีระหว่างประเทศ ประกอบกับผู้ใช้ไม่ได้เข้าดูเว็บไซต์นั้นในลักษณะประจำ ดังนั้นจึงไม่ควรถือว่าเว็บไซต์เป็นสถานประกอบการถาวร

<sup>18</sup> เทียนสุข ตั้งมยุรธรรม, ถักขมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์และเสาวคนธ์ มีแสง. “Electronic Commerce และการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสถานประกอบการถาวร.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 47,7. กรกฎาคม 2543, หน้า 85.

<sup>19</sup> ขจรเชษฐ เชนวัฒนานนท์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 34.

(3) เครือข่ายการสื่อสาร โทรคมนาคม(Telecommunication network)

เครือข่ายการสื่อสาร โทรคมนาคม นั้นเป็นเพียงเครื่องมือช่วยให้สามารถเข้าถึงระบบอินเทอร์เน็ตเท่านั้น จึงทำหน้าที่คล้ายกับเครื่องโทรศัพท์ หรือเครื่องโทรสาร ดังนั้นจึงไม่ควรถือเป็นสถานประกอบการถาวร<sup>20</sup>

(4) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือเรียกโดยย่อว่า “ISP”(Internet Service Provider) หรือผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตนั้นเป็นบริษัทให้บริการที่ทำหน้าเป็นประตูเพื่อเชื่อมโยงกับระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทั่วโลก ซึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นค่าเช่าสัญญาณไปต่างประเทศให้กับประเทศที่ติดต่อ โดยจะเก็บค่าบริการจากผู้ใช้อีกทอดหนึ่ง ดังนั้นบริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงไม่ใช่เจ้าของ และ ISP นั้นก็ไม่ได้ให้บริการแก่บริษัทต่างประเทศเช่า หรือมีอุปกรณ์ไว้สำหรับให้บริการแก่บริษัทต่างประเทศใช้โดยเฉพาะ และหากจะพิจารณาว่า ISP เป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนก็คงไม่เข้าหลักเกณฑ์เพราะ ISP นั้นเป็นเพียงแต่จัดหาบริการให้แก่บริษัทต่างประเทศเท่านั้น ไม่ได้เข้ามาเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่กระทำผ่านเว็บไซต์ของบริษัทต่างประเทศแต่อย่างใด ดังนั้นความสัมพันธ์ในลักษณะตัวแทนของ ISP จึงมีความเป็นอิสระอันไม่อาจถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวร

### 3.2.2 กรณีการขายสินค้ามีรูปร่าง (Tangible Goods)

หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องใช้ประมวลรัษฎากรบังคับในการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งหากมีสาขาที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือหากบริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสาขาแต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อดังกล่าวนั้นก็มีหน้าที่ยื่นเสียภาษีเงินได้แทนบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งการพิจารณาสถานที่ทำสัญญา สถานที่ส่งมอบสินค้า หรือการตั้งตัวแทนสำหรับการเจรจาในประเทศไทยจะทำให้ทราบถึงตัวบุคคล(อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้)ที่ทำการติดต่อไม่ว่าจะเป็นการเจรจา การเข้าทำสัญญา หรือการขนส่งสินค้าเพื่อส่งมอบแก่ผู้ซื้อ ทั้งนี้เพราะสินค้านั้นมีรูปร่างนั้นถึงแม้จะทำการซื้อขายผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์แต่ก็จำเป็นต้องส่งมอบตามวิธปฏิบัติ หรือที่เรียกว่า “การส่งมอบทางกายภาพ”(Physical Delivery) และตามมาตรา 76 ทวิ เองก็ไม่ได้กล่าวไปถึงว่าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อนั้นจะมีสถานภาพอิสระหรือไม่ หรือจะมีลักษณะประจำหรือ ไม่ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา ดังนั้นหากเป็นบุคคลที่เข้ามาทำงานให้กับ

<sup>20</sup> เพ็ญสุข ตั้งนพวรรณ, ถักขมณ วงศ์ศุภสวัสดิ์และเสาวคนธ์ มีแสง. เรื่องเดียวกัน, หน้า 86.

บริษัทต่างประเทศเพียงแค่วันหนึ่งวัน ก็ถือว่าเข้าข่ายตามมาตรา 76 ทวิ อันจะมีหน้าที่ยื่นเสียภาษีเงินได้แทนบริษัทต่างประเทศแล้ว<sup>21</sup>

เมื่อพิจารณาแล้วว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยโดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิในประเทศไทย และอาจต้องเสียภาษีอีกร้อยละ 10 จากกำไรที่ส่งออกไปยังต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ(หากมีการจำหน่ายกำไรไปยังต่างประเทศ) เห็นได้ว่าการพิจารณาว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ตามประมวลรัษฎากรนั้นพิจารณาจากลักษณะทางกายภาพเป็นหลักโดยดูจากสาขา หรือบุคคลที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่จำเป็นต้องมีลักษณะทางกายภาพเสมอไปซึ่งบริษัทต่างประเทศนั้นอาจทำการค้าโดยไม่ต้องมีสาขาหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอยู่ในประเทศไทยเลย เมื่อพิจารณาตามองค์ประกอบของการประกอบกิจการในประเทศไทยทำให้บริษัทต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจผ่านการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยอันทำให้บริษัทเหล่านี้ไม่ต้องเสียภาษีทั้งนี้เพราะค่าตอบแทนที่ได้รับจากการขายสินค้ามีรูปร่างนั้นก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) คือเงินได้จากการธุรกิจพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง อันเป็นกำไรทางธุรกิจซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แล้วแต่กรณี เมื่อไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจึงไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวได้

สำหรับกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งการขายสินค้ามีรูปร่างอาจดูสถานประกอบการถาวรได้จากการมีคลังสินค้าอยู่ในประเทศไทยประกอบด้วย โดยหากมีคลังสินค้าอยู่ประเทศไทยก็ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยอันส่งผลให้บริษัทต่างประเทศนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรทางธุรกิจที่เกิดขึ้นผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่หากบริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้ามีรูปร่างนั้น ดังนั้นในประเด็นสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรดังกล่าวถึงในหัวข้อที่แล้วประกอบการพิจารณาด้วย

โดยสรุปการขายสินค้ามีรูปร่างบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยนั้นต้องพิจารณาก่อนว่าใช้กฎหมายภายในหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนมาบังคับกับบริษัทต่างประเทศ ถ้าเป็นกฎหมายภายในคือตามประมวลรัษฎากรก็ต้องพิจารณาว่าบริษัทดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือตามมาตรา 76 ทวิหรือไม่ ทั้งนี้จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 76 ทวิ และ

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 84.

อาจต้องเสียภาษีกำไรส่งออกอีกในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 ทวิ แต่ถ้าไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษี ส่วนการบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นต้องพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ ถ้ามีก็ต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นผ่านสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ และหากมีการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศก็อาจต้องเสียภาษีเพิ่มอีกตามมาตรา 70 ทวิ แต่ถ้าบริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีเพราะค่าตอบแทนจากการขายสินค้ามีรูปร่างนั้นถือเป็นกำไรทางธุรกิจ

### 3.2.3 กรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง (Intangible Goods)

หากบริษัทต่างประเทศนั้นได้รับเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยก็ต้องพิจารณาก่อนว่าค่าตอบแทนที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นเป็นเงินได้ประเภทใด ทั้งนี้เพราะสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นเป็นทรัพย์สินทางปัญญาประเภทหนึ่งซึ่งการทำธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นอาจเป็นได้ทั้งการขาย การบริการ หรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิอันจะมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในแต่ละประเภทธุรกรรมที่แตกต่างกัน ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจจึงขอแยกพิจารณาเป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

**กรณีแรก** หากพิจารณาว่าเป็นการขายเงินได้อันเป็นค่าตอบแทนดังกล่าวก็จะถือเป็นกำไรทางธุรกิจ ซึ่งต้องพิจารณาต่อว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมีข้อเท็จจริงตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ถ้าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิในประเทศไทย และอาจต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรส่งออกอีกในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับการขายสินค้ามีรูปร่างดังกล่าวแล้วข้างต้น แต่ถ้าไม่เป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยบริษัทต่างประเทศก็ไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด หรือหากกรณีมีอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องพิจารณาว่ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ ถ้ามีก็ต้องเสียภาษีจากกำไรธุรกิจที่เกิดขึ้นจากสถานประกอบการถาวรที่อยู่ในประเทศไทยเช่นเดียวกับการขายสินค้ามีรูปร่าง แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

**กรณีที่สอง** หากพิจารณาว่าเป็นการบริการ และบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย ค่าตอบแทนดังกล่าวก็จะถือว่าเป็นกำไรทางธุรกิจอันจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือตามมาตรา 76 ทวิ แล้วแต่กรณี แต่หากไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยบริษัทต่างประเทศนั้นก็ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 กล่าวคือ ผู้รับบริการในประเทศไทยต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เพราะค่าตอบแทนเนื่องจากการให้บริการนั้นเป็นเงินได้

พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และ (6) แต่หากส่วนราชการไทยเป็นผู้จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวนี้ก็ให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1<sup>22</sup>

อนึ่ง หากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและค่าบริการนั้นเป็นค่าจ้างทำของ ตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง ตั้งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายนั้นกำหนดไว้ในข้อ 8 (3)<sup>23</sup> ให้บริษัทหรือนิติบุคคลไทยที่จ่ายเงินได้นั้นหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 หากบริษัทต่างประเทศดังกล่าวนี้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย และในข้อ 12.<sup>24</sup> ให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 หากบริษัทต่างประเทศนั้นไม่มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย<sup>25</sup>

ในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนเงินได้นั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และ (6) ซึ่งแบ่งแยกได้เป็น 2 ประเภทคือ มาตรา 40(2) เป็นเงินได้ประเภทการให้บริการโดยทั่วไป และมาตรา 40(6) เป็นเงินได้ประเภทการให้บริการลักษณะวิชาชีพอิสระ<sup>26</sup> ดังนั้นเงินได้ดังกล่าว จะถูกถือว่าเป็นกำไรทางธุรกิจซึ่งจะเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยหรือไม่ขึ้นอยู่กับบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ ถ้ามีสถานประกอบการถาวรก็เสียภาษีเงินได้เฉพาะกำไรทางธุรกิจที่เกิดขึ้นในประเทศไทยโดยผ่านสถานประกอบการถาวรดังกล่าว หรือหากเข้าองค์ประกอบ

<sup>22</sup> มาตรา 69 ทวิ

ภายใต้บังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ภาษีที่หักไว้มีให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 58 และ มาตรา 59 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

<sup>23</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 8. ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

<sup>24</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ข้อ 12. ให้บุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

<sup>25</sup> เพ็ญสุข ตั้งบุตรรัตน์, อภิขยมณ วงศ์สุภสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง. “การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 47,6. มิถุนายน 2543, หน้า 31-32.

<sup>26</sup> พิชาคี เกษเรือง. เรื่องเดียวกัน, หน้า 241.

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 หรือตามมาตรา 69 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินให้แก่บริษัทต่างประเทศก็จะเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กำหนดไว้ในแต่ละกรณี แต่หากบริษัทต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเงินได้ดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

**กรณีที่สาม** หากพิจารณาว่าเป็นค่าแห่งสิทธิก็คือพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ถ้าประกอบกิจการในประเทศไทยก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิแล้วแต่กรณี แต่หากไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 กำหนดให้ผู้จ่ายต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้เพราะค่าสิทธิถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3)<sup>27</sup> ส่วนกรณีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นต้องพิจารณาตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาแต่ละฉบับ เพราะตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นกำหนดให้บริษัทต่างประเทศเสียภาษีเงินได้เฉพาะ*กำไรทางธุรกิจ*ที่เกิดขึ้นผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ซึ่งคำว่า “กำไรทางธุรกิจนั้น” มีความหมายที่กว้างมากโดยรวมถึงการประกอบธุรกิจเพื่อแสวงหากำไรทุกชนิด แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงการลงทุนและเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าแห่งสิทธิ<sup>28</sup> ดังนั้นเงินได้ที่นอกเหนือไปจากกำไรทางธุรกิจก็ต้องปฏิบัติจัดเก็บไปตามหลักเกณฑ์ที่อนุสัญญาได้วางเอาไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งอาจย้อนให้นำวิธีการจัดเก็บเช่นเดียวกับกำไรจากธุรกิจมาใช้บังคับก็ได้ อนึ่งอนุสัญญาที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่มีข้อกำหนดให้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลเป็นกำไรทางธุรกิจถ้าหากนี้ก่อให้เกิดดอกเบี้ย สิทธิ หรือทรัพย์สินที่เกี่ยวกับค่าสิทธิ การถือหุ้นในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผลนั้นเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการที่ตั้งอยู่ในประเทศซึ่งเงินได้ดังกล่าวเกิดขึ้น<sup>29</sup> แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยผู้จ่ายค่าตอบแทนแก่บริษัทต่างประเทศก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ซึ่งอาจเสียภาษีในอัตราที่น้อยกว่าร้อยละ 15 ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับว่ากำหนดไว้ในอัตราเท่าใด อาทิเช่น อัตรา ร้อยละ 10 ในกรณีบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้กับประเทศอินโดนีเซีย และประเทศปากีสถาน, อัตรา ร้อยละ 15 ในกรณีบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้กับประเทศฮังการี และ อัตรา ร้อยละ 5 ในกรณีบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้กับประเทศเบลเยียม แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี เนเธอร์แลนด์ โปแลนด์ และสหราชอาณาจักร<sup>30</sup> เป็นต้น

<sup>27</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 205-206.

<sup>28</sup> “กรมสรรพากร มีความพร้อมต่อ E-Commerce หรือยัง.” วารสารสรรพากรศาสตร์, 47,6. มิถุนายน 2543, หน้า 25.

<sup>29</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และธัญญา ไครววานนท์. การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 46.

<sup>30</sup> พล วีรคุปต์. ธารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540, หน้า 137-138.

เนื่องจากการทำธุรกรรมบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นยังมีปัญหาเกี่ยวกับการตีความประเภทธุรกรรมอันมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวอย่างละเอียดในบทต่อไป อย่างไรก็ตามในต่างประเทศเริ่มต้นตัวเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องจากสินค้าไม่มีรูปร่างดังกล่าวนี้ ทั้งนี้เพราะมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอันเป็นแหล่งรายได้สำคัญของประเทศ ดังนั้นจึงมีความพยายามที่จะหามาตรการแก้ไขปัญหา ตลอดจนแนวทางในการตีความประเภทธุรกรรมเพื่อใช้เป็นบรรทัดฐานร่วมกันในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศที่ทำธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งจะกล่าวถึงในหัวข้อต่อไป

### 3.3 แนวคิดของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้

#### จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

จากการที่พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีความแพร่หลายอย่างมากในปัจจุบันนี้ และเกือบทุกประเทศก็จะมีปัญหาในการพิจารณาจัดเก็บที่คล้ายคลึงกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นการตีความธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างซึ่งมีผลต่อการจัดเก็บประเภทเงินได้เพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ ดังนั้นจึงเห็นควรศึกษาถึงแนวคิดของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ดังต่อไปนี้

3.3.1 แนวคิดขององค์กรเพื่อความร่วมมือด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

3.3.2 แนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกา

3.3.3 แนวคิดของประเทศออสเตรเลีย

#### 3.3.1 แนวคิดขององค์กรเพื่อความร่วมมือด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

ปัญหาสำคัญคือเงินได้จากการได้รับข้อมูล(On-line Information) หรือผลิตภัณฑ์ดิจิทัล(Digital Material) ที่มีการโอนจากผู้ส่ง(Transferor) ไปยังผู้รับ(Transferee)ทางการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นถือเป็นกำไรทางธุรกิจ(Business Profit) อันจะต้องเสียภาษีตามข้อ 7. ของอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือเป็นค่าสิทธิ(Royalty) อันจะต้องเสียภาษีตามข้อ 12. ของอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้นอยู่กับ การตีความว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการขาย(sale) การบริการ(service) หรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิ ซึ่งข้อ 12. (2) แห่ง OECD Model นั้นให้คำนิยามค่าสิทธิว่า “หมายถึง การจ่ายเงินชนิดใดก็ตามที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ ใด ๆ รวมทั้งการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ การใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง

สูตรหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์”<sup>31</sup> แต่ไม่มีบทบัญญัติใดในอนุสัญญาฉบับนี้ที่อธิบายคำจำกัดความของคำว่า “การใช้” ดังนั้นจึงตกเป็นการพิจารณาตามกฎหมายภายในของประเทศแหล่งเงินได้ซึ่งย่อมมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ

สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น(Intangible Goods)นั้นทาง OECD ได้กำหนดสถานการณ์ที่เป็นปัญหาในการพิจารณาลักษณะของธุรกรรมปรากฏอยู่ในข้อเสนอแนะของ OECD (The Commentary of OECD) อันเป็นการสรุปข้อสังเกตของคณะที่ปรึกษาด้านเทคนิค(The Technical Advisory Group)ของ OECD หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “TAG”<sup>32</sup> โดยได้ให้ข้อสังเกตในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทรายได้ที่ได้รับจากคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์(Computer software) โดยอธิบายว่า “ซอฟต์แวร์ เป็น โปรแกรมหรือชนิดของ โปรแกรมที่บรรจุคำสั่งต่าง ๆ ในการปฏิบัติการของคอมพิวเตอร์(operation software)หรือสำหรับการทำงานให้สำเร็จลุล่วงไป(application software) อันสามารถถูกถ่ายโอนไปโดยผ่านสื่อกลางต่าง ๆ (เช่น การเขียนลงบนแถบแม่เหล็ก หรือ แผ่นดิสก์ หรือเลเซอร์ดิสก์) ซึ่งอาจจะมีมาตรฐานสำหรับการใช้งานโดยทั่วไปหรือเฉพาะผู้ใช้งานกลุ่มทั้งยังสามารถถ่ายโอนได้เกือบทุกส่วนของคอมพิวเตอร์ฮาร์ดแวร์หรือแยกเป็นอิสระจากฮาร์ดแวร์ต่าง ๆ”<sup>33</sup>

ข้อเสนอแนะจะกล่าวถึงสถานการณ์ที่เป็นปัญหาในการกำหนดลักษณะของธุรกรรมเกี่ยวกับการโอนซอฟต์แวร์นั้นเป็นประเด็นเกี่ยวกับเรื่องการโอนสิทธิบางส่วน การโอนสิทธิต่าง ๆ และการจ่ายค่าตอบแทนในสัญญาผสม โดยแยกอธิบายไว้ดังต่อไปนี้

#### สถานการณ์แรก

ธุรกรรมตามปกติที่เกี่ยวข้องกับซอฟต์แวร์อันผู้รับโอนซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าตอบแทนนั้นได้รับสิทธิไปบางส่วน กล่าวคือไม่ได้รับสิทธิเด็ดขาด(full rights)ในซอฟต์แวร์นั้น ผู้รับโอนได้เพียงสิทธิใน

<sup>31</sup> พิชิต เกษเรือง. เรื่องเดียวกัน, หน้า 190.

<sup>32</sup> The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payment, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce. <http://www.oecd.org>.

<sup>33</sup> “Software may be described as a programme, or series of programmes, containing instructions for a computer required either for the operational processes of the computer itself (operational software) or for the accomplishment of other tasks(application software). It can be transferred through a variety of media, for example in writing on a magnetic tape or disc, or on laser disc. It may be standardized with a wide range of applications or be tailor-made for single users. It can be transferred as an integral part of computer hardware or in an independent form available for use on variety of hardware.”,Richard L.Doernberg & Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*. The Hague, The Netherlands : Kluwer Law International, 1999, p.194-195.



การใช้ประโยชน์จากซอฟต์แวร์ที่โอนมาซึ่งค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิบางส่วนนี้น่าจะคล้ายคลึงกับค่าสิทธิแต่เนื่องจากมันไม่ได้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ตามลิขสิทธิ์ของซอฟต์แวร์ลิขสิทธิ์จึงยังคงเป็นของผู้โอนอยู่เช่นเดิมเพียงแต่ผู้จ่ายค่าตอบแทน(ผู้รับโอน)นั้นสามารถใช้ซอฟต์แวร์ได้เฉพาะภายในขอบเขตการใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือเพื่อธุรกิจของตนเท่านั้น ค่าตอบแทนตามธุรกรรมนี้จึงควรเป็นเงินได้จากธุรกิจอันเป็นไปตามข้อ 7. หรือข้อ 14. ก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์แต่ละกรณี ๆ ไป<sup>34</sup>

#### สถานการณ์ที่สอง

ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อรับการโอนสิทธิอันติดอยู่กับตัวซอฟต์แวร์(Rights attached to software) ถ้าการจ่ายค่าตอบแทนนั้นเพื่อการรับโอนกรรมสิทธิโดยเด็ดขาด(full rights) ส่งผลให้ค่าตอบแทนนั้นมีความชัดเจนว่าไม่ใช่ค่าสิทธิ เพราะเป็นการโอนครอบคลุมทั้งหมดไม่ใช่แค่เพียงบางส่วนจึงมีลักษณะต่างกับเงินได้ค่าสิทธิและไม่อยู่ในบังคับของข้อ 12. แต่หากมีการโอนสิทธิบางส่วนก็เป็นการยากที่จะพิจารณาเช่นเดียวกันว่าจะเงินได้จากกำไรธุรกิจประเภทใด เพราะสิทธิบางส่วนอันเป็นสิทธิอันติดอยู่กับตัวซอฟต์แวร์นี้อาจเกี่ยวข้องกับ<sup>35</sup>

- สิทธิพิเศษในการใช้ตลอดระยะเวลาหนึ่งหรือในพื้นที่หนึ่งโดยเฉพาะ
- เป็นการเสริมที่เกี่ยวข้องกับการใช้งาน
- พิจารณาสาระสำคัญจากจำนวนเงินซึ่งเป็นค่าตอบแทน

ซึ่งในแต่ละกรณีก็ต้องขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าเป็นเงินได้จากธุรกิจตามข้อ 7. หรือข้อ 14. หรือเป็นผลได้จากทุนตามข้อ 13. มากกว่าค่าสิทธิตามข้อ 12. ทั้งนี้ต้องพิจารณาจากการโอนแต่ละกรณีว่าเป็นการโอนสิทธิโดยเด็ดขาดหรือการโอนเพียงบางส่วน ซึ่งสิทธิที่โอนนั้นไม่ใช่สิทธิในทางลิขสิทธิ์

#### สถานการณ์ที่สาม

เป็นค่าตอบแทนซอฟต์แวร์ที่เป็นสัญญาผสม(mixed contract) ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดคือสัญญาซื้อฮาร์ดแวร์ที่มีซอฟต์แวร์ติดอยู่ด้วยและมีการยินยอมให้มีสิทธิในการใช้ประโยชน์จากซอฟต์แวร์อันถือเป็นการบริการ<sup>36</sup> ซึ่งต้องแยกสาระสำคัญของสัญญาแต่ละส่วนออกมาเพื่อแบ่งค่าตอบแทนในแต่ละ

<sup>34</sup> Sandra Eden. "The Taxation of Electronic Commerce." *Law & the Internet regulating cyberspace*. Oxford UK : Hart Publishing, 1997, p.176.

<sup>35</sup> Richard L.Doernberg & Luc Hinnekens. *Ibid.* p.196.

<sup>36</sup> Sandra Eden. *Ibid.* p.176.

ส่วน<sup>37</sup> ตัวอย่างเช่น ค่าตอบแทนสำหรับฮาร์ดแวร์ ค่าตอบแทนสำหรับการใช้ประโยชน์ และค่าตอบแทนสำหรับการบริการ ทั้งนี้เพื่อจัดสรรการเก็บภาษีตามส่วนต่าง ๆ ของสัญญา

เท่ากับว่า OECD ยอมรับโดยทั่วไปว่าการจ่ายเงินค่าตอบแทนการจำหน่ายจ่ายโอนสิทธิที่ติดอยู่กับตัวซอฟต์แวร์นั้นถ้าเพื่อเป็นการ โอนกรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาดค่าตอบแทนนั้นจะเป็นกำไรทางธุรกิจ และยอมรับว่าการซื้อซอฟต์แวร์เพื่อประโยชน์ใช้สอยของลูกค้า(ไม่ว่าจะเฉพาะตัวลูกค้าหรือธุรกิจของลูกค้า)โดยการโอนเฉพาะสิทธิของการใช้สอยไม่เกี่ยวกับตัวลิขสิทธิ์ของซอฟต์แวร์ ค่าตอบแทนจากธุรกรรมเหล่านี้ควรจะต้องถือว่าเป็นกำไรธุรกิจ

ต่อมาได้มีการทบทวนเพื่อปรับปรุงข้อความเห็นดังกล่าว โดยมีการคัดลอกและเพิ่มเติมข้อความบางตอนเพื่อให้มีความชัดเจนมากขึ้น ซึ่งใจความสำคัญก็ยังคงเป็นเช่นเดียวกับสถานการณ์ที่ตามดังกล่าวแล้วข้างต้นเพียงแต่ในส่วนของสัญญาผสมนั้นมีการเพิ่มเติมคำชี้แจงเพื่อให้เกิดความเข้าใจโดยมีเนื้อหาสำคัญกล่าวคือ<sup>38</sup> ให้มีการปรับใช้หลักการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้เพื่อพิจารณาลักษณะเงินได้กับผลิตภัณฑ์ดิจิทัลอื่น ๆ เช่น ภาพ เสียง หรือข้อความ ซึ่งเป็นธุรกรรมที่เกิดจากความก้าวหน้าของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ส่วนกรณีที่กฎหมายภายในของแต่ละประเทศนั้นมีความแตกต่างกันอันทำให้ยากต่อการพิจารณาประเภทธุรกรรมเกี่ยวกับสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ จุดสำคัญของการพิจารณาอยู่ตรงที่ธุรกรรมนั้น ๆ เกิดขึ้นเพื่อบางสิ่งบางอย่างไม่ใช่เพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้สิทธิทั้งหลายในทางลิขสิทธิ์ และผู้บริโภคได้ใช้สิทธิในสิ่งนั้นอย่างถูกจำกัดตามความจำเป็นเพื่อให้สามารถใช้งานกับคอมพิวเตอร์หรือเครือข่ายของผู้บริโภคได้ก็ไม่ควรถือเป็นค่าสิทธิตามวัตถุประสงค์ทางภาษี

สำหรับการที่ผู้บริโภค(วิสาหกิจ) ความไม่สอดคล้องกันทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อใช้ประโยชน์หรือเพื่อความบันเทิงส่วนตัว การความไม่สอดคล้องกันทางสัญญาผลิตภัณฑ์เพื่อวัตถุประสงค์เช่นว่านั้นเป็นส่วนประกอบสำคัญในการพิจารณาค่าตอบแทนซึ่งไม่ถือเป็นค่าสิทธิ แต่จะเป็นกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7. หรือผลได้จากทุนตามข้อ 13. นั้นขึ้นอยู่กับสภาพการณ์ของแต่ละกรณี ขอบเขตการทำสำเนาสัญญาผลิตภัณฑ์เหล่านี้ไปยังฮาร์ดดิสก์หรือสื่อบันทึกของผู้บริโภคตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและข้อตกลงตามสัญญานั้นถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นเสมอเพื่อให้ได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ดิจิทัลเหล่านั้น การเกิดเหตุการณ์เช่นนี้อย่างสม่ำเสมอไม่ใช่สิ่งจำเป็นในการกำหนดลักษณะเงินได้ตามวัตถุประสงค์ของค่าสิทธิเพราะลิขสิทธิ์นั้นจะเป็นการใช้โดยผู้ให้บริการมากกว่าผู้บริโภค ตรงกันข้ามกับธุรกรรมทั้งหลายที่เป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์ในผลิตภัณฑ์ดิจิทัล ค่าตอบแทนจากธุรกรรมเช่นนี้จะถือเป็นค่าสิทธิ

<sup>37</sup> Richard L.Doernberg & Luc Hinnekens. Ibid. p.196.

<sup>38</sup> The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments. Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce. Report to Working Party No.1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs. 1 February 2001, p.18-19.

เช่น ผู้จัดพิมพ์หนังสือได้จ่ายค่าตอบแทนในการทำซ้ำภาพอันมีลิขสิทธิ์ที่ได้ดาวน์โหลดทางอินเทอร์เน็ตเพื่อทำเป็นปกหนังสือที่เขาจัดพิมพ์ขึ้น เท่ากับสาระสำคัญของธุรกรรมอยู่ตรงที่สิทธิในการทำซ้ำและเผยแพร่ภาพ ไม่ใช่เพียงต้องการผลิตภัณฑ์ดิจิทัลดังกล่าวนี้เท่านั้น

### 3.3.2 แนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกา

กระทรวงการคลังของสหรัฐอเมริกาได้กล่าวถึงลักษณะการแบ่งแยกตามวัตถุประสงค์ในบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีภายในประเทศหรือที่เรียกโดยย่อว่า “IRS” (Internal Revenue Service) เกี่ยวกับเรื่องการโอนคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ว่าเป็นเช่นเดียวกับการโอนสิทธิทางลิขสิทธิ์ถ้าผู้รับโอนนั้นได้รับสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้<sup>39</sup>

- 1) สิทธิในการสำเนาโปรแกรมเพื่อแจกจ่ายสู่สาธารณชนไม่ว่าจะโดยการขาย โอนกรรมสิทธิ์ หรือการเช่า ให้เช่าหรือให้ยืม
- 2) สิทธิในการเตรียมติดตั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในลักษณะเป็นโปรแกรมที่มีลิขสิทธิ์
- 3) สิทธิในการดำเนินงานโดยทั่วไปของโปรแกรม หรือ
- 4) สิทธิในการเปิดเผยสู่สาธารณชน

ถ้าการโอนโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยปราศจากสิทธิเหล่านี้จะถือว่าเป็นการโอนงานอันมีลิขสิทธิ์ เพราะธุรกรรมที่เป็นการโอนงานอันมีลิขสิทธิ์กับการโอนสิทธิในทางลิขสิทธิ์นั้นจะทำให้เกิดภาวะภาษีที่แตกต่างตามประเภทของธุรกรรม ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าการทำธุรกรรมนั้น ๆ ผู้รับโอนได้รับสิทธิเช่นไร ถ้าผู้รับโอนไม่มีสิทธิในการลอกเลียน(copy) หรือทำซ้ำ(reproduce) และจำหน่ายให้แก่สาธารณชน<sup>40</sup> อันเป็นสิทธิตามกฎหมายลิขสิทธิ์เท่ากับว่าธุรกรรมดังกล่าวนี้ไม่ใช่การอนุญาตให้ใช้สิทธิและค่าตอบแทนจากธุรกรรมนั้น ๆ ก็ไม่ใช่ “ค่าสิทธิ” ส่วนจะเป็นธุรกรรมประเภทใดระหว่างการขาย หรือการบริการก็ขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์

บางสถานการณ์ซอฟต์แวร์ซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ถูกโอนไปยังผู้รับโอนโดยที่ผู้รับโอนได้รับสิทธิในความเป็นเจ้าของในงานอันมีลิขสิทธิ์(copyrighted article) กล่าวคือ โอนกรรมสิทธิ์

<sup>39</sup> 1) the right to make copies of the program for distribution to the public by sale, by other ownership transfer, or by rental, lease, or lending; 2) the right to prepare derivative computer programs based on the copyrighted program; 3) the right to make a public performance of the program; or 4) the right to publicly display the program. Ibid. p.179.

<sup>40</sup> ธนศักดิ์ จรรยาพูน. เรื่องเดียวกัน, หน้า 16.

ในซอฟต์แวร์แต่ไม่ได้รับโอนสิทธิในทางลิขสิทธิ์อันทำให้ผู้รับโอนมีสิทธิในการใช้ประโยชน์จากซอฟต์แวร์นั้น ธุรกรรมดังกล่าวจะถือเป็นการขายและค่าตอบแทนจะเป็นกำไรทางธุรกิจเพราะไม่ต่างจากการซื้อซอฟต์แวร์สำเร็จรูป(shrink-wrap software) ที่มีวางขายตามท้องตลาดเพียงการดาวน์โหลด(download)ซอฟต์แวร์เข้าไปในคอมพิวเตอร์หรือสื่อบันทึกอื่น ๆ ของผู้ใช้โดยตรงเท่ากับเป็นวิธีส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้นแต่ผลลัพธ์ของการใช้ซอฟต์แวร์ก็คงไม่แตกต่างกัน แม้ว่าจะดูเหมือนการอนุญาตให้ใช้สิทธิแต่สาระสำคัญของสิทธิตามซอฟต์แวร์ที่โอนไปนั้นเป็นเช่นเดียวกับการขายผลิตภัณฑ์ที่มีลักษณะทางกายภาพและเมื่อใดก็ตามที่การขายเกิดขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ทางการค้าจากซอฟต์แวร์มากกว่าการใช้ตัวซอฟต์แวร์เงินได้ค่าตอบแทนนั้นจึงจะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าสิทธิ

หากผู้รับโอนได้รับโอนสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งในทางลิขสิทธิ์จากผู้โอนซึ่งเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ กรณีนี้ถือเป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิแม้จะกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิไว้ ค่าตอบแทนที่เกิดจากธุรกรรมเหล่านี้ก็ถือว่าเป็นค่าสิทธิ

บางครั้งผู้รับโอนโปรแกรมก็ต้องการให้ผู้โอนทำการดัดแปลงโปรแกรมใหม่เพื่อวัตถุประสงค์ของผู้รับโอนเอง ดังนั้นโปรแกรมใหม่ที่เกิดขึ้นผู้รับโอนจึงเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ ผู้โอนเป็นเพียงผู้รับจ้างพัฒนาโปรแกรมตามคำสั่งของผู้รับโอนซึ่งเท่ากับเป็นการให้บริการ ค่าตอบแทนที่ผู้โอนได้รับจึงเป็นค่าบริการอันเป็นกำไรธุรกิจ

จากกรณีดังกล่าวหากมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการให้คำแนะนำหรือข้อมูลซึ่งอยู่ในลักษณะของคำวิทยากรก็ต้องแยกพิจารณาตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกิดขึ้นตามความประสงค์ของคู่สัญญา โดยอาจคาดหมายว่าใครเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์และใครเป็นผู้เสี่ยงต่อผลการขาดทุน อย่างไรก็ตามข้อสนเทศเกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นอาจถือว่าเป็นข้อสนเทศที่เป็นวิทยาการ(know-how) หากเป็นข้อสนเทศที่เกี่ยวกับเทคนิคการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ข้อสนเทศที่ไม่อาจเกิดลิขสิทธิ์ขึ้นได้ หรือเป็นการปกป้องความลับทางการค้า

### 3.3.3 แนวคิดของประเทศออสเตรเลีย

กรมสรรพากรประเทศออสเตรเลีย หรือ “ATO” (Australian Taxation Office) ให้ทรรศนะว่า<sup>41</sup> “ค่าสิทธิ” นั้นเป็นค่าตอบแทนที่สัมพันธ์กับ “การใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์” เช่นเดียวกับคำนิยามตามข้อ 12. ของ OECD และเห็นด้วยว่าการใช้สิทธินั้นรวมถึงการดำเนินการที่แสดงออกถึงการคุ้มครองตามกฎหมายลิขสิทธิ์ เช่น สิทธิในการทำซ้ำ เป็นต้น แต่สำหรับผลิตภัณฑ์

<sup>41</sup> Australian Taxation Office. *Tax and the Internet : Second Report – December 1999*. Canberra : Australian Government Publishing Service, 1999, p.111-123.

ดิจิทัลแล้วลักษณะของคำตอบแทนที่เกิดขึ้นจากรูกรวมเกี่ยวกับสินค้าดังกล่าวสมควรจะตรวจสอบธรรมชาติของลิขสิทธิ์ที่ปรากฏออกมาตามสภาพแวดล้อมของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งในเรื่องกฎหมายลิขสิทธิ์นั้นประเทศอื่น ๆ รวมทั้งประเทศออสเตรเลียได้เจริญรอยตามอนุสัญญากรุงเบิร์นที่ว่าด้วยเรื่องการคุ้มครองงานวรรณกรรมและศิลปกรรม โดยรวมถึงสิ่งที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินทางปัญญาที่ถ่ายทอดถึงความรู้สึกนึกคิดของมนุษย์ด้วย

ประเทศออสเตรเลียมองว่าสิทธิต่าง ๆ ในทรัพย์สินทางปัญญาไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบของกายภาพ หรือทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายลิขสิทธิ์ ยกเว้นผลิตภัณฑ์ดิจิทัลบางชนิดที่หมดอายุการคุ้มครองตามกฎหมายลิขสิทธิ์ไปแล้วซึ่งทำให้คำตอบแทนจากรูกรวมที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ดิจิทัลดังกล่าวนั้นไม่อาจเป็นคำสิทธิได้อย่างแน่นอน

สำหรับการเปิดเข้าชมเว็บไซต์บนหน้าจอคอมพิวเตอร์นั้นก็มีการโต้เถียงกันว่าถือเป็นการ “ทำซ้ำ” หรือไม่ซึ่งตามความเป็นจริงแล้วไม่มีการทำสำเนาเพราะภาพที่ปรากฏบนจอคอมพิวเตอร์นั้นจะถูกบันทึกใน RAM และจะหายไปเมื่อปิดเครื่อง ยกเว้นจะทำสำเนาจาก RAM ไปยังฮาร์ดดิสก์หรือสื่อบันทึกอื่น ๆ ในลักษณะถาวร ดังนั้นข้อสนเทศเกือบทุกชนิดที่สามารถเข้าชมได้ทางอินเทอร์เน็ตไม่ควรถูกพิจารณาว่าเป็นการใช้ลิขสิทธิ์เพื่อวัตถุประสงค์ในทางพาณิชย์ ด้วยเหตุนี้ร่างพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ ปี ค.ศ. 1999 ของออสเตรเลียจึงได้เสนอแนะให้มีบทบัญญัติขึ้นใหม่เพื่อกำหนดข้อยกเว้นในการทำซ้ำชั่วคราวที่เกิดขึ้นเพื่อการติดต่อสื่อสารว่าไม่ถือเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ อันจะนำไปสู่ขอบเขตของสิทธิในการทำซ้ำทั้งชั่วคราวและถาวรตามกระบวนการผลิตทางเทคนิคหรือการติดต่อสื่อสารผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ส่วนการคว่ำโทษผลิตภัณฑ์จากอินเทอร์เน็ตนั้นยังมีข้อถกเถียงอยู่ว่าควรถือเป็นการส่งมอบสินค้าไปยังผู้บริโภควิธีหนึ่งเพราะการที่ผู้บริโภคได้มาซึ่งผลิตภัณฑ์ดังกล่าวในท้ายสุดนั้นรูกรวมนี้ควรถูกพิจารณาในทางเศรษฐศาสตร์เช่นเดียวกับการจำหน่ายสินค้า แต่สำหรับการใช้สิทธิในการทำซ้ำข้อสนเทศดิจิทัลคือไม่ได้รับผลิตภัณฑ์นั้นแต่ทำขึ้นใหม่อีกอันหนึ่งก็ควรถือเป็นการทำสำเนาข้อสนเทศดิจิทัลอันมีลิขสิทธิ์นั้น ซึ่งคำตอบแทนจะกลายเป็นคำสิทธิ จุดสำคัญจึงอยู่ที่ว่า “สินค้า” นั้นได้ถูกส่งไปยังผู้บริโภคทางสัญญาอิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้ผู้บริโภคบันทึกลงสื่อบันทึกหรือมันเกิดขึ้นอยู่แล้วและผู้บริโภคได้ทำสำเนาไปยังสื่อบันทึกอื่น อย่างไรก็ตามต้องพิจารณาด้วยว่าเจ้าของลิขสิทธิ์นั้นได้อนุญาตไว้หรือไม่ อย่างไร

สำหรับประเทศออสเตรเลียแล้วการปรับปรุงหรือพัฒนาสิ่งอันมีลิขสิทธิ์จะถือว่าเป็นการใช้ลิขสิทธิ์ไม่ว่าจะทำเพื่อส่วนตัวหรือทางการค้าก็ตาม ส่วนการจ่ายคำตอบแทนในลักษณะที่เป็นสัญญาผสมนั้นก็ต้องพิจารณาตามสัญญาที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณีว่ามีการแบ่งคำตอบแทนไว้หรือไม่เพียงใด เพื่อจัดสรรว่าคำตอบแทนแต่ละส่วนนั้นเป็นเงินได้ประเภทใด และมีภาระภาษีตามที่กำหนดไว้อย่างไร แต่ถ้าส่วนใหญ่แล้วเป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักของสัญญา ส่วนอื่น ๆ มีความสำคัญเพียง

เล็กน้อยก็ต้องพิจารณาตามส่วนที่เป็นหลักของสัญญาว่าจะถือเป็นธุรกรรมประเภทใดเพื่อกำหนดประเภทเงินได้อันจะต้องพิจารณาถึงภาวะภาษีต่อไป

ATO เห็นว่าคำตอบแทนเกี่ยวกับซอฟต์แวร์นั้นต้องวางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโดยกำหนดเป็นกฎเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี(Tax Rulings)ข้อที่ 93/12 หรือ TR 93/12 ขึ้น เพื่อกำหนดขอบเขตของคำตอบแทนสำหรับการโอนสิทธิต่าง ๆ ในคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ ซึ่งธุรกรรมอาจเกี่ยวข้องกับ การโอนสิทธิต่าง ๆ มีดังนี้

- (1) สิทธิต่าง ๆ ในสินค้ามีรูปร่าง เช่น แผ่นดิสก์ ซีดี หรือสื่อบันทึกอื่น ๆ ที่มีโปรแกรมบรรจุอยู่
- (2) สิทธิต่าง ๆ อันเกี่ยวกับลิขสิทธิ์ในโปรแกรม เช่น สิทธิในการทำสำเนาโปรแกรมไปยังคอมพิวเตอร์ของผู้รับโอน หรือภายในเครือข่าย หรือสิทธิในการปรับปรุงหรือพัฒนาโปรแกรม ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัวของผู้รับโอน และ
- (3) สิทธิต่าง ๆ อันเกี่ยวกับการใช้ตัวโปรแกรม เช่น สิทธิในการปฏิบัติการกับโปรแกรมเฉพาะผู้ใช้หรือพร้อมกันหลายคน หรือเฉพาะพื้นที่ เป็นต้น

จุดเริ่มต้นคือวิเคราะห์ว่าคำตอบแทนเกิดขึ้นนั้นเพื่อให้ได้รับสิทธิต่าง ๆ ในทางลิขสิทธิ์ (เช่น การปรับปรุงพัฒนา หรือการทำซ้ำ) อันจะเป็นค่าสิทธิหรือไม่ซึ่งคำตอบแทนดังต่อไปนี้โดยทั่วไปแล้วไม่ใช่ค่าสิทธิ

- (1) คำตอบแทนเพื่อการโอนสิทธิทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์ในโปรแกรม
- (2) คำตอบแทนเพื่อการอนุญาตตามเงื่อนไขการอนุญาตให้ใช้ประโยชน์จากซอฟต์แวร์ได้โดยง่าย เช่น การอนุญาตให้ผู้บริโภคนำฮาร์ดแวร์ติดตั้งซอฟต์แวร์ลงบนคอมพิวเตอร์เครื่องหนึ่งหรือเครือข่ายคอมพิวเตอร์ แต่ไม่อนุญาตให้ใช้ประโยชน์จากลิขสิทธิ์ในโปรแกรม
- (3) กระบวนการต่าง ๆ จากการขายสินค้า การได้รับซอฟต์แวร์โดยกระบวนการในการขายสินค้า อาจเป็น
  - การขายฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ที่ควบรวมกัน โดยปราศจากการแบ่งแยกราคาไว้ เช่น อยู่ในตัวคอมพิวเตอร์ หรือ
  - ทรัพย์สินในสินค้ามีรูปร่าง เช่น แผ่นดิสก์ หรือเทปแม่เหล็กที่ซึ่งซอฟต์แวร์บรรจุอยู่แล้วโอนไปยังผู้บริโภคนำ และ
- (4) คำตอบแทนต่าง ๆ ตามข้อกำหนดของการบริการปรับปรุงหรือสร้างสรรค์ซอฟต์แวร์

TR 93/12<sup>42</sup>ของออสเตรเลียนี้ให้พิจารณาค่าตอบแทนจากซอฟต์แวร์โดยคำนึงถึงธรรมชาติและการประเมินค่าที่ได้รับจากการโอนซอฟต์แวร์นั้น พร้อมกับหลักพิจารณานิยามของค่าสิทธิโดยได้อธิบายถึงการโอนคอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์ว่ากระทำได้หลายวิธีรวมถึง

- ก) การอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์
- ข) การโอนลิขสิทธิ์
- ค) การอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์
- ง) การซื้อขายสำเนาซอฟต์แวร์ และ
- จ) สัญญาที่ให้สร้างสรรค์หรือปรับปรุงโปรแกรมซอฟต์แวร์

สัญญาแต่ละชนิดส่งผลให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นนั้นแตกต่างกันไปดังต่อไปนี้

- ก) การอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์

ภายใต้พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ สิทธิต่าง ๆ ได้แก่ สิทธิในการทำซ้ำ (ซึ่งมากกว่าการทำสำเนา) การดัดแปลง หรือการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เป็นสิทธิพิเศษของเจ้าของลิขสิทธิ์ ซึ่งเขาอาจให้บุคคลอื่นกระทำการดังกล่าวได้ ดังนั้นค่าตอบแทนสำหรับการใช้ลิขสิทธิ์จึงถือเป็น “ค่าสิทธิ”

ความยากในการแบ่งแยกอยู่ตรงที่ค่าตอบแทนนั้นเพื่อตอบแทนการได้สิทธิที่จะใช้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรม หรือสิทธิที่จะใช้ตัวโปรแกรม ถ้าเมื่อใดก็ตามที่การอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ได้รับการโอนไปยังผู้ใช้สุดท้ายเท่ากับว่าผู้จำหน่ายหรือผู้ขายปลีกเป็นตัวแทนของเจ้าของลิขสิทธิ์ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจึงเป็นค่าสิทธิ

- ข) การโอนลิขสิทธิ์

ผู้พัฒนาหรือผลิตซอฟต์แวร์อาจโอนสิทธิทุกอย่างเกี่ยวกับลิขสิทธิ์ในโปรแกรมไปยังผู้บริโภค โดยอาจมีเงื่อนไขในเรื่องพื้นที่หรือระยะเวลาเข้ามาเกี่ยวข้อง ส่วนใหญ่แล้วมักจะเกิดขึ้นกับซอฟต์แวร์ที่ปกติได้รับการพัฒนาเพื่อตอบสนองความต้องการแก่ผู้บริโภคเฉพาะรายเท่ากับว่าสิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ก็เป็นสินทรัพย์ที่เจ้าของลิขสิทธิ์สามารถจะนำออกจำหน่ายได้ ในกรณีนี้ผลตอบแทนจากรูขุมทรัพย์ดังกล่าวจะเป็นเงินได้จากธุรกิจ

<sup>42</sup> ATO tax rulings @ <http://law.ato.gov.au>

### ค) การอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์

สำหรับโปรแกรมที่บรรจุอยู่ในแผ่นดิสก์ หรือสื่อบันทึกต่าง ๆ นั้น(ซอฟต์แวร์สำเร็จรูป) ส่วนใหญ่แล้วจะโอนไปยังผู้บริโภคโดยมีเงื่อนไขการอนุญาตกำหนดไว้ เช่น ผู้ใช้ขั้นสุดท้ายจะได้รับอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์ และสามารถทำสำเนาโปรแกรมเพื่อสำรองไว้ใช้งาน การอนุญาตดังกล่าวจะเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ใช้เปิดหีบห่อที่บรรจุโปรแกรมสำเร็จรูปเหล่านั้นซึ่งเท่ากับผู้ใช้ตกลงยอมรับเงื่อนไขที่จะปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว โดยอาจเป็นการใช้เฉพาะเครื่องคอมพิวเตอร์เครื่องเดียวหรือหลายเครื่องภายในเงื่อนไขการอนุญาต หรืออาจอนุญาตให้ใช้ภายในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่งหรือจำกัดจำนวนผู้ใช้ เงื่อนไขเหล่านี้เกิดขึ้นเพื่อจำกัดอำนาจการใช้ของผู้ใช้ซอฟต์แวร์ ดังนั้นจึงไม่ทำให้ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมหรือไม่ทำให้ทรัพย์สินในสื่อบันทึกนั้น ๆ โอนไปยังผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ซอฟต์แวร์และสำเนาทุกฉบับยังคงเป็นของผู้ผลิตหรือพัฒนา

คำตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้งานตามปกติเกี่ยวกับซอฟต์แวร์นั้นไม่ใช่คำสิทธิ แต่มีข้อโต้แย้งว่าเงินบางส่วนที่จ่ายเพื่อการโอนซอฟต์แวร์นี้มีคุณสมบัติเช่นเดียวกับการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์โดยปริยายซึ่งควรถือเป็นคำสิทธิในส่วนนี้ เป็นที่ยอมรับกันว่าในกรณีของซอฟต์แวร์ที่บรรจุในหีบห่อนั้นเป็นการอนุญาตที่ไม่เกี่ยวกับการบริโภควิชาการหรือข้อสนเทศอันจะทำให้คำตอบดังกล่าวนี้เป็นคำสิทธิได้เลย เพราะเมื่อใดก็ตามที่ผู้ใช้ได้รับอนุญาตแต่เพียงการติดตั้งภาษาเครื่องเพื่อใช้งานคอมพิวเตอร์โดยไม่ได้รู้และเข้าใจถึงความหมายของมันก็แสดงว่าวิชาการหรือข้อสนเทศเหล่านั้นไม่ได้ถูกโอนไป

สรุปได้ว่าคำตอบต่าง ๆ เพื่อการอนุญาตให้ใช้งานซอฟต์แวร์ได้ตามปกตินั้นไม่ใช่คำสิทธิ ทั้งนี้ไม่ว่าผู้โอนไปยังผู้บริโภคขั้นสุดท้ายจะเป็นผู้จำหน่ายหรือได้รับโอนมาโดยตรงจากผู้ผลิตหรือพัฒนามาก็ตาม

### ง) การซื้อขายสำเนาซอฟต์แวร์

ในบางกรณีฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์อาจขายไปพร้อม ๆ กันในรูปแบบของการติดตั้งซอฟต์แวร์เอาไว้แล้วในฮาร์ดแวร์ไม่ว่าจะเป็นซอฟต์แวร์ชนิดใด ทำให้การขายเครื่องคอมพิวเตอร์นั้นเป็นสัญญาการขายแบบสมบูรณ์ ผลตอบแทนจากรูกรมนี้ก็เป็นเงินได้จากธุรกิจเพราะถือได้ว่าซอฟต์แวร์นั้นเป็นเหมือนทุนในการค้าของผู้ขาย

ซอฟต์แวร์นั้นอาจถูกแยกขายโดยบรรจุลงในสื่อบันทึกเพื่อผ่านมือไปยังผู้บริโภคโดยมีเงื่อนไขการอนุญาตกำหนดไว้บนหีบห่อ การอนุญาตนั้นเป็นการจำกัดอำนาจของผู้ใช้เกี่ยวกับตัวซอฟต์แวร์ เช่น ไม่สามารถจะขายต่อหรือให้เช่าโดยปราศจากการอนุญาตจากผู้โอน(ผู้กำหนดเงื่อนไขบนหีบห่อ) อย่างไรก็ตามลิขสิทธิ์ในซอฟต์แวร์ก็ยังคงเป็นของผู้พัฒนาหรือผู้โอน เมื่อใดก็ตามที่



ทรัพย์สินในสำเนาโปรแกรมซอฟต์แวร์นั้นได้ออนไปยังผู้บริโภคนั้นสุดท้าย เท่ากับว่าธุรกรรมนั้นเป็นการซื้อขายสินค้าแม้ว่าบางส่วนจะเป็นเหมือนการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ก็ตาม

จ) สัญญาที่ให้สร้างสรรค์หรือปรับปรุงโปรแกรมซอฟต์แวร์

คู่สัญญาอาจตกลงกันเพื่อสร้างสรรค์หรือคิดแปลงซอฟต์แวร์ โดยจะขึ้นอยู่กับข้อตกลงของทั้งสองฝ่ายเป็นหลัก โดยลิขสิทธิ์ในผลของงานที่คิดแปลงหรือสร้างสรรค์แล้วนั้นอาจตกเป็นของผู้บริโภคอันเป็นคู่สัญญาหรือไม่ก็ได้

จากแนวคิดขององค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศ(OECD) รวมถึงแนวคิดของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียในประเด็นของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการขายสินค้าไม่มีรูปร่างดังกล่าวแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าทุกประเทศต่างก็ตระหนักถึงความก้าวหน้าของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่างซึ่งยากต่อการพิจารณาตีความเพื่อจำแนกประเภทเงินได้สำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษี อย่างไรก็ตามการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทุกประเทศทั่วโลกดังนั้นการศึกษาถึงแนวความคิดของต่างประเทศ ตลอดจนความร่วมมือของประเทศต่าง ๆ นั้นจึงเป็นสิ่งสำคัญ ทั้งนี้เพื่อให้สามารถกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับใช้ปฏิบัติร่วมกันอันเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่งต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

## บทที่ 4

### วิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีขายสินค้าไม่มีรูปร่าง

คำว่า “สินค้าไม่มีรูปร่าง” (Intangible Goods) นั้น ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำจำกัดความไว้อย่างชัดเจนคงมีเพียงตามมาตรา 77/1(9) เท่านั้นที่กล่าวว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้าไป” ดังนั้นตามคำจำกัดความของคำว่า “สินค้า” จึงรวมเอาทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้เอาไว้ด้วยซึ่งสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 ที่กล่าวว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้” ซึ่งท่านอาจารย์บัญญัติ สุชีวะ ได้ให้ความหมายของคำว่า “วัตถุไม่มีรูปร่าง” ว่า หมายถึง “สิ่งที่มองไม่เห็นได้ด้วยตา จับต้องสัมผัสไม่ได้ เช่น แก๊ส กำลังแรงแห่งธรรมชาติ พลังน้ำตก พลังปรมาณู เป็นต้น และยังได้แก่สิทธิต่าง ๆ อันเกี่ยวกับทรัพย์สิน...แต่สิทธิต่าง ๆ ที่จะเป็นทรัพย์สินนี้จะต้องเป็นสิทธิที่กฎหมายไทยรับรองแล้ว เช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเก็บกิน สิทธิเหนือพื้นดิน ภาระคิดพันในอสังหาริมทรัพย์ จำนำ จำนอง ลิขสิทธิ์ สิทธิในเครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร...”<sup>1</sup> ส่วนคำว่า “อาจมีราคาได้” นั้น “ราคา หมายถึงคุณค่าในตัวของสิ่งนั้นเอง”<sup>2</sup> และคำว่า “อาจถือเอาได้” หมายถึง “อาการห้วงกันไว้เพื่อตนเองไม่จำเป็นต้องยึดถือจับต้องได้จริง”<sup>3</sup> จะเห็นได้ว่าคำว่า “สินค้าไม่มีรูปร่าง” นั้นก็คือทรัพย์สินตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง ทั้งยังรวมเอาทรัพย์สินทางปัญญา(Intellectual Property)ตามที่กฎหมายไทยรับรองเอาไว้ด้วย เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้า ทั้งนี้เพราะทรัพย์สินเหล่านี้มีราคาและอาจถือเอาได้

ตามความเข้าใจของบุคคลทั่วไปเมื่อกล่าวถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้นั้นมักจะนึกถึงทรัพย์สินทางปัญญา(Intellectual Property) ซึ่งหมายถึง ทรัพย์สินที่เกิดจากปัญญาของมนุษย์ที่คิดค้นและสร้างสรรค์สิ่งใหม่ขึ้นมาอันมีทั้งด้านเทคโนโลยี การประดิษฐ์และออกแบบ

<sup>1</sup> บัญญัติ สุชีวะ. กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน. กรุงเทพฯ : กรุงเทพมหานคร, 2530, หน้า 4-5.

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 5-6.

ทางอุตสาหกรรม การสร้างสรรค์งานด้านศิลปะต่าง ๆ และงานประพันธ์ เป็นต้น<sup>4</sup> จะเห็นได้ว่าสิ่งเหล่านี้ไม่ได้เกิดขึ้นเองตามธรรมชาติแต่เกิดจากความพากเพียรของมนุษย์ในการสร้างสรรค์งานอันสมควรได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายในปัจจุบัน แต่ขณะเดียวกันเจ้าของงานเหล่านี้ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรหากได้รับผลตอบแทนจากผลงานเหล่านั้น

แต่เดิมก็ไม่ค่อยมีปัญหามากนักในการพิจารณาถึงสินค้าไม่มีรูปร่างที่ทำการค้าระหว่างกัน โดยเฉพาะที่เป็นการค้าระหว่างประเทศ แต่เมื่อวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีเพิ่มมากขึ้นจนกลายเป็นยุคการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งทำให้วิธีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้บริโภคนั้นอาจเป็นได้ทั้งวิธีตามปกติคือทางกายภาพ(Physical Delivery) และการส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์(Electronic Delivery)ก็ได้ ทำให้ผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าหันมาประยุกต์สินค้ามีรูปร่างบางชนิดให้กลายเป็นสินค้าไม่มีรูปร่างเพื่อจะได้สามารถส่งมอบให้แก่ผู้บริโภคทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ทั้งนี้เพราะการส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นสะดวกรวดเร็วกว่าวิธีส่งมอบตามปกติที่มีมาแต่เดิม และยังสามารถลดต้นทุนในการส่งมอบสินค้าและผลิตสินค้าอันทำให้ผู้ประกอบการนั้นได้รับผลกำไรเพิ่มมากขึ้น ทำให้ในปัจจุบันนี้สินค้าไม่มีรูปร่างกลับกลายเป็นสิ่งสำคัญมากในการทำการค้ายุคคอมพิวเตอร์นี้ โดยสินค้าไม่มีรูปร่างที่ปรากฏบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างเห็นได้ชัดคือ ซอฟต์แวร์หรือ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ข้อเสนอเทศต่าง ๆ รวมทั้งสื่อบันเทิงชนิดต่าง ๆ เช่น ภาพยนตร์ เพลง เป็นต้น

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะมีการทำธุรกรรมที่ผู้บริโภคสามารถสั่งซื้อและชำระเงินผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ขายหรือให้บริการอาจจะเลือกใช้วิธีส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ หากสินค้านั้นสามารถส่งมอบได้ ดังนั้นจึงทำให้ลักษณะทางกายภาพของการค้าระหว่างประเทศนั้นขาดหายไปอันเป็นการยากในการจำแนกประเภทธุรกรรมเพื่อการแบ่งสรรการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ในกรณีขายสินค้ามีรูปร่างนั้นยังพอมีลักษณะทางกายภาพให้พิจารณาได้แต่สินค้าไม่มีรูปร่างนั้นยากในการพิจารณาประเภทธุรกรรมว่าเป็นธุรกรรมประเภทใดระหว่างการขายสินค้า การบริการหรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิซึ่งแต่ละธุรกรรมนั้นจะมีการภาษีที่แตกต่างกันไป ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจและแนวทางในการแก้ไขปัญหาผู้เขียนจึงขอแยกเป็นประเด็นเพื่อทำการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

- 4.1 การพิจารณาว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่
- 4.2 การพิจารณาการจำแนกประเภทรายได้
- 4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>4</sup> วรากรณ์ คงขิงศิริ. “เจ้าของสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญากับภาระภาษี.” วารสารภาษี บัญชี และกฎหมายธุรกิจ. 6,69. มิถุนายน 2543, หน้า 18.

#### 4.1 การพิจารณาว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่

ก่อนที่จะพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่จำเป็นต้องทราบก่อนว่าอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งประเด็นนี้ผู้เขียนได้อธิบายไว้บ้างแล้วในบทที่ 3 อันสามารถสรุปได้ว่าตามประมวลรัษฎากรนั้นได้กล่าวถึงการประกอบกิจการในประเทศไทยไว้ในมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ วรรคแรก ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ<sup>5</sup>

ก) หากเป็นบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาเปิดสาขา(Branch)ในประเทศไทย ย่อมถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง การเข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทย หมายถึง บริษัทนั้นไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ในประเทศไทย เช่น ธนาคารฮ่องกงและเซี่ยงไฮ้เข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทยก็ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นต้น

ข) หากไม่ได้เข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทยแต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย และบุคคลดังกล่าวทำให้บริษัทต่างประเทศได้รับเงินหรือผลกำไรจากประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ให้ถือว่าบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้บุคคลเหล่านั้น(ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล)เป็นผู้มีภาระหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่บริษัทต่างประเทศได้รับนั้น

เมื่อวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศที่ขายสินค้าไม่มีรูปร่างบนอินเทอร์เน็ตเกี่ยวกับประเด็นการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นจะพบว่า ตามมาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิ นั้นจำเป็นต้องพิจารณาลักษณะทางกายภาพเป็นหลักคือต้องมีสาขาหรือบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้อง แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่จำเป็นต้องพึ่งพาสาขาหรือบุคคลใด ๆ เพื่อช่วยเหลือในการประกอบธุรกิจของตนจนทำให้เกิดเงินได้ขึ้น ดังนั้นเมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรแล้วบริษัทต่างประเทศนั้นก็ไม่ได้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยแต่อย่างใด

ส่วนในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะต้องดูว่าบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีสถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment)หรือ PE ในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนได้เคยกล่าวไว้ในบทที่ 3 ถึงการพิจารณาสถานประกอบการถาวรโดยต้องมีลักษณะคือ เป็นสถานประกอบธุรกิจซึ่งมีลักษณะประจำและบริษัทต่างประเทศนั้นใช้สถานประกอบธุรกิจนั้นประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วน อันอาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

<sup>5</sup> ชัยสิทธิ์ คราธุธรรม และธัญญา ไคววรรณท์. การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2541, หน้า 33-34.

- ประเภททรัพย์สิน อันได้แก่ สาขา สำนักงาน โรงงาน และคลังสินค้า เป็นต้น
- ประเภทตัวแทน ซึ่งจะเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่อิสระ ส่วนตัวแทนซอฟต์แวร์ (Software Agents) ที่เพิ่มขึ้นในภายหลังนั้นยังไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรเพราะตามมาตรา 5 ในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ที่นานาประเทศนำมาใช้กันนั้นกำหนดให้การกระทำของบุคคลเท่านั้นจึงจะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ซึ่งบุคคลตามความหมายของ OECD คือบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลใด หรือหน่วยงานใด อันถือเป็นนิติบุคคลเพื่อมุ่งประสงค์ในทางภาษี แต่ซอฟต์แวร์นั้นไม่ใช่บุคคลจึงไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทนได้
- ประเภทกิจกรรม ซึ่งเป็นการเชื่อมโยงการค้าเงินภายในรัฐแหล่งเงินได้กับบริษัทต่างประเทศอันต้องพิจารณาระยะเวลาประกอบด้วย

ในประเด็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นเรื่องยากที่จะพิจารณาสถานประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศเพราะบริษัทต่างประเทศนั้นสามารถจะแยกใช้ปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเครือข่ายได้ต่างสถานที่กัน ทั้งนี้เพราะลักษณะพิเศษที่ไร้พรมแดนและข้อจำกัดเรื่องเวลาของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการขายสินค้ามีรูปร่างนั้นก็จะมองเห็นถึงลักษณะทางกายภาพที่ทำให้พอสรุปความเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เช่น โรงงาน คลังสินค้า เป็นต้น แต่สำหรับสินค้าไม่มีรูปร่างซึ่งไม่จำเป็นต้องส่งมอบทางกายภาพก็ยังคงเป็นการยากในเรื่องการพิจารณาสถานประกอบการถาวร

จากบทที่ 3 ผู้เขียนได้เสนอแนวทางการตีความสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บ้างแล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจึงวิเคราะห์เฉพาะการตีความสถานประกอบการถาวรที่เกี่ยวกับการขายสินค้าไม่มีรูปร่างบนอินเทอร์เน็ต ดังนี้

1) เซิร์ฟเวอร์(Server) ในกรณีที่เป็นเพียงเก็บสินค้าไม่มีรูปร่างไม่ว่าจะเป็นซอฟต์แวร์หรือข้อสนเทศต่าง ๆ นั้นไม่อาจถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้เพราะอยู่ในขั้นตอนการเตรียมการเท่านั้น แต่เซิร์ฟเวอร์ที่มีการรับคำสั่งจากผู้บริโภค รับชำระค่าตอบแทน รวมทั้งการส่งมอบสินค้าไม่มีรูปร่างไปยังผู้บริโภคนั้นจัดอยู่ในส่วนประกอบสำคัญของการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างประเทศดังนั้นจึงน่าจะเป็นสถานประกอบการถาวรได้หากเข้าลักษณะที่เป็นสถานประกอบการธุรกิจประจำ

ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากพิจารณาให้เซิร์ฟเวอร์ที่มีการดำเนินการเช่นว่านั้นเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ปัญหาการจัดเก็บภาษีก็มิได้หมดสิ้นไปทั้งนี้เพราะบริษัทต่างประเทศสามารถเคลื่อนย้ายธุรกิจของตนไปใช้เซิร์ฟเวอร์ในดินแดนปลอดภาษีหรือดินแดนที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าก็ได้ จุดนี้จึงไม่ใช่ทางแก้ปัญหาที่คืบคั้น ประกอบกับถึงแม้ว่าจะให้เซิร์ฟเวอร์ถือเป็นอุปกรณ์อัตโนมัติเพื่อ

ง่ายต่อการพิจารณาที่ตั้งทางกายภาพของสถานประกอบการถาวรแต่ถ้าพึ่งเพียงเซิร์ฟเวอร์ก็ไม่อาจจะทำให้บริษัทต่างประเทศประกอบธุรกิจเป็นผลสำเร็จได้ทั้งนี้เพราะยังต้องอาศัยปัจจัยอื่น ๆ ประกอบด้วย อาทิเช่น เว็บไซต์หรือแม้กระทั่งการให้บริการเข้าถึงเครือข่ายของ ISP ก็ตาม ดังนั้นจึงไม่ควรถือว่าเซิร์ฟเวอร์เป็นสถานประกอบการถาวรแม้ว่าจะเป็นของบริษัทต่างประเทศเองหรือเช่ามาจากบริษัทอื่นก็ตาม

อย่างไรก็ตามหากเซิร์ฟเวอร์ที่บริษัทต่างประเทศเป็นเจ้าของและมีการบำรุงรักษา รวมทั้งมีลูกจ้างหรือผู้แทนเข้ามาเกี่ยวข้อง แล้วมีส่วนในการดำเนินการจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ในประเทศที่ตั้งของเซิร์ฟเวอร์นั้นกรณีนี้ควรจะพิจารณาหลักทางกายภาพเป็นสำคัญซึ่งก็คือพิจารณาตามองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวรตามความหมายที่มีมาแต่เดิมว่าเข้าลักษณะการเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่

2) เว็บไซต์(Web site) ผู้เขียนเห็นว่าหากเว็บไซต์นั้นเป็นเพียงการเสนอสินค้าหรือบริการก็เป็นเพียงการโฆษณาเท่านั้น ถือว่าอยู่ในขั้นเตรียมการอันไม่เข้าลักษณะสถานประกอบการถาวร ส่วนเว็บไซต์ที่มีการเสนอ การรับคำสั่งซื้อสินค้าและบริการ การชำระเงินตลอดจนเว็บไซต์ที่มี Intelligent agent software นั้นก็ไม่อาจเป็นสถานประกอบการถาวรได้ทั้งนี้เพราะขาดลักษณะประจำตามองค์ประกอบของสถานประกอบการถาวร เพราะเว็บไซต์นั้นผู้บริโภคมิได้เข้าไปใช้บริการอย่างเป็นประจำแต่จะเข้าไปดูเมื่อมีความต้องการ ประกอบกับไม่ได้จำกัดสถานที่ว่าผู้บริโภคที่เข้าไปใช้นั้นจะอยู่ที่ประเทศใด ถ้าถือว่าเว็บไซต์เป็นสถานประกอบการถาวรอาจกลายเป็นว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรอยู่ทั่วโลกตามประเทศที่ผู้บริโภคเข้าใช้ซึ่งคงจะทำให้บริษัทต่างประเทศนั้นต้องมีภาระภาษีหลายประเทศอันไม่เป็นธรรมต่อบริษัทต่างประเทศเอง

3) เครือข่ายการสื่อสารโทรคมนาคม(Telecommunication Network) หากไม่มีเซิร์ฟเวอร์ตั้งอยู่ในแหล่งเงินได้ ผู้บริโภคอาจเข้าถึงเว็บไซต์ได้โดยใช้อุปกรณ์ของเครือข่ายโทรคมนาคมเพื่อเข้าสู่ระบบอินเทอร์เน็ต ดังนั้นเครือข่ายโทรคมนาคมจึงเป็นเหมือนกับอุปกรณ์การสื่อสารโดยทั่วไปเช่นเดียวกับสายโทรศัพท์ หรือ โทรสาร ซึ่งไม่ควรถือเป็นสถานประกอบการถาวร

4) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือ ISP(Internet Service Provider) บริษัทต่างประเทศนั้นไม่ใช่เจ้าของเช่า หรือ ISP นั้นมิได้มีอุปกรณ์ไว้เพื่อให้บริษัทต่างประเทศใช้โดยเฉพาะ ISP เป็นแต่เพียงจัดหาบริการให้บริษัทต่างประเทศเท่านั้น ช่วยในการติดต่อสื่อสารทำให้บริษัทต่างประเทศเสียค่าใช้จ่ายน้อยลง แต่มิได้มีส่วนรู้เห็นหรือควบคุมในกิจกรรมซื้อขายที่กระทำผ่านเว็บไซต์ใด ๆ ประกอบกับไม่อาจเป็นตัวแทนได้เนื่องจากมีสถานภาพอิสระ ไม่มีอำนาจทำการแทนบริษัทต่างประเทศ ดังนั้นจึงไม่ถึงเป็นสถานประกอบการถาวร แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงแต่ละกรณีประกอบด้วย

## 4.2 การพิจารณาการจำแนกประเภทรายได้

ดังที่กล่าวถึงแล้วข้างต้นเกี่ยวกับคำว่า “สินค้าไม่มีรูปร่าง” ตามประมวลรัษฎากรซึ่งไม่ได้ให้คำจำกัดความไว้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตามอาจนำหลักเกณฑ์ตามกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องทรัพย์สินในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พร้อมกับกฎหมายเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาเพื่อประกอบการพิจารณาเพื่อให้สามารถสรุปประเภทธุรกรรมที่เกิดจากสินค้าไม่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตได้โดยธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นมักจะมีข้อถกเถียงกันว่าเป็นการขายสินค้า การบริการ หรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิ ซึ่งแต่ละกรณีจะมีภาระภาษีที่แตกต่างกันผู้เขียนจึงใคร่ขออธิบายความหมายของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องแต่ละประเภทเฉพาะประเด็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศ ดังต่อไปนี้

- 1) การขาย
- 2) การบริการ
- 3) การอนุญาตให้ใช้สิทธิ

- 1) การขาย

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (8) กล่าวว่า “ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอน สินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่และให้หมายความรวมถึง...” และคำว่า “สินค้า” ใน (9) กล่าวว่า “หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้าไป” ย่อมแสดงว่าสินค้าไม่ว่าจะมีรูปร่าง(Tangible Goods) หรือสินค้าไม่มีรูปร่าง(Intangible Goods) ก็อาจนำมาประกอบธุรกรรมประเภทการขายได้ทั้งสิ้น ซึ่งการขายสินค้านั้น ไม่น่าจะมีปัญหาที่จะต้องพิจารณามากนักทั้งนี้เพราะสินค้านั้นสามารถจับต้องสัมผัสได้และเห็นได้ด้วยตา<sup>6</sup>

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 453 ที่กล่าวว่า “อันว่าซื้อขายนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ซื้อและผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย” จากคำว่า “ทรัพย์สิน” ที่กล่าวถึงในมาตราดังกล่าวก็เป็นการรวมทั้งทรัพย์สิน(วัตถุที่มีรูปร่าง) และวัตถุไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้เข้าไว้ด้วยแล้ว ดังนั้นสินค้าไม่มีรูปร่างจึงมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ได้ถ้าพิจารณาโดยทั่วไปการที่ผู้ใดจะเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยยอมแสดงว่าเขาได้รับไปซึ่งสิทธิในการใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ไปซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และมีสิทธิชักชวนมิให้ผู้อื่นสอดเข้ามาเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น โดยมีขอบ

<sup>6</sup> บัญญัติ สุวัระ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

ด้วยกฎหมาย ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ดังนั้นสินค้าไม่มีรูปร่างที่เราถือว่าเป็นทรัพย์สินนั้นหากมีราคาและถือเอาได้ก็แสดงว่าย่อมมีผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ได้ โดยผู้เขียนเห็นว่าคำว่า “อาจมีราคาและถือเอาได้” ตามที่เคยกล่าวถึงข้างต้นก็ย่อมแสดงให้เห็นว่าทรัพย์สินนั้นหากใครเป็นผู้ยึดถือซึ่งอาจไม่จำเป็นต้องยึดถือตามลักษณะทางกายภาพเพียงแต่เป็นบุคคลที่มีอำนาจใช้สอยและสามารถหวงกั้นสิ่งนั้นได้โดยเด็ดขาดตลอดไปก็เท่ากับเขามีกรรมสิทธิ์ในสินค้าไม่มีรูปร่างดังกล่าวแล้ว

ดังนั้นเมื่อพิจารณาว่าสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นอาจมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ได้ เจ้าของกรรมสิทธิ์ก็ย่อมจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินนั้นให้กับผู้อื่นได้ ซึ่งผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ก็จะได้รับสิทธิเด็ดขาดในการใช้สอยทรัพย์สินนั้นเช่นเดียวกับผู้โอน รวมทั้งมีอำนาจหวงกั้นทรัพย์สินนั้นไม่ให้ผู้อื่นเข้ามาข้องเกี่ยวโดยมิชอบ ซึ่งคำตอบแทนที่ผู้รับโอนอันเรียกว่า “ผู้ขาย” ได้รับนั้นตามประมวลรัษฎากรถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) กล่าวคือ “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว” ซึ่งหากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับก็จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แล้วแต่กรณีนั้นคือเสียภาษีจากกำไรสุทธิ แต่หากไม่ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ หรือหากเป็นกรณีบังคับตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องพิจารณาว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ถ้ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยเงินได้ดังกล่าวก็ถือเป็นกำไรทางธุรกิจ(Business Profit) อันจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ แล้วแต่กรณี แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

## 2) การบริการ

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (10) คำว่า “บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง...” จะเห็นได้ว่าคำนิยามของคำว่า “บริการ” ตามมาตรานี้เน้นว่าไม่ใช่การขายสินค้า จุดที่แตกต่างจึงอยู่ที่หากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน ผู้รับบริการจะไม่ใช่เป็นผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นเพราะผู้ให้บริการยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์อยู่เพียงแต่อาจโอนสิทธิบางส่วนในกรรมสิทธิ์อันได้แก่ สิทธิในการใช้สอยทรัพย์สินให้แก่ผู้รับบริการโดยมีการจำกัดระยะเวลาหรือเงื่อนไขในการใช้ เป็นต้น

ตามประมวลรัษฎากรนั้นหากบริษัทต่างประเทศไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 หากเงินได้ที่ได้รับจากในประเทศไทยเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ (6) ซึ่งคำตอบแทนที่ที่ได้รับเนื่องจากการให้บริการนั้นอาจเป็นคำตอบ



แทนตามมาตรา 40(2) คือจากการรับทำงานให้ หรือตาม (5) การให้เช่าทรัพย์สิน หรือตาม (6) คำวินิจฉัยพิชิตระก็ได้อันนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี

ส่วนค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) นั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นค่าตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพย์สิน ไม่มีรูปร่างที่แยกออกไปต่างหากจากการบริการตามธุรกรรมประเภทนี้เนื่องจากหลักของธุรกรรมที่จะทำให้ค่าตอบแทนถือเป็นค่าแห่งสิทธิได้นั้นจะต้องเป็นเรื่องการอนุญาตให้ใช้สิทธิอันผู้เขียนจะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไป อีกประการหนึ่งตามมาตรา 40(4) นั้นเป็นดอกเบี้ย เงินปันผล เงินโบนัสหรือผลได้จากทุนซึ่งผู้เขียนเห็นว่าไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากการบริการแต่เป็นเงินได้จากทรัพย์สินมากกว่ากิจการบริการของบริษัทต่างประเทศ ประกอบกับหากพิจารณาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วจะเห็นว่าแยกเงินได้ทั้ง 2 ลักษณะไว้ต่างหากจากการบริการ โดยแยกเป็นเงินได้ค่าสิทธิ เงินปันผล ดอกเบี้ย และผลได้จากทุน

อนึ่ง คำว่า “การให้บริการ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมิใช่ให้ความหมายไว้ว่า “หมายถึงการให้บริการด้านแรงงานซึ่งก่อให้เกิดความพอใจแก่ผู้รับบริการ และผู้รับบริการจะจ่ายเงินหรือสิ่งของมีค่าเป็นตัวเงินเป็นค่าตอบแทนให้แก่ผู้บริการในรูปค่าจ้าง ค่าบริการหรือรางวัล นับได้ว่าเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างกันอีกแบบหนึ่งเช่นเดียวกับการซื้อขายสินค้า”<sup>7</sup> ซึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมักจะมีข้อบทที่กำหนดการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการ โดยแบ่งเป็นบริการที่เป็นอิสระและบริการที่ไม่เป็นอิสระ สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับก็รวมเรียกว่าเป็น “บริการส่วนบุคคล” ซึ่งหากนำหลักเกณฑ์การพิจารณาเงินได้ตามมาตรา 40 ประมวลรัษฎากรมาประกอบจะเห็นว่าบริการส่วนบุคคลได้แก่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) คำวินิจฉัยพิชิตระ อันเป็นประเภทการให้บริการในลักษณะวิชาชีพอิสระ ส่วนประเภทการให้บริการโดยทั่วไปได้แก่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คำรับทำงานให้ ส่วนธุรกรรมประเภทใดถือเป็นการบริการแบบใดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ส่วนการให้เช่าทรัพย์สินนั้นก็ถือเป็นการให้บริการอย่างหนึ่งเพราะไม่ใช่การขายสินค้าตามความหมายของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมักจัดให้ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้นเป็นกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7 อนุสัญญาภาษีซ้อนมากกว่าดังนั้นจึงต้องพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยว่าค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นเป็นค่าบริการแบบใดมีวิธีการเสียภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศอย่างไร ทั้งนี้เพราะค่าบริการบางอย่างเช่น คำรับทำงานให้ คำเช่า หรือคำวินิจฉัยพิชิตระนั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับก็ถือเป็นกำไรทางธุรกิจอันต้องพิจารณาประเด็นเรื่องสถานประกอบการถาวรประกอบซึ่งถ้าไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้วผู้จ่ายก็ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และเงินได้ดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

<sup>7</sup> พินิติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ : พิมพ์ดี, 2538, หน้า 234.

### 3) การอนุญาตให้ใช้สิทธิ

หากพิจารณาตามลักษณะของธุรกรรมแล้วการอนุญาตให้ใช้สิทธิก็จัดได้ว่าเป็นการบริการชนิดหนึ่ง ซึ่งอยู่ในความหมายของ “การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า” แต่เนื่องจากค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้สิทธินี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) คือค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น อันมีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากค่าบริการโดยทั่วไป ดังนั้นผู้เขียนจึงใคร่ขอแยกอธิบายเพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนกล่าวคือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) นี้ ประกอบด้วยเงินได้อันเกี่ยวกับการอนุญาตใช้สิทธิ 3 ประเภทด้วยกันคือ

- ก) ค่าแห่งกู้ดวิลล์
- ข) ค่าแห่งลิขสิทธิ์
- ค) ค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น

#### ก) ค่าแห่งกู้ดวิลล์

คำว่า “กู้ดวิลล์”(Good Will) คือความได้เปรียบหรือผลประโยชน์ซึ่งได้มาโดยการก่อตั้งซึ่งมีค่าเกินกว่าส่วนของทุน เงินหรือทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการอันเป็นผลมาจากการอุดหนุนและสนับสนุน ซึ่งได้รับอย่างสม่ำเสมอจากลูกค้าอันเนื่องมาจากสถานที่ตั้งหรือการยอมรับนับถือหรือชื่อเสียงทางด้านทักษะ ความสามารถ การตรงต่อเวลา หรือภาวะแวดล้อมอื่น กู้ดวิลล์จึงเป็นสิทธิที่เกิดขึ้นจากความได้เปรียบที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการค้าอย่างต่อเนื่อง กิจการจะมีกู้ดวิลล์ต่อเมื่อถ้าไรสุทธิที่ทำมาหาได้หรือที่คาดว่าจะได้ในภายหน้าสูงกว่าอัตราผลตอบแทนปกติที่ควรจะได้รับ โดยพิจารณาถึงประเภทกิจการ ความเสี่ยงภัย และภาวะการค้าทั่ว ๆ ไป<sup>๑</sup> หากพิจารณาตามประมวลกฎหมายอาญาจะตรงกับ มาตรา 272 (3) ที่กล่าวว่า “ผู้ใดใจกว้างแพร่หลายซึ่งข้อความเท็จเพื่อให้เสียความเชื่อถือในสถานที่ การค้า สินค้า อุตสาหกรรมหรือพาณิชย์การของผู้อื่นผู้ใด โดยมุ่งประโยชน์แก่การค้าของตน” จะเห็นว่ากู้ดวิลล์ได้รับการรับรองและคุ้มครองตามกฎหมายและมีคุณค่าอันสามารถจำหน่ายจ่ายโอนได้แต่ไม่สามารถแยกออกจากกิจการที่มีกู้ดวิลล์และไม่สามารถแยกจำหน่ายต่างหากจากกิจการได้”

<sup>๑</sup> อนุพันธ์ กิจนิชริวะ. “ความหมายของค่าสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2533 (อัคราณา), หน้า 24-25.

<sup>๒</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 27.

ค่าแห่งกวีลลิตจึงหมายความว่ารวมถึง ราคาที่ผู้ซื้อกิจการจะต้องจ่ายเพื่อซื้อกิจการส่วนที่สูงกว่าราคาทรัพย์สินสุทธิ และรวมถึงค่าไม่แข่งขันที่ผู้ซื้อกิจการจะต้องจ่ายเพื่อตอบแทนตามที่ผู้ขายกิจการจะไม่ประกอบกิจการแข่งขันกับผู้ซื้อกิจการภายในอนาคตและเวลาที่กำหนด<sup>10</sup>

#### ข) ค่าแห่งลิขสิทธิ์

คำว่า “ลิขสิทธิ์” เป็นคำเดียวกับที่ใช้ในพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 4 ที่กล่าวว่า “ลิขสิทธิ์ หมายความว่า สิทธิแต่ผู้เดียวที่จะทำการใด ๆ ตามพระราชบัญญัตินี้เกี่ยวกับงานที่ผู้สร้างสรรค์ได้ทำขึ้น” ซึ่งผู้สร้างสรรค์นั้นหมายถึง “ผู้ทำหรือผู้ก่อให้เกิดงานสร้างสรรค์อย่างใดอย่างหนึ่งที่เป็งานอันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัตินี้” โดยหลักแล้วผู้สร้างสรรค์ก็จะเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์งานที่ตนสร้างสรรค์ขึ้น ยกเว้นบุคคลที่ได้ลิขสิทธิ์มาโดยผลของกฎหมายหรือผลของข้อตกลงให้เป็นผู้มีสิทธิในงานสร้างสรรค์นั้นหรือได้รับการโอนสิทธิ<sup>11</sup>

เจ้าของลิขสิทธิ์ซึ่งอาจมีได้หลายคนในงานหนึ่งและอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้จะมีสิทธิแต่ผู้เดียวตามมาตรา 15 กล่าวคือมีสิทธิแต่ผู้เดียวในการ

- (1) ทำซ้ำหรือคัดแปลง
- (2) เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- (3) ให้เช่าต้นฉบับหรือสำเนางานโปรแกรมคอมพิวเตอร์ โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ และสิ่งบันทึกเสียง
- (4) ให้ประโยชน์อันเกิดจากลิขสิทธิ์แก่ผู้อื่น
- (5) อนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิตาม (1) (2) หรือ (3) โดยจะกำหนดเงื่อนไขอย่างใดหรือไม่ก็ได้ แต่เงื่อนไขดังกล่าวจะกำหนดในลักษณะที่เป็นการจำกัดการแข่งขันโดยไม่เป็นธรรมไม่ได้ โดยบรรดาคำกล่าวถึงการพิจารณาว่าเป็นธรรมหรือไม่ให้ไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

อนึ่ง ค่าเสียหายที่เจ้าของลิขสิทธิ์ได้รับเนื่องจากถูกละเมิดลิขสิทธิ์รวมถึงค่าปรับในคดีอาญาตามคำพิพากษาที่เจ้าของลิขสิทธิ์มีสิทธิได้รับนั้นก็ควรจะเข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเพราะเป็นการชดเชยที่ผู้ทำละเมิดได้นำงานอันมีลิขสิทธิ์ไปใช้<sup>12</sup>

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

<sup>11</sup> วราภรณ์ คงยิ่งศิริ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 19.

<sup>12</sup> อนุพันธ์ กิจนิจจีระ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 31.

โดยสรุปค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) นั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากสิทธิซึ่งได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 และรวมตลอดถึงค่าเสียหายและค่าปรับที่เจ้าของสิทธิได้รับในคดีละเมิดลิขสิทธิ์ด้วย<sup>13</sup>

ค) ค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น

คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” นั้นตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำจำกัดความไว้ แต่สิทธิในความหมายทั่วไปนั้นแบ่งออกได้เป็นสิทธิทางมหาชนและทางเอกชน ซึ่งสิทธิทางเอกชนจะแยกโดยวัตถุแห่งสิทธิได้เป็น<sup>14</sup>

- สิทธิที่ไม่ใช่ทางทรัพย์สิน ได้แก่ บุคคลภาพและสถานะบุคคล
- สิทธิในทางทรัพย์สิน ได้แก่ สิทธิในทางหนี้ ทรัพย์สิน สิทธิเสมือนทรัพย์สิน สิทธิในทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

ดังนั้นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นนั้น คำว่า “สิทธิ” ก็ควรจะหมายถึงความชอบธรรมที่บุคคลอาจจะกล่าวอ้างไว้กับบุคคลอื่นเพื่อความคุ้มครองหรือรักษาผลประโยชน์อันเป็นส่วนที่พึงมีพึงได้ของบุคคลนั้นไม่ว่าจะมีกฎหมายรับรองหรือคุ้มครองหรือไม่ก็ตาม ถึงแม้จะมีความหมายกว้างแต่คำนี้ก็ยังมีลักษณะทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกวีลิขสิทธิ์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ทั้งนี้เห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 ที่วินิจฉัยว่า “เงินได้จากการโอนสิทธิการเช่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ซึ่งเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 40(1) ถึง (7) มิใช่เป็นสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40(3) เพราะคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” หมายถึง สิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกวีลิขสิทธิ์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ เมื่อเงินได้จากการโอนสิทธิการเช่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เงินได้นี้จึงหักค่าใช้จ่ายได้ แต่จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 80 ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 70) พ.ศ.2520 มาตรา 8(25) ไม่ได้ เพราะการขายของตามมาตรา 8(25) นี้หมายถึง การขายของที่เป็นวัตถุมีรูปร่าง หารวมถึงสิทธิการเช่าไม่”<sup>15</sup> อันสอดคล้องกับหลักการตีความที่ว่า “ข้อความทั่วไปที่อยู่ท้ายคำอื่น ต้องหมายความว่า เป็นข้อความในทำนองเดียวกันกับเรื่องที่ระบุไว้ก่อนนั้น เว้นแต่จะมีถ้อยคำให้เห็นเป็นอย่างอื่น (ejusdem generis : Of the same kind or nature)”<sup>16</sup>

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 33-34.

<sup>15</sup> ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม และธัญญา ไครวรรณท์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 190-191.

<sup>16</sup> ธานินทร์ กรีวิเชียร และวิชา มหาคุณ. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : ชวนการพิมพ์, 2539, หน้า 201.

ดังนั้นเมื่อแยกภูควิลล์และลิขสิทธิ์ตามประเภทสิทธิโดยวัตถุประสงค์แห่งสิทธิจะพบว่า คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” หมายถึง สิทธิในทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง อันรวมถึงทรัพย์สินทางปัญญา อันได้แก่ สิทธิในเครื่องหมายการค้า ชื่อการค้า สิทธิบัตร หรือความลับทางการค้า หรืออาจกล่าวได้ว่าการจ่ายค่าตอบแทนสำหรับการโอนหรืออนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาดูถือเป็นการจ่ายค่าสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3)

นอกจากตามประมวลรัษฎากรแล้วเรายังพบคำว่า “ค่าสิทธิ” (Royalty) ในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงค่าตอบแทนในกรณีหนึ่งกรณีใดใน 3 กรณี ดังต่อไปนี้<sup>17</sup>

- (1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญานั้นเอง
- (2) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์
- (3) ค่าตอบแทนเพื่อขอสันทัดเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า “ค่าวิทยาการ”(know how) ก็ได้

สำหรับประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ต้องพิจารณาคำว่า “ค่าสิทธิ” ในแต่ละกรณีว่าจะมีความหมายอย่างไรและค่าตอบแทนที่เกิดแก่รัฐกรรมใดจะถือว่าเป็นค่าสิทธิตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ต้องไปพิจารณาตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ เช่น กรณีค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ถือเป็น “ค่าสิทธิ” ซึ่งปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยทำไว้กับประเทศปากีสถาน อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ แคนาดา ออสเตรเลีย ฟินแลนด์ อินเดีย จีน เยอรมัน ออสเตรเลีย สวีเดน หรือเวียดนาม เป็นต้น

<sup>17</sup> ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม และธัญญา ไครวรรณท์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 192-193.

สำหรับสินค้าไม่มีรูปร่าง(Intangible Goods) ที่สามารถทำธุรกรรมผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์(Electronic Commerce)นั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจอาจแบ่งพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

4.2.1 การทำธุรกรรมเกี่ยวกับซอฟต์แวร์(Software) หรือ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Computer Program)ที่ส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์

4.2.2 การทำธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าดิจิทัล(Digital)ที่ส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์

4.2.1 การทำธุรกรรมเกี่ยวกับซอฟต์แวร์(Software) หรือ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Computer Program)ที่ส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์

ซอฟต์แวร์(Software) เป็นโปรแกรมคำสั่งของคอมพิวเตอร์(Computer Program)ที่มีทั้งระบบปฏิบัติการ(Operating Software) และ โปรแกรมคำสั่งเฉพาะงาน(Application Software)<sup>18</sup> ก่อนจะพิจารณาว่าธุรกรรมที่ทำเกี่ยวกับซอฟต์แวร์นั้นเป็นธุรกรรมประเภทใดได้บ้างก็ควรทราบก่อนว่าซอฟต์แวร์นั้นเมื่อเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ย่อมได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ทั้งนี้เพราะมาตรา 4 ได้กล่าวว่า “วรรณกรรม หมายความว่า งานนิพนธ์ที่สร้างขึ้นทุกชนิด เช่น หนังสือ จุลสาร สิ่งเขียน สิ่งพิมพ์ ปาฐกถา เทศนา คำปราศรัย สุนทรพจน์ และให้หมายความรวมถึง **โปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วย**” และในวรรคถัดไปกล่าวว่า “**โปรแกรมคอมพิวเตอร์** หมายความว่า คำสั่ง ชุดคำสั่ง หรือสิ่งอื่นใดที่นำไปใช้กับเครื่องคอมพิวเตอร์ เพื่อให้เครื่องคอมพิวเตอร์ทำงานหรือเพื่อให้ได้รับผลอย่างหนึ่งอย่างใด ทั้งนี้ ไม่ว่าจะ เป็นภาษาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในลักษณะใด” แสดงให้เห็นว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นถือเป็นงานวรรณกรรมอันจะต้องได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายลิขสิทธิ์ คำว่า “ภาษาโปรแกรมคอมพิวเตอร์” นั้นเข้าใจได้ว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไม่ว่าประเภทใด และเขียนขึ้นด้วยภาษาใดก็อยู่ในความหมายนี้เช่น โปรแกรมต้นฉบับหรือ Source Code ที่ผู้เขียนโปรแกรมสร้างสรรค์ขึ้นเองโดยตรงหรือโปรแกรมภาษาเครื่อง(Object Code) ที่มีการแปลงมาจากโปรแกรมต้นฉบับให้อยู่ในรหัสที่คอมพิวเตอร์สามารถรับรู้และทำงานได้ หรือ โปรแกรมระบบปฏิบัติการ(Operating System Software)ของเครื่องคอมพิวเตอร์ เช่น DOS, Window 95 รวมตลอดถึงโปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อการใช้งาน(Application Software) เช่น โปรแกรมประมวลผลคำ(Word Processing) โปรแกรมคำนวณ เป็นต้น ซึ่งโปรแกรมเหล่านี้อาจบันทึกไว้ในสื่อรูปต่าง ๆ ทั้งในและ

<sup>18</sup> จักรี รัตันตรกร. “Electronic Commerce กับภาษีอากร.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 45,9. กันยายน 2541, หน้า 141.

นอกตัวเครื่องก็ได้<sup>19</sup> เมื่อทราบแล้วว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นเป็นงานที่ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ก็ควรทำความเข้าใจถึงว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่จะนำมาประกอบธุรกิจรรมนั้นผู้ประกอบการเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์หรือไม่ เพราะเจ้าของลิขสิทธิ์มีสิทธิแต่ผู้เดียวในการกระทำตามมาตรา 15 กล่าวคือ

- (1) ทำซ้ำหรือดัดแปลง
- (2) เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- (3) ให้เช่าต้นฉบับหรือสำเนาของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ และสิ่งบันทึกเสียง
- (4) ให้ประ โยชนอันเกิดจากลิขสิทธิ์แก่ผู้อื่น
- (5) อนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิตาม (1) (2) หรือ (3) โดยจะกำหนดเงื่อนไขอย่างใดหรือไม่ก็ได้แต่เงื่อนไขดังกล่าวจะกำหนดในลักษณะที่เป็นการจำกัดการแข่งขันโดยไม่เป็นธรรมไม่ได้ โดยวรรคสุดท้ายกล่าวถึงการพิจารณาว่าเป็นธรรมหรือไม่ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ค่าตอบแทนที่ถือเป็นค่าแห่งสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) นั้นจะต้องเป็นเงินได้ที่เจ้าของลิขสิทธิ์ได้รับเพื่อตอบแทนการใช้หรืออนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเหล่านั้น ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าจุดเริ่มต้นในการจะพิจารณาว่าการทำธุรกิจรรมนั้นควรจัดเป็นประเภทใดก็คือต้องทราบก่อนว่าผู้ประกอบการนั้นเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์หรือไม่โดยดูจากคำอธิบายที่กล่าวไว้ในหน้าจอ(Web Page) หรือจากสัญลักษณ์ที่ปรากฏเพื่อบ่งบอกถึงเจ้าของลิขสิทธิ์นั้น ซึ่งสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจได้มาหลายทางด้วยกันคือ<sup>20</sup>

- (1) สร้างสรรค์หรือคิดค้นขึ้นมาเอง (Make or create)
- (2) พัฒนาขึ้นมา (Develop)
- (3) ขออนุญาตใช้สิทธิ (License)
- (4) รับโอนสิทธิจากผู้อื่น (Assign)

<sup>19</sup> รัชชัช สุขผลศิริ. คำอธิบายกฎหมายลิขสิทธิ์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2539, หน้า 178.

<sup>20</sup> วัศ ดิงตมิตร์. “บทบาทของทรัพย์สินทางปัญญากับการประกอบธุรกิจ.” วารสารนิติ’43. สิงหาคม 2543, หน้า 118.

สำหรับลิขสิทธิ์ที่ได้มาโดยการสร้างสรรค์งานนั้นอาจแบ่งได้เป็น<sup>21</sup>

กรณีที่ 1 การสร้างสรรค์งานโดยอิสระ ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

กรณีที่ 2 การสร้างสรรค์งานในฐานะลูกจ้าง ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

กรณีที่ 3 การสร้างสรรค์งานในฐานะผู้รับจ้าง ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

กรณีที่ 4 การสร้างสรรค์งานภายใต้การจ้างหรือตามคำสั่งของหน่วยงานของรัฐ ตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

กรณีที่ 5 การสร้างสรรค์โดยการดัดแปลงงานอื่น ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

กรณีที่ 6 การสร้างสรรค์โดยการรวบรวม ตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

ผู้เขียนจึงใคร่ขอวิเคราะห์เกี่ยวกับประเด็นของซอฟต์แวร์ดังนี้คือ กรณีมีการดาวน์โหลดซอฟต์แวร์มาใช้โดยการดาวน์โหลดมาจากเจ้าของลิขสิทธิ์โดยตรงนั้น กรณีเช่นนี้ค่าตอบแทนที่ได้รับควรถือเป็นค่าแห่งสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรหากตีความว่าค่าแห่งสิทธินั้นหมายถึงค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ผู้อื่นใช้ทรัพย์สินทางปัญญา และจากการตีความของกรมสรรพากรส่วนใหญ่มักจะถือว่าคุณค่าตอบแทนทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับ โปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นเป็นค่าแห่งสิทธิ<sup>22</sup> แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากวิเคราะห์ที่เนื้อหาของธุรกรรมอันเป็นงานที่ได้รับความคุ้มครองในทางทรัพย์สินทางปัญญาแล้วก็ควรจะแยกพิจารณาตามลักษณะของงานแต่ละประเภทว่าเป็นงานชนิดใดแล้วก็พิจารณาประกอบกับตัวบทกฎหมายที่คุ้มครองงานประเภทนั้น ตัวอย่างเช่น หากเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับสิทธิบัตรก็ต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 ประกอบ หรือหากเป็นงานที่มีลิขสิทธิ์ก็ต้องพิจารณาตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ประกอบ ดังนั้นเมื่อเราทราบว่าซอฟต์แวร์นั้นเป็น โปรแกรมคอมพิวเตอร์ซึ่งถือเป็นงานวรรณกรรมอันได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ก็ต้องพิจารณาต่อว่าแล้วตามพระราชบัญญัติดังกล่าวนี้กำหนดให้เจ้าของลิขสิทธิ์มีสิทธิเช่นใดบ้างซึ่งตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 กำหนดไว้ในมาตรา 15 ดังกล่าวแล้วข้างต้นว่าเจ้าของลิขสิทธิ์มีสิทธิแต่ผู้เดียวอย่างไรบ้าง และมาตรา

<sup>21</sup> รัชช สุขผลศิริ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 138-145.

<sup>22</sup> พล ธีรคุปต์. ธารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540, หน้า 139.



30<sup>23</sup> ได้กล่าวถึงการกระทำที่เป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ รวมทั้งมีบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นการละเมิดลิขสิทธิ์ไว้ในมาตรา 35 ดังนั้นการพิจารณารูขรุขระที่เกี่ยวกับซอฟต์แวร์ว่าควรจัดเป็นประเภทใดนั้น จึงต้องคำนึงถึงบทบัญญัติต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เป็นสำคัญ

เจ้าของลิขสิทธิ์นั้นอาจนำเอางานโปรแกรมคอมพิวเตอร์อันมีลิขสิทธิ์ของตนมาให้ผู้อื่นใช้สอยส่วนตัวโดยผู้ใช้ไม่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าได้ แต่หากเจ้าของลิขสิทธิ์ได้โอนสิทธิแต่ผู้เดียวอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นสิทธิในทางลิขสิทธิ์ให้แก่ผู้รับ โอน โดยผู้รับ โอนนั้นได้รับสิทธิในทางลิขสิทธิ์ไปเพื่อการค้าอันมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร เท่ากับว่าเจ้าของลิขสิทธิ์นั้นได้อนุญาตให้ผู้รับ โอน ได้ใช้ลิขสิทธิ์หรือ ได้สิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานอันมีลิขสิทธิ์กล่าวคือตัวซอฟต์แวร์นั่นเอง ซึ่งสิทธิในทางลิขสิทธิ์ก็คือการทำซ้ำหรือคัดแปลงตาม (1) การเผยแพร่สู่สาธารณชนตาม (2) และการให้เช่าตาม(3) ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ทางการค้าเป็นหลักตามมาตรา 15 พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ส่วนสิทธิของเจ้าของลิขสิทธิ์ตาม (4) และ (5) นั้นโดยแท้จริงแล้วไม่ใช่สิทธิแต่ผู้เดียวในทางลิขสิทธิ์แต่เป็นสิทธิทั่วไปที่เจ้าของลิขสิทธิ์ยอมให้ประโยชน์หรือหาประโยชน์จากสิทธิของตนได้<sup>24</sup> ดังนั้นค่าตอบแทนที่เกิดจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์ตามมาตรา 15(5) แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 จึงถือเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามความหมายของเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงื่อนไขในการอนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิ(license)นั้น อาจเป็นได้ทั้งเงื่อนไขเกี่ยวกับช่วงเวลาการอนุญาต(duration) ขอบเขตการอนุญาต(scope of license) เขตแดนในการอนุญาต(territory) ค่าตอบแทนในการอนุญาต(royalty) แต่ต้องไม่มีลักษณะที่เป็นการจำกัดการแข่งขันโดยไม่เป็นธรรม หากไม่มีข้อกำหนดในการห้ามอนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธินั้นได้ด้วยเจ้าของลิขสิทธิ์ก็อาจอนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิได้อีก<sup>25</sup> ส่วนธุรกรรมอื่นที่เกี่ยวกับซอฟต์แวร์โดยที่ผู้บริโภคนั้นไม่ได้รับสิทธิในทางลิขสิทธิ์นั้นจะจัดอยู่ในประเภทใดก็ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์แต่ละกรณีไป

<sup>23</sup> พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 30 บัญญัติว่า “การกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งแก่โปรแกรมคอมพิวเตอร์อันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัตินี้โดยไม่ได้รับอนุญาตตามมาตรา 15(5) ให้ถือว่าเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ ถ้าได้กระทำดังต่อไปนี้

- (1) ทำซ้ำหรือคัดแปลง
- (2) เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- (3) ให้เช่าคืนฉบับหรือสำเนางานดังกล่าว

<sup>24</sup> ชัชชัย สุกผลศิริ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 152.

<sup>25</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 153.

อย่างไรก็ตามถ้าพิจารณาการทำธุรกรรมประเภทซื้อขายตามกฎหมายไทยจะพบว่าในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 กล่าวว่า “อันว่าซื้อขายนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย” และคำว่า “ทรัพย์สิน” นั้นหมายรวมถึงวัตถุไม่มีรูปร่างตามมาตรา 138 ด้วยดังนั้นผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินก็ถือว่าเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์อันอาจใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนได้ตามมาตรา 1336 รวมทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนจากบุคคลที่ไม่มีสิทธิยึดถือไว้ได้ ดังนั้นทรัพย์สินทางปัญญาจึงอาจมีเจ้าของกรรมสิทธิ์ได้แม้จะไม่มีวัตถุแห่งสิทธิเป็นทรัพย์สินแต่ก็อาจกล่าวได้ว่าการที่ผู้นั้นมีอำนาจยึดถือและหวงกันรวมทั้งสามารถใช้สอยในทรัพย์สินนั้นเท่ากับผู้นั้นมีกรรมสิทธิ์ในขณะและผู้สร้างสรรค์งานนั้นก็เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าว ทั้งนี้เพราะลิขสิทธิ์นั้นแยกต่างหากจากกรรมสิทธิ์ (Independence of ownership) ซึ่งไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ใดผู้สร้างสรรค์งานก็ยังคงเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์อยู่เว้นแต่เจ้าของลิขสิทธิ์จะได้โอนลิขสิทธิ์นั้นทั้งหมดหรือบางส่วนให้แก่ผู้อื่น ดังนั้นกรรมสิทธิ์และลิขสิทธิ์จึงอาจแยกกันอยู่ที่เจ้าของสิทธิแต่ละรายได้ แต่หากเจ้าของลิขสิทธิ์เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ด้วยก็อาจให้ประโยชน์อันเกิดจากลิขสิทธิ์แก่ผู้อื่นตามมาตรา 15 (4) พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 และสามารถให้ผู้อื่นได้ใช้ประโยชน์อันเกิดจากงานอันมีลิขสิทธิ์หรือแม้กระทั่งโอนกรรมสิทธิ์ทั้งหมดหรือบางส่วนให้กับบุคคลอื่นได้โดยที่ผู้รับโอนไม่ได้รับโอนสิทธิใด ๆ ในทางลิขสิทธิ์อันถือเป็นสิทธิแต่ผู้เดียวของเจ้าของลิขสิทธิ์ และเมื่อเจ้าของลิขสิทธิ์อนุญาตให้ผู้บริโภคใช้สอยส่วนตัวโดยมีเงื่อนไขไม่ให้ผู้บริโภคได้รับสิทธิในทางลิขสิทธิ์ และการใช้สอยนั้นผู้บริโภคสามารถใช้ได้ตลอดไป กรณีเช่นนี้ก็เท่ากับเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ให้กับผู้บริโภค การทำธุรกรรมดังกล่าวจึงถือเป็นการขายสินค้าเช่นเดียวกับการขายซอฟต์แวร์สำเร็จรูปที่บันทึกลงในซีดี หรือแผ่นดิสก์ที่วางขายตามร้านคอมพิวเตอร์โดยทั่วไป ผิดกันเพียงแต่วิธีการส่งมอบเท่านั้นที่เป็นการส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์ แต่ประโยชน์ใช้สอยที่ผู้บริโภคได้รับก็ยังเป็นเช่นเดิม ดังนั้นค่าตอบแทนที่ได้รับจากธุรกรรมนี้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) มากกว่าค่าแห่งสิทธิ

กรณีที่ผู้ใช้ดาวน์โหลดซอฟต์แวร์นั้นมาลงใน RAM ก็ไม่ถือเป็นการทำซ้ำเนื่องจากการดาวน์โหลดเข้ามาใช้ในเครื่องก็เพื่อที่จะนำมาใช้สอยส่วนตัว และการดาวน์โหลดก็เป็นวิธีการหนึ่งเพื่อให้สามารถใช้งานซอฟต์แวร์นั้น ๆ ได้อันเป็นวิธีการทางเทคนิคของสื่ออิเล็กทรอนิกส์ แม้ผู้ใช้จะทำการบันทึกลงในสื่อบันทึกใหม่ก็ควรได้รับยกเว้นหากไม่ได้เป็นการทำเพื่อมุ่งหวังกำไร แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าเจ้าของลิขสิทธิ์อนุญาตให้ผู้ใช้ดาวน์โหลดซอฟต์แวร์พร้อมกับได้สิทธิในทางลิขสิทธิ์อย่างใดอย่างหนึ่งคิดไปด้วย เช่น สิทธิในการทำซ้ำ ดัดแปลง หรือเผยแพร่สู่สาธารณชนโดยที่ผู้ได้รับนั้นอาจนำไปใช้ประโยชน์ในทางการค้าอันเป็นการแสวงหากำไรจากลิขสิทธิ์ในงานดังกล่าว กรณีเช่นนี้ถือเป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์ทำให้ค่าตอบแทนที่เจ้าของลิขสิทธิ์ได้รับนั้นกลายเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40(3)

ถ้าพิจารณาเกี่ยวกับ “ค่าสิทธิ”(Royalty) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วก็อาจสรุปได้ว่าซอฟต์แวร์นั้นเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์อันจัดเป็นงานวรรณกรรม ดังนั้นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมจึงถือเป็นค่าสิทธิ ส่วนธุรกรรมที่ไม่ใช่เป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิแต่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์อันถือเป็นการขายสินค้านั้นบริษัทต่างประเทศผู้รับเงินค่าตอบแทนจะถือได้ว่ารับกำไรทางธุรกิจอันเป็นเงินได้ตามข้อ 7. แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งจะเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยซึ่งเป็นแหล่งเงินได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับการที่บริษัทนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่

เมื่อการขายนั้นเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในงานอันมีลิขสิทธิ์ให้กับผู้ซื้อ โดยที่ผู้ซื้อจะได้รับซอฟต์แวร์นั้นไปใช้สอยส่วนตัวได้ตลอดไป ซึ่งถือเป็นสิทธิโดยเด็ดขาดที่ผู้ซื้อได้รับแต่มีใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์ แต่การที่ผู้บริโภคได้รับซอฟต์แวร์ไปเพื่อทำการใช้สอยส่วนตัวภายในระยะเวลาหนึ่งโดยไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ และเมื่อครบกำหนดตามระยะเวลาดังกล่าวแล้วหากผู้บริโภคประสงค์จะใช้สอยซอฟต์แวร์ดังกล่าวอีกระยะเวลาหนึ่งก็ต้องจ่ายค่าตอบแทนเพิ่มเติม กรณีเช่นนี้ธุรกรรมดังกล่าวจะจัดอยู่ในรูปแบบการบริการ ซึ่งถือเป็นการให้เช่าทรัพย์สินอันทำให้ค่าตอบแทนที่ได้รับควรเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามได้มีผู้ให้ความเห็นว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (ก) นี้หมายถึงการเช่าทรัพย์สินอื่นที่มีใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เนื่องจากได้มีการกำหนดเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แยกต่างหากจากมาตรา 40(5) (ก) แล้วย่อมตีความได้ว่าเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5) (ก) นี้เป็นเงินได้จากการเช่าทรัพย์สินอื่นนอกจากทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ซึ่งอยู่ในความหมายของค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3)<sup>26</sup> โดยพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาต่าง ๆ รวมทั้งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1926-1927/2522 ซึ่งศาลฎีกาตีความว่า “ภาพยนตร์นั้นเป็นงานอันอาจมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2522 การเช่าภาพยนตร์มาฉายเป็นการเช่าเนื้อหาของภาพยนตร์อันเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างเพื่อนำออกโฆษณาใช้ตัวฟิล์มภาพยนตร์อันเป็นวัตถุมีรูปร่าง ดังนั้นค่าเช่าตามข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาดังกล่าวจึงไม่ใช่เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5) (ก) แต่เป็นค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อสิทธิในการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างอันเข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3)” ดังนั้นเงินได้ค่าตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่างจึงควรจะเป็นค่าแห่งสิทธิมากกว่าค่าเช่าทรัพย์สิน

เมื่อพิจารณาเบื้องหลังของหลักการคุ้มครองเกี่ยวกับงานโปรแกรมคอมพิวเตอร์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 จะพบว่า เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในข้อตกลงว่าด้วยสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวกับการค้า หรือเรียกโดยย่อว่า “TRIPS” (Agreement on Trade Related Aspect of Intellectual Property Rights) อันเป็นผลมาจากการเจรจาเพื่อกำหนดมาตรฐานคุ้มครอง

<sup>26</sup> อนุพันธ์ กิจนิจรีวะ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 79-80.

ทรัพย์สินทางปัญญาในเวทีของ GATT(General Agreement on Trade and Tariffs หรือข้อตกลงว่าด้วยการค้าและพิกัดภาษีศุลกากร) ซึ่งตามข้อ 11. และ 14. ย่อหน้าที่ 4 ได้ให้ประเทศสมาชิก ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization หรือ WTO) ให้ความคุ้มครองสิทธิแก่ผู้สร้างสรรค์ที่จะอนุญาต หรือห้ามการให้เช่าต้นฉบับหรือสำเนานลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่เป็นการค้าต่อสาธารณชนด้วยซึ่งข้อผูกพันนี้จะไม่ใช่กับการให้เช่าที่ตัวโปรแกรมเองไม่ใช่วัตถุที่สำคัญของการเช่า<sup>27</sup> สำหรับประเทศไทยเนื่องจากเป็นสมาชิก WTO ดังนั้นจึงต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์แต่เนื่องจากในแง่ของการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศต้องเน้นถึงความเป็นกลางดังนั้นการพิจารณาจัดเก็บตามธุรกรรมดังกล่าวจึงต้องใช้เหมือนกันในทุกประเทศไม่ว่าประเทศนั้นจะเป็นสมาชิกของ WTO หรือไม่ก็ตาม ดังนั้นจากมาตรา 15(3) แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 จึงมุ่งประสงค์ที่จะให้เจ้าของลิขสิทธิ์อนุญาตหรือห้ามมิให้ผู้ได้รับกรรมสิทธิ์นั้นนำงานต้นฉบับหรือสำเนา ไปให้เช่าต่อในลักษณะที่เป็นการค้าต่อสาธารณชน แต่หากผู้เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์เองนำงานดังกล่าวออกให้ผู้อื่นเช่าเพื่อใช้สอยส่วนตัวของผู้เช่าก็ควรจัดอยู่ในสิทธิโดยทั่วไปของเจ้าของลิขสิทธิ์ที่จะสามารถนำงานของตนซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งของตนออกมาให้ผู้อื่นเช่าได้ และไม่ถือเป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์ตามมาตรา 15(3) แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ทั้งนี้เพราะผู้เช่ามีสิทธิเพียงใช้สอยงานโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นภายในระยะเวลาหนึ่งแต่ไม่ได้รับสิทธิในทางลิขสิทธิ์อันจะทำให้เขานำสำเนางานดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ทางการค้าได้ และหากจะพิจารณาว่าค่าตอบแทนจากการให้เช่าทรัพย์สินไม่มีรูปร่างนั้นควรจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนก็มีความเห็นว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) สำหรับกรณีโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นมุ่งที่จะคุ้มครองสิทธิตามลิขสิทธิ์มากกว่าทั้งนี้โดยคำนึงถึงประโยชน์ของเจ้าของลิขสิทธิ์และสาธารณชนประกอบกัน เมื่อผู้บริโภคได้ใช้สอยงานโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในลักษณะที่เป็นเรื่องส่วนตัวไม่เกี่ยวข้องกับการค้าและสิทธิใด ๆ ในทางลิขสิทธิ์ ก็เข้าลักษณะการเช่าทรัพย์สินซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 537 กล่าวว่า “อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่ง

<sup>27</sup> “In respect of at least computer programs and cinematographic works a Member shall provide authors and their successors in title the right to authorize or to prohibit the commercial rental to public of originals or copies of their copyright works. A Member shall be excepted from this obligation in respect of cinematographic works unless such rental has led to widespread copying of such works which is materially impairing the exclusive right of reproduction conferred in that Member on author and their successors in title. In respect of computer programs, this obligation does not apply to rentals where the program itself is not the essential object of the rental.” ดู ธัชชัย สุขผลศิริ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 150.

ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น” ดังนั้นค่าตอบแทนจากการได้ใช้สอยงานโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในช่วงระยะเวลาหนึ่งจึงควรถือเป็นค่าเช่าทรัพย์สินอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (ก)

ส่วนกรณีซอฟต์แวร์ที่ผู้จ่ายค่าตอบแทนเป็นผู้ว่าจ้างให้บริษัทต่างประเทศเป็นผู้สร้างสรรค์งานเพื่อคนแล้ว ไม่มีข้อตกลงไว้เป็นอย่างอื่น กรณีเช่นนี้ก็เท่ากับผู้ว่าจ้างเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ตามมาตรา 10 แล้วเพราะถือเป็นการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 ซึ่งผู้ว่าจ้างประสงค์ในความสำเร็จของงานและจะให้สินจ้างเมื่องานสำเร็จ ทุรกรรมดังกล่าวจึงเป็นการบริการซึ่งเมื่อเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผู้รับจ้าง(ผู้สร้างสรรค์)ก็อาจส่งมอบงาน(ซอฟต์แวร์)ทางอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้ว่าจ้างได้ ดังนั้นเงินค่าตอบแทนจากตุรกรรมดังกล่าวนี้จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือค่ารับทำงานให้ เช่นเดียวกับที่ซอฟต์แวร์นั้นบริษัทต่างประเทศเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์และได้ถ่ายโอนมาให้กับผู้บริโภคในประเทศไทยใช้แต่ผู้บริโภคในประเทศไทยต้องการให้บริษัทต่างประเทศนั้นดัดแปลงซอฟต์แวร์เพื่อนำมาใช้ในธุรกิจของตนจึงว่าจ้างให้บริษัทต่างประเทศดัดแปลงซอฟต์แวร์ของตนใหม่เฉพาะให้กับผู้บริโภคในประเทศไทยใช้งานเท่านั้น ดังนั้นซอฟต์แวร์ที่ดัดแปลงขึ้นใหม่นั้นจึงเป็นลิขสิทธิ์ของผู้บริโภคในประเทศไทยอันเป็นผู้ว่าจ้าง ทำให้ตุรกรรมดังกล่าวเป็นการบริการประเภทรับทำงานให้หรือสัญญาจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง ค่าตอบแทนที่บริษัทต่างประเทศได้รับก็เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) บริษัทต่างประเทศที่ได้รับนั้นจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยในฐานะแหล่งเงินได้ดังต่อไปนี้

หากบริษัทต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้องนำเงินได้ดังกล่าวนี้มาเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แล้วแต่กรณี สำหรับกรณีที่นิติบุคคลไทยเป็นผู้ว่าจ้างนั้นหากบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขาคั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 หรือหากบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขาคั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยก็จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>28</sup> และหากส่วนราชการเป็นผู้จ่ายเงินได้

<sup>28</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528

ข้อ 8. ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีสำนักงานสาขาคั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

ดังกล่าวบริษัทต่างประเทศนั้นจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

หากบริษัทต่างประเทศนั้นไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้จ่ายค่าตอบแทนต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ทั้งนี้เพราะเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)

กรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนเงินได้ดังกล่าวไม่ใช่ค่าสิทธิตามคำนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยต่อเมื่อมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งหากไม่มีแล้วก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยแต่อย่างใด ทั้งนี้เพราะตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นจะถือเงินได้ประเภทนี้เป็นค่าบริการส่วนบุคคล(ที่ไม่เป็นอิสระ)อันเป็นกำไรทางธุรกิจ ดังนั้นเมื่อไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้วก็ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด ทั้งนี้โดยคำนึงถึงข้อกำหนดการจัดเก็บภาษีที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับด้วย แต่หากมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็จะเป็นเช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งต้องนำเงินได้ดังกล่าวนี้มาเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิแล้วแต่กรณี และกรณีที่นิติบุคคลไทยเป็นผู้ว่าจ้างนั้นหากบริษัทต่างประเทศมีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 หรือหากบริษัทต่างประเทศไม่มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทยก็จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 และหากส่วนราชการเป็นผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวบริษัทต่างประเทศก็จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

#### 4.2.2 การทำธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าดิจิทัล(Digital)ที่ส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์

ด้วยเทคโนโลยีการสื่อสารยุคใหม่ที่พัฒนาไปอย่างรวดเร็วทำให้มีการพัฒนาสินค้าที่มีรูปร่างให้กลายเป็นสินค้าที่อยู่ในรูปแบบดิจิทัลเพื่อจะได้สามารถส่งมอบได้ทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งทำให้ถึงผู้บริโภคได้อย่างรวดเร็วและเป็นการประหยัดต้นทุนของผู้ผลิตหรือจำหน่าย เช่น การดาวน์โหลดรูปภาพ หนังสือ เป็นต้น

---

ข้อ 12. ให้บุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมิได้มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

หากพิจารณาแล้วจะพบว่าสินค้าดิจิทัลส่วนใหญ่เป็นงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ อันถือว่าเป็นทรัพย์สินทางปัญญาอย่างหนึ่งที่ได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เช่น รูปภาพ เพลง หนังสือ ภาพยนตร์ ฯลฯ ดังนั้นหากมองในแง่ของการส่งมอบตามวิธีปกติสิ่งเหล่านี้ก็จะปรากฏในรูปของสินค้าที่มีรูปร่างซึ่งมีลิขสิทธิ์บรรจุอยู่อันถือว่าเป็นทรัพย์สินที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ย่อมสามารถโอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้อื่นได้ แต่ขณะเดียวกันงานเหล่านี้เจ้าของลิขสิทธิ์ก็ยังคงได้รับความคุ้มครองอยู่หากเขามีได้ออนลิขสิทธิ์หรืออนุญาตให้ผู้รับ โอน ได้รับสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใด ในทางลิขสิทธิ์ไป อันได้แก่สิทธิในการทำซ้ำหรือคัดแปลง เผยแพร่สู่สาธารณชน หรือให้เช่าต้นฉบับ หรือสำเนา ตามมาตรา 15(1) (2) และ (3) แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ตามที่ได้เคยกล่าวมาแล้ว ทั้งนี้เพราะกรรมสิทธิ์และลิขสิทธิ์นั้นอาจแยกกันอยู่ที่เจ้าของแต่ละคนได้ ประกอบกับลิขสิทธิ์นั้นมุ่งจะคุ้มครองประโยชน์ของเจ้าของลิขสิทธิ์พร้อมทั้งคำนึงถึงผลประโยชน์โดยรวมที่ประชาชนควรได้รับจากงานสร้างสรรค์นั้นเท่ากับงานอันมีลิขสิทธิ์จึงอาจทำให้ผู้รับโอนงานได้ใช้สอยเพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้ตามกรรมสิทธิ์ที่ตนมีอยู่แต่มีอาจนำไปใช้ประโยชน์ในทางการค้าอันเป็นการแสวงหากำไรในลิขสิทธิ์ของงานได้ทั้งนี้เพราะสิ่งเหล่านี้เป็นสิทธิแต่ผู้เดียวของเจ้าของลิขสิทธิ์ที่จะอนุญาตเช่นเดียวกันซอฟต์แวร์ที่กล่าวถึงในหัวข้อที่แล้วมา

สำหรับการดาวน์โหลดสินค้าดิจิทัลมายังเครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้บริโภคนั้นอาจมีความเห็นว่าเป็น “การทำซ้ำ” ซึ่งเท่ากับถือเป็นการอนุญาตให้ผู้บริโภคใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์ได้เช่นเดียวกับการดาวน์โหลดซอฟต์แวร์มาใช้สอยส่วนตัวของผู้บริโภค ทั้งนี้เพราะตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ได้ให้ความหมายของคำว่า “ทำซ้ำ” ไว้ให้หมายความรวมถึง “คัดลอกไม่ว่าโดยวิธีใด ๆ เลียนแบบ ทำสำเนา ทำแม่พิมพ์ บันทึกเสียง บันทึกภาพ หรือบันทึกเสียงและภาพจากต้นฉบับ จากสำเนา หรือจากการโฆษณาในส่วนอันเป็นสาระสำคัญทั้งนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน...” แต่สำหรับการดาวน์โหลดนั้นผู้เขียนเห็นว่าเป็นเพียงวิธีการส่งมอบสินค้าทางหนึ่งซึ่งต่างไปจากวิธีตามปกติเพราะเป็นการส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้นหากผู้บริโภคดาวน์โหลดสินค้าดิจิทัลเหล่านั้นมายังเครื่องคอมพิวเตอร์ของตนโดยเป็นการถ่ายโอนมายัง RAM เพื่อให้สามารถใช้สอยประโยชน์จากสินค้าดังกล่าวได้ในลักษณะส่วนตัวแล้วก็ไม่ควรถือเป็นการ “ทำซ้ำ” แต่อย่างไรก็ตามเท่ากับเป็นการนำสินค้าดิจิทัลเหล่านั้นมาใช้ประโยชน์ส่วนตัวไม่ใช่ทำซ้ำอันเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ เช่น การฟังเพลง ดูหนังสือ ชมภาพหรือภาพยนตร์ กรณีเช่นนี้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจึงน่าจะเป็นการบริการ ทั้งนี้เพราะผู้บริโภคนั้นดาวน์โหลดสินค้าเพื่อเป็นการเข้าถึงบริการของผู้ประกอบการบริการโดยไม่ได้รับสิทธิใด ๆ ในทางลิขสิทธิ์หรืออาจกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่าผู้ประกอบการบริการเหล่านั้นให้กับผู้บริโภคทางอิเล็กทรอนิกส์ในรูปของสินค้าดิจิทัล ดังนั้นค่าตอบแทนที่ผู้บริโภคจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการจึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7. แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

จุดที่แตกต่างระหว่างสินค้าดิจิทัลและซอฟต์แวร์ที่สำคัญประการหนึ่งคือซอฟต์แวร์นั้นเป็นสิ่งที่จับต้องไม่ได้แม้จะทำการบันทึกในสื่อบันทึกก็ไม่อาจทราบได้ว่ามีลักษณะเป็นเช่นไรจนกว่าจะได้นำมาใช้กับเครื่องคอมพิวเตอร์จึงจะทราบว่าซอฟต์แวร์ดังกล่าวนั้นมีประโยชน์ใช้สอยอย่างไรต่างจากสินค้าดิจิทัลบางชนิดที่อาจนำมาแสดงโดยวิธีการใด ๆ เพื่อให้ออกมาในรูปลักษณะทางกายภาพได้ เช่น ภาพ หนังสือ เป็นต้น ดังนั้นหากมีการดาวน์โหลดสินค้าดิจิทัลเหล่านี้ลงมาสู่สื่อบันทึกหรือพิมพ์ออกมาจะถือเป็น “การทำซ้ำ” งานอันมีลิขสิทธิ์หรือไม่ กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าต้องดูที่เงื่อนไขในการเข้าทำธุรกรรมกับสินค้าดิจิทัลนั้น ๆ ว่ากำหนดไว้อย่างไร โดยหากผู้บริโภคทำได้เพียงการใช้สอยสินค้าดิจิทัลโดยการดาวน์โหลดมาสู่ RAM ของเครื่องคอมพิวเตอร์เท่านั้นธุรกรรมดังกล่าวก็ถือเป็นการบริการ แต่หากยอมให้ผู้บริโภคสามารถนำไปบันทึกลงในสื่อบันทึกใหม่ตลอดจนการพิมพ์ภาพหรือข้อความออกมาโดยที่ไม่สามารถนำไปแสวงหาประโยชน์ทางการค้าต่อไปได้เพราะได้รับอนุญาตเพียงการทำซ้ำเพื่อนำไปใช้สอยส่วนตัวเท่านั้น การทำซ้ำสินค้าดิจิทัลดังกล่าวนี้จึงเป็นเพียงการกระทำแก่งานอันมีลิขสิทธิ์เพื่อใช้ประโยชน์ของตนเองหรือเพื่อประโยชน์ของตนเองและบุคคลอื่นในครอบครัวหรือญาติสนิทอันไม่เป็นการขัดต่อการแสวงหาประโยชน์ตามปกติและไม่กระทบกระเทือนถึงสิทธิอันชอบด้วยกฎหมายของเจ้าของลิขสิทธิ์เกินสมควร เท่ากับว่าการกระทำดังกล่าวมิได้เป็นการใช้สิทธิในทางลิขสิทธิ์หรืออาจกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่าการทำซ้ำงานอันมีลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นสินค้าดิจิทัลก็เท่ากับเป็นการรับ โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากผู้ขายโดยวิธีส่งมอบกันทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้โดยที่ผู้ซื้อไม่ได้รับสิทธิใด ๆ ในทางลิขสิทธิ์ ธุรกรรมดังกล่าวจึงถือเป็นการขายสินค้า

ประเด็นสำคัญก็คือเมื่องานอันมีลิขสิทธิ์เหล่านี้ได้ถูกนำมาวางขายตามท้องตลาดในลักษณะสินค้าที่มีรูปร่างซึ่งพร้อมที่จะ โอนกรรมสิทธิ์ให้กับผู้ซื้องานเหล่านั้นโดยไม่ได้รับสิทธิในทางลิขสิทธิ์ไปธุรกรรมดังกล่าวนี้ถือเป็นการซื้อขายสินค้าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 ดังนั้นคำตอบแทนที่ผู้ซื้อจ่ายให้แก่ผู้ขายจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรและถือเป็นกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7. แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน แล้วหากนำสินค้าดังกล่าวไปพัฒนาเป็นสินค้าดิจิทัลเพื่อส่งมอบทางอิเล็กทรอนิกส์ สาระสำคัญของการทำธุรกรรมก็ควรจะมีลักษณะเช่นเดียวกันเพียงแต่รูปแบบของการส่งมอบอาจจะแตกต่างกันไปตามวิธีการของผู้ประกอบธุรกิจ ดังนั้นตามหลักความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษีอากรก็ควรถือเงินได้คำตอบแทนจากการทำธุรกรรมกับสินค้าดิจิทัลเหล่านี้เป็นเงินได้จากการขายสินค้าอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรและถือเป็นกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7. แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นเดียวกับการขายสินค้ามีรูปร่าง

อนึ่งสินค้าดิจิทัลนั้นมักจะง่ายต่อการถูกคัดแปลงซึ่งตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 4 ได้ให้ความหมายของคำว่า “คัดแปลง หมายความว่า ทำซ้ำโดยเปลี่ยนรูปแบบ ปรับปรุงแก้ไข



เพิ่มเติมหรือจำลองงานต้นฉบับในส่วนอันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีลักษณะเป็นการจัดทำงานชิ้นใหม่ ทั้งนี้ ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน” โดยสินค้าดิจิทัลที่เป็นงานวรรณกรรมก็จะเป็นไปตาม (1) คือ “ให้หมายความรวมถึงแปลวรรณกรรม เปลี่ยนรูปวรรณกรรมหรือรวบรวมวรรณกรรมโดยคัดเลือกและจัดลำดับใหม่” งานศิลปกรรมจะเป็นไปตาม (4) คือ “ให้หมายความรวมถึงเปลี่ยนงานที่เป็นรูปสองมิติ หรือสามมิติ ให้เป็นรูปสามมิติหรือสองมิติ หรือทำหุ่นจำลองจากงานต้นฉบับ” งานดนตรีกรรมจะเป็นไปตาม (5) คือ “ให้หมายความรวมถึงจัดลำดับเรียบเรียงเสียงประสานหรือเปลี่ยนคำร้องหรือทำนองใหม่” ดังนั้นหากผู้บริโภคนำงานดังกล่าวมาดัดแปลงเพื่อใช้ประโยชน์ของตนเอง หรือเพื่อประโยชน์ของตนเองและบุคคลอื่นในครอบครัวหรือญาติสนิท และไม่ขัดต่อการแสวงหาประโยชน์จากงานอันมีลิขสิทธิ์ตามปกติของเจ้าของลิขสิทธิ์ ตลอดจนไม่กระทบกระเทือนถึงสิทธิตามกฎหมายของเจ้าของลิขสิทธิ์เกินสมควรก็ไม่ควรถือเป็นการละเมิดลิขสิทธิ์ตามข้อยกเว้นในการละเมิดลิขสิทธิ์ แม้ผู้บริโภคจะไม่ได้รับ โอนสิทธิในทางลิขสิทธิ์ไปก็ตามแต่เนื่องจากผู้บริโภคดัดแปลงเพื่อประโยชน์ในการใช้สอยส่วนตัวมิใช่เพื่อการค้า ดังนั้นธุรกรรมดังกล่าวจึงไม่ควรถือเป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิ อันจะทำให้ค่าตอบแทนนั้นเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร อีกทั้งไม่ควรถือเป็นค่าสิทธิตามความหมายของข้อ 12. แห่งอนุสัญญาภาชิซ็อน แต่อย่างใด

#### 4.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ตามอนุสัญญาภาชิซ็อน

เนื่องจากตามอนุสัญญาภาชิซ็อนบางฉบับนั้นจะมีการตกลงค่านิยามของค่าตอบแทนจากการทำธุรกรรมบางชนิดแตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตีความเกี่ยวกับเงินได้ประเภท “ค่าสิทธิ” (Royalty) ซึ่งส่วนใหญ่มีอยู่ในข้อ 12. ของอนุสัญญาภาชิซ็อน

คำว่า “ค่าสิทธิ” ตามที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาชิซ็อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่หมายถึงค่าตอบแทนในกรณีหนึ่งกรณีใดดังต่อไปนี้<sup>29</sup>

- 1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปสำหรับการเผยแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับ หรือกรรมวิธีลับใด ๆ
- 2) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

<sup>29</sup> ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม และธนิญา ไควรวานนท์. เรื่องเดียวกัน, หน้า 192-193.

- 3) ค่าตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า “ค่าวิทยาการ” (know-how) ก็ได้

บางฉบับก็มีการเพิ่มเติมข้อความ “เพื่อการจำหน่าย” เข้าไว้ด้วย คือให้รวมการจำหน่ายสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทป สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า ฯลฯ.<sup>30</sup>

เมื่อได้นำคำนิยาม “ค่าสิทธิ” ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ก็ทำให้เกิดปัญหาในการตีความธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งทำให้เกิดความยากในการแยกประเภทเงินได้เพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศ ในเรื่องความหมายของเงินได้ที่แตกต่างกันระหว่างคำนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนและความหมายตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีผู้ให้ความเห็นว่า “ค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ใช่ว่ารายละเอียดของค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) และอาจจัดเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ประเภทอื่นนอกจากค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) ก็ได้”<sup>31</sup> และสรุปไว้ว่าค่าสิทธิตามสัญญาภาษีซ้อนนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40(3) และอาจมีความหมายแตกต่างกันในสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ประกอบกับสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีลักษณะเป็นกฎหมายลำดับรองเพราะใช้บังคับโดยพระราชกฤษฎีกา ถ้อยคำที่ใ้จึงถูกกำหนดขึ้นเพื่อใช้กับข้อกำหนดในสัญญาภาษีซ้อน โดยเฉพาะซึ่งอาจต่างไปจากถ้อยคำตามประมวลรัษฎากร

ในเรื่องดังกล่าวนี้ผู้เขียนเห็นด้วยเพราะตามประมวลรัษฎากรนั้นถือเป็นกฎหมายภายในที่ใช้เป็นหลักในการพิจารณาจัดเก็บภาษีของบริษัทต่างประเทศไม่ว่าบริษัทดังกล่าวนั้นจะประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นเพียงสัญญาที่รัฐบาลไทยทำกับรัฐบาลต่างประเทศเพื่อป้องกันมิให้มีการเก็บภาษีซ้อนแก่บริษัทต่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาแต่มีเงินได้หรือทรัพย์สินในอีกประเทศหนึ่งซึ่งการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนต้องเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกา ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองจากพระราชบัญญัติอันประกาศให้ประมวลรัษฎากรมีผลใช้บังคับ ดังนั้นการจะพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีเงินได้ประเภทใดและจะต้องถูกจัดเก็บภาษีอย่างไรจะต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากรก่อนแล้วจึงพิจารณาต่อว่าถิ่นที่อยู่ของบริษัทต่างประเทศนั้นมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับประเทศไทยหรือไม่ ถ้ามีก็ต้องพิจารณาจัดเก็บภาษีไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าเงินได้ที่มีความหมายตามประมวลรัษฎากรและจะต้องถูกจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรนั้นมี

<sup>30</sup> พิชาคี เกษเรือง. เรื่องเดียวกัน, หน้า 203.

<sup>31</sup> สุภรัตน์ วัฒนกุล. “ภาษีค่าสิทธิตามสัญญาภาษีซ้อน.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 33,9. 2529, หน้า 39. อุณพันธ์ กิจนิจิวะ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 94.

ข้อยกเว้นอย่างไรบ้างตามที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน อาทิเช่นเงินได้บางประเภทตามประมวล รัษฎากรนั้นอาจถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและจะต้องถูกจัดเก็บตามที่ระบุไว้ ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ต้องเสียเมื่อเงินได้นั้นได้รับผ่านสถานประกอบการถาวร หรือมีอัตรการ เสียภาษีที่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นต้น

ดังนั้นการแบ่งประเภทธุรกรรมที่เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างทางการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ประเภทซอฟต์แวร์และสินค้าดิจิทัลดังกล่าวในหัวข้อที่แล้วนั้นหากพิจารณาตามความหมายของ อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับก็ควรจะจำแนกประเภทเงินได้และจัดเก็บภาษี ดังนี้

ก) การขายสินค้าไม่มีรูปร่างไม่ว่าจะเป็นซอฟต์แวร์หรือสินค้าดิจิทัลก็ตามหลักคือการได้ ไปซึ่งกรรมสิทธิ์จากผู้มีเงินได้โดยที่ผู้บริโภคนั้นไม่ได้ไปซึ่งสิทธิในทางลิขสิทธิ์ค่าตอบแทน ดังกล่าวจะถูกถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรอันทำให้บริษัทต่าง ประเทศที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยนั้นจะเสียภาษีให้กับประเทศ ไทยตามมาตรา 65 หรือมาตรา 71(1) ขึ้นอยู่กับว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามองค์ ประกอบมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิหรือไม่ หากไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสีย ภาษีแต่หากบริษัทต่างประเทศนี้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศ ไทยและเงินได้พึงประเมินตามที่พิจารณาจากรูกรมดังกล่าวนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ก็ต้องพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศนั้นมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ซึ่งสถาน ประกอบการถาวรของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการบนการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจะถือว่า มีในประเทศไทยหรือไม่ก็อยู่ที่การวิเคราะห์ว่าอย่างไรสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่จะถือเป็น สถานประกอบการถาวรได้ตามที่ได้เคยกล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1 ซึ่งถ้ามีสถานประกอบการถาวรใน ประเทศไทยและเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) นั้นจัดเป็นกำไรทางธุรกิจตามที่กำหนดไว้ใน อนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้นบริษัทต่างประเทศก็จะต้องเสียภาษีเงินได้เฉพาะกำไรทางธุรกิจที่เกิดผ่าน สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิแล้วแต่กรณี แต่ถ้าไม่มีสถาน ประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด

ข) การให้บริการเกี่ยวกับซอฟต์แวร์และสินค้าดิจิทัล หากเป็นการคู่มือสินค้าดิจิทัลบน เว็บไซต์ตามธรรมดาที่ไม่มีการดาวน์โหลดลงมาสู่สื่อบันทึก ค่าตอบแทนที่ผู้บริโภคจ่ายจะถือเป็นเงิน ได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรเพราะธุรกรรมดังกล่าวถือเป็นการบริการ (เนื่อง จากไม่ใช่การขายสินค้าตามความหมายในประมวลรัษฎากร)

ส่วนการดาวน์โหลดซอฟต์แวร์มาใช้ประโยชน์ในลักษณะส่วนตัวโดยมีเงื่อนไขในเรื่อง เวลาเข้ามาเกี่ยวข้องและผู้บริโภคไม่ได้ทั้งกรรมสิทธิ์และสิทธิใด ๆ ในทางลิขสิทธิ์เท่ากับธุรกรรม ดังกล่าวนั้นเป็นการเช่าทรัพย์สิน ซึ่งค่าตอบแทนจากการเช่าทรัพย์สินนี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40(5) (ก) โดยผู้เขียนได้เคยกล่าวถึงเหตุผลในการตีความไว้บ้างแล้ว ทำให้บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับค่าตอบแทนดังกล่าวนี้ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 หรือมาตรา 71(1) ตามองค์ประกอบของมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิแล้วแต่กรณี แต่หากไม่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยผู้จ่ายค่าตอบแทนนั้นก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 วรรคแรก เพราะเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) ที่อยู่ในบังคับการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่หากบริษัทต่างประเทศนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยค่าเช่าทรัพย์สินนั้นถือเป็นกำไรทางธุรกิจซึ่งจะเสียภาษีให้กับประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้เฉพาะที่เกิดจากสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเท่านั้น สำหรับการพิจารณาเรื่องสถานประกอบการถาวรก็เป็นไปตามหัวข้อ 4.1 ซึ่งถ้ามีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิแล้วแต่กรณี แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

อนึ่ง ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศคู่สัญญานั้นได้จัดให้ค่าตอบแทนที่เกิดจากการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ถือเป็น “ค่าสิทธิ” จะทำให้ค่าตอบแทนจากรัฐกรรมการให้บริการใช้ซอฟต์แวร์ภายในระยะเวลาหนึ่งนั้นจะถือเป็นค่าสิทธิตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ ทั้งนี้เมื่อเราตีความแล้วว่าเงินได้ดังกล่าวนั้นควรเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (ก) คือ ค่าเช่าทรัพย์สิน กรณีนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวคิดที่ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นกฎหมายลำดับรองและเป็นการยกเว้นหลักตามกฎหมายภายใน ดังนั้นเราจึงต้องพิจารณาหลักตามประมวลรัษฎากรก่อนแล้วจึงมาอนุสัญญาภาษีซ้อนว่ากำหนดคสิทธิประโยชน์ให้ไว้อย่างไร เมื่อตีความว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วบริษัทต่างประเทศนั้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด แต่เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวนี้ถือเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังนั้นเงินได้ดังกล่าวจึงถูกนำมาเสียภาษีได้ไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้บังคับ

ส่วนในกรณีที่ผู้บริหารโภคต้องการให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดัดแปลงซอฟต์แวร์ หรือสินค้าดิจิทัล หรือทำการผลิตชิ้นใหม่ให้แก่ผู้บริหารโภคโดยผู้บริหารโภคนั้นเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์และเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในงานดังกล่าวในฐานะผู้ว่าจ้าง ผู้ประกอบการที่ได้รับเงินได้ใช้เพียงทักษะ ความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ของตนสร้างงาน หรือผลิตชิ้นมาแก่ผู้บริหารโภค โดยเฉพาะ(ทั้งนี้ถือผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ) ค่าตอบแทนดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือค่ารับทำงานให้ ซึ่งบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ หากนิติบุคคลไทยเป็นผู้ว่าจ้างก็ต้องพิจารณาจัดเก็บภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 แต่ถ้าไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเงินได้ดังกล่าวผู้จ่ายก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แต่หากมีอนุสัญญาภาษีซ้อนเงินได้ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นกำไรทาง

ธุรกิจหรือเงินได้จากการบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระแล้วแต่กรณี ซึ่งถ้าเป็นกำไรทางธุรกิจก็ต้องควรมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือไม่ ถ้าเป็นบริการส่วนบุคคลก็ต้องควรมีสถานธุรกิจประจำหรือไม่เพราะถ้าไม่มีก็ไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิแล้วแต่กรณี

ก) การอนุญาตให้ใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในซอฟต์แวร์หรือสินค้าดิจิทัล ทั้งสองประเภทนั้นเป็นงานที่ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 คิงกล่าวไว้ในหัวข้อที่แล้ว อันทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจที่เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ในงานดังกล่าวและเป็นผู้อนุญาตให้ผู้บริโภคใช้หรือให้สิทธิแก่ผู้บริโภคในการใช้ลิขสิทธิ์ซึ่งเท่ากับเป็นธุรกรรมการอนุญาตให้ผู้บริโภคได้ใช้หรือได้รับสิทธิในทางลิขสิทธิ์ (ทำซ้ำหรือดัดแปลง เผยแพร่สู่สาธารณชน หรือเช่าหรือให้เช่างาน) ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการทำธุรกรรมนี้จึงถือเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิแต่ถ้าไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายค่าตอบแทนก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเพราะอยู่ในบังคับมาตรา 70 วรรคแรก ส่วนกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นต้องพิจารณาว่าค่าแห่งลิขสิทธิ์นี้เป็นค่าสิทธิตามคำนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วค่าแห่งลิขสิทธิ์จะเป็นค่าสิทธิตามคำนิยามของอนุสัญญาภาษีซ้อนเสมอ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาจากอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าจะให้เก็บภาษีอย่างไร โดยหากอนุสัญญาภาษีซ้อนให้เสียภาษีแบบกำไรทางธุรกิจหากบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ต้องปฏิบัติตามนั้นแต่หากบริษัทต่างประเทศไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเงินได้ดังกล่าวจะถูกจัดเก็บตามมาตรา 70 เพราะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แต่อาจเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าประมวลรัษฎากรทั้งนี้เพราะอยู่ในความหมายของค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ

อนึ่ง เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ไม่รวมถึงข้อสนเทศ ค่าตอบแทนจากการถ่ายทอดเทคโนโลยี และวิทยาการ ดังนั้นผู้เขียนจึงไม่ได้ทำการวิเคราะห์ถึง อย่างไรก็ตามข้อสนเทศ หรือการถ่ายทอดเทคโนโลยี และวิทยาการนั้นก็อาจสอดแทรกอยู่ในธุรกรรมเกือบทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นการขาย บริการ หรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิ อันถือเป็นสัญญาผสม(Mixed Contract) หลักในการพิจารณาว่าค่าตอบแทนจากสัญญาผสมเหล่านี้ควรจะเป็นเงินได้ประเภทใดก็ควรมองที่หลักสำคัญของสัญญาซึ่งเป็นแกนในการทำธุรกรรมว่าเป็นประเภทใด เงินได้พึงประเมินก็ควรจะถูกจำแนกตามประเภทธุรกรรมที่เป็นหลักนั้น

ส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่กำหนดให้ “ค่าสิทธิ” รวมถึงการจำหน่ายลิขสิทธิ์ด้วยนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเนื่องจากตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 สิทธิในทางลิขสิทธิ์ได้แก่ ทำซ้ำหรือดัดแปลง เผยแพร่สู่สาธารณชน หรือเช่าหรือให้เช่างาน ดังนั้นเมื่อเจ้าของลิขสิทธิ์ได้จำหน่าย

ลิขสิทธิ์(สิทธิอย่างใดอย่างหนึ่งในทางลิขสิทธิ์)ให้แก่ผู้บริโภค ค่าตอบแทนดังกล่าวก็ควรถือเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ส่วนกรณีที่มีผู้เห็นว่าการว่าจ้างให้ผู้ประกอบธุรกิจคิดแปลงหรือพัฒนาซอฟต์แวร์ซึ่งคนเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์เพื่อผู้ว่าจ้าง โดยเฉพาะนั้นเท่ากับมีการจำหน่ายลิขสิทธิ์รวมอยู่ด้วยซึ่งเงินได้ค่าตอบแทนบางส่วนควรจะถือเป็น “ค่าสิทธิ” ตามความหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ผู้เขียนเห็นว่าซอฟต์แวร์ดั้งเดิมก่อนการคิดแปลง หรือพัฒนานั้นจริงอยู่ผู้ประกอบธุรกิจเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์และสามารถนำซอฟต์แวร์นั้นมาทำธุรกรรมในลักษณะการอนุญาตให้ใช้สิทธิทางลิขสิทธิ์ได้อันทำให้ค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิ แต่เมื่อผู้บริโภคซึ่งจ่ายค่าตอบแทนนั้นได้ว่าจ้างให้ผู้ประกอบธุรกิจไปปรับปรุง คิดแปลงหรือพัฒนาซอฟต์แวร์ของตนเพื่อผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้ว่าจ้าง โดยเฉพาะเท่ากับเจ้าของลิขสิทธิ์ในซอฟต์แวร์เดิมเป็นผู้รับจ้างซึ่งทำงานตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างอันเขาจะต้องใช้ทักษะ ความรู้ ความสามารถและประสบการณ์สร้างงานหรือผลผลิตขึ้นมาให้แก่ผู้ว่าจ้าง ผู้ว่าจ้างนั้นต้องการเพียงผลสำเร็จเท่านั้น ซึ่งซอฟต์แวร์ที่ปรับปรุงแล้วนั้นตกเป็นลิขสิทธิ์ของผู้ว่าจ้าง ดังนั้นเงินได้ที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้างจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับการบริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระในอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดยสรุปคือต้องพิจารณาแต่ละธุรกรรมว่าหลักของการทำธุรกรรมนั้น ๆ มีหัวใจสำคัญอยู่ตรงไหนแล้วจึงวิเคราะห์ประเภทธุรกรรมเพื่อกำหนดประเภทเงินได้ แต่หากเป็นสัญญาผสม เช่น การขายเครื่องคอมพิวเตอร์ที่มีซอฟต์แวร์บรรจุอยู่ด้วย ก็ต้องพิจารณาข้อตกลงระหว่างคู่กรณีว่ากำหนดไว้เช่นไร แต่หากไม่ได้กำหนดไว้ก็ต้องแยกพิจารณาในแต่ละส่วน โดยนำเอาส่วนที่เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างมาแยกพิจารณาถึงหลักของการทำธุรกรรมแต่ละประเภทดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อโลกปัจจุบันนี้มีวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีที่พัฒนาจนถึงยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทำให้การสื่อสารต่าง ๆ ไร้ข้อจำกัดด้านเวลาและสถานที่เป็นผลให้ทุกประเทศในโลกต่างใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีเหล่านี้เพื่อพัฒนาประเทศของตนในด้านต่าง ๆ รวมทั้งด้านการค้าระหว่างประเทศ หากเรามองในแง่ของผู้ประกอบการธุรกิจและผู้บริโภค การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็เป็นสิ่งที่ดีมากเพราะทำให้สามารถเข้าถึงส่วนต่าง ๆ ของโลกได้อย่างง่ายดาย สามารถทำธุรกิจได้อย่างกว้างขวาง มีตลาดมากมายที่จะก่อให้เกิดรายได้อย่างมหาศาลแก่ผู้ประกอบการธุรกิจ ผู้บริโภคเองก็มีโอกาสเลือกบริโภคสินค้าได้อย่างหลากหลายทั้งยังประหยัดเวลาและต้นทุนในการค้นคว้าหาสิ่งที่ตนต้องการ

ในแง่ของรัฐบาลพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มีประโยชน์ในหลาย ๆ ด้านเช่นเดียวกัน ทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนของคนทำการค้าได้อย่างมีประสิทธิภาพอันจะทำให้รัฐได้รับรายได้เพิ่มมากขึ้น ในขณะที่ด้านการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐนั้นจำเป็นต้องคำนึงถึงความเป็นกลาง ความเป็นธรรม และความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ดังนั้นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการค้าระหว่างประเทศจึงไม่ควรอาศัยประโยชน์จากเทคโนโลยีเหล่านี้มาเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาษีเงินได้จากบริษัทต่างประเทศอันทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้

#### 5.1 บทสรุป

จากการศึกษาที่ผ่านมาผู้เขียนสามารถสรุปปัญหาของการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่างได้ดังต่อไปนี้

5.1.1 การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่จำเป็นต้องอาศัยลักษณะทางกายภาพ ดังนั้นจึงเกิดปัญหาในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร และตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศนั้นรัฐจะสามารถจัดเก็บได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐกับผู้มีเงินได้ เช่น การประกอบกิจการของผู้มีเงินได้ภายในรัฐ หรือสถานประกอบการถาวรของผู้มีเงินได้ เป็นต้น ซึ่งแต่เดิมหลักเกณฑ์เหล่านี้จะพิจารณาจากลักษณะทางกายภาพเป็นสำคัญ จึงเป็นสิ่งที่ยากต่อการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับบริษัทต่างประเทศที่ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

5.1.2 สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แล้วการนำหลักความสัมพันธ์ทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่มาพิจารณาเป็นสิ่งที่ค่อนข้างยาก ซึ่งสำหรับหลักถิ่นที่อยู่อาจพิจารณาได้จากที่อยู่ อันเป็นสถานที่ตั้งหรือศูนย์รวมการบริหารงานของบริษัทต่างประเทศอันอาจปรากฏอยู่บนหน้าจอ ของสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ทำการค้า แต่หลักแหล่งเงินได้นั้นเป็นปัญหาในการพิจารณาโดยเฉพาะการ ทำการค้าเกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพราะไม่มีลักษณะทางกายภาพให้ พิจารณาความสัมพันธ์อันสามารถตรวจสอบได้ง่าย ดังนั้นจึงอาจต้องปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ เดิมเพื่อให้สามารถพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐแหล่งเงินได้กับผู้มีเงินได้จากการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ตามหลักแหล่งเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

5.1.3 จากการศึกษาพบว่าการพิจารณาสถานประกอบการถาวรตามลักษณะทางกายภาพที่ มีอยู่เดิมอาจต้องเปลี่ยนแปลงไปทั้งนี้เพราะเป็นสิ่งที่ยากในการปรับใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ดีตามเนื่องจากการค้าระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือกับประเทศ ต่าง ๆ รวมทั้งแนวความคิดขององค์การระหว่างประเทศซึ่งอาจมีการปรับปรุงการตีความสถาน ประกอบการถาวรเพื่อให้ประยุกต์ใช้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ โดยแนวโน้มในอนาคตอาจมี การกำหนดให้กิจกรรมอันเป็นสาระสำคัญซึ่งทำให้เกิดเงินได้โดยไม่มีลักษณะทางกายภาพใด ๆ ก็ สามารถถือเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ด้วยเหตุนี้จึงต้องคอยติดตามความเคลื่อนไหวในด้าน ระหว่างประเทศต่อไปเพื่อให้เกิดมาตรฐานเดียวกันในการจัดเก็บภาษี ซึ่งประเทศไทยอาจมีการปรับ ปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

สำหรับความหมายของคำสิทธินั้นก็เช่นเดียวกันทั้งนี้เพราะตามประมวลรัษฎากร นั้นมิได้ให้คำนิยามเอาไว้ และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้ให้ความหมายไว้ค่อนข้างหลากหลาย ซึ่ง เดิมเมื่อยังไม่มีพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ไม่ค่อยเกิดปัญหาเหล่านี้ให้พิจารณามากนักแต่เมื่อก้าวเข้าสู่ ยุคการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ทำให้เกิดปัญหาในการพิจารณาค่าตอบแทนโดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าตอบแทน เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะเป็นทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้นในปัจจุบันจึงควรมี การร่วมมือกันกำหนดความหมายที่ชัดเจนเพื่อนำมาใช้ได้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างเป็น มาตรฐานเดียวกันเพื่อขจัดความสับสนในการตีความ

5.1.4 การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีภาษีเงินได้จาก การขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้น ปัญหาที่เกิดขึ้นมากที่สุดสำหรับประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทยก็คือ การตีความประเภทธุรกรรมที่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะประเภทธุรกรรมนั้นเป็นตัวกำหนดลักษณะเงินได้เพื่อ จำแนกการจัดเก็บภาษี ซึ่งภาษีเงินได้ของเงินได้แต่ละชนิดจะมีวิธีการจัดเก็บที่แตกต่างกันไป แต่การ พณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กรณีการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นไม่มีลักษณะทางกายภาพที่ทำให้เกิดความชัดเจน ในการตีความประเภทธุรกรรม ประกอบกับสินค้าไม่มีรูปร่างก็เป็นทรัพย์สินทางปัญญาที่ส่วนใหญ่จะพิจารณาว่าค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจากสิ่งเหล่านี้เป็นคำสิทธิอันทำให้รัฐต่าง ๆ สามารถจัดเก็บ



ภาษีได้มากกว่าการพิจารณาว่าเป็นเงินได้ประเภทอื่น ๆ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วการพิจารณาประเภทธุรกรรมควรคำนึงถึงสาระสำคัญของธุรกรรมนั้นเป็นสำคัญ ซึ่งไม่ว่าธุรกรรมต่าง ๆ จะออกมาในรูปแบบทางกายภาพหรือไม่เนื้อหาสาระของธุรกรรมเหล่านั้นก็ยังคงเหมือนกันอันผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่แล้ว ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการตีความประเภทธุรกรรมนั้น ๆ ให้ถูกต้องเพื่อให้สามารถจำแนกเงินได้จากธุรกรรมในการจัดเก็บภาษีได้อย่างชัดเจน

5.1.5 สำหรับประเทศไทยนั้นผู้เขียนเห็นว่าแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดประเภทเงินได้จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการขายสินค้าไม่มีรูปร่างของบริษัทต่างประเทศทั้งนี้ไม่รวมถึงเงินได้ที่เกิดขึ้นจากข้อสนเทศเกี่ยวกับการถ่ายทอดเทคโนโลยีและวิทยาการควรมีการชี้แจงและทำความเข้าใจกันอย่างชัดเจน โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องซึ่งผู้เขียนจะขอเสนอแนะไว้ในหัวข้อต่อไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปดังกล่าวแล้วข้างต้นผู้เขียนเห็นควรเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าไม่มีรูปร่าง ดังต่อไปนี้

5.2.1 เกี่ยวกับประเด็นเรื่องการตีความประเภทธุรกรรมที่เกี่ยวกับสินค้าไม่มีรูปร่างจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรควรออกเป็นหนังสือคำสั่งเพื่อชี้แจงทำความเข้าใจเกี่ยวกับสาระสำคัญของธุรกรรมแต่ละประเภทที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการตีความที่ถูกต้องตรงกันเพื่อให้สามารถนำมาปรับใช้ได้กับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่นับวันจะขยายตัวเพิ่มมากขึ้น

5.2.2 จากการพิจารณาหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์ที่มีอยู่เดิมนั้นผูกติดกับลักษณะทางกายภาพมากจนทำให้เกิดปัญหาสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพราะหากคำตอบแทนเป็นคำสิทธิก็คงไม่มีปัญหามากนักเนื่องจากประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศได้ทุกกรณีไม่ว่าบริษัทนั้นจะประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ หรือแม้แต่บริษัทต่างประเทศนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็สามารถจัดเก็บภาษีได้แม้จะไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยก็ตาม แต่สำหรับเงินได้ประเภทอื่นนั้นหากบริษัทต่างประเทศไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หรือไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็อาจไม่ต้องเสียภาษี เช่น เงินได้ตามมาตรา 40(8) ตามประมวลรัษฎากร หรือกำไรทางธุรกิจตามข้อ 7. ของอนุสัญญาภาษีซ้อน อันส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ขาดความเป็นกลางและไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเพราะบริษัทต่างประเทศที่ทำการค้าในรูปแบบทางกายภาพนั้นต้องเสีย

ภาษี ในขณะที่เมื่อพัฒนามาเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อันไม่มีลักษณะทางกายภาพกลับไม่ต้องเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ประเทศไทยจึงควรมีการกำหนดความสัมพันธ์ขึ้น โดยไม่ผูกติดกับลักษณะทางกายภาพมากเกินไปเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ โดยผู้เขียนเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามมาตรา 76 ทวิ ด้วยข้อความในลักษณะดังต่อไปนี้ “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้กระทำการกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นเหตุให้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเช่นว่านั้นไม่มีสาขา ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด” ทั้งนี้อาจเพิ่มเติมเป็นอีกวรรคหนึ่งในมาตรา 76 ทวิ ก็ได้

นอกจากข้อเสนอแนะต่าง ๆ ดังกล่าวแล้วข้างต้นผู้เขียนเห็นว่าควรให้ความรู้ความเข้าใจแก่ประชาชนผู้บริโภค ทั้งนี้เพื่อจะได้ช่วยกันป้องกันและแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างประเทศ รวมทั้งกรมสรรพากรเองก็ควรอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีและการยื่นแบบเสียภาษีให้แก่บริษัทต่างประเทศและผู้จ่ายเงินได้ทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ด้วยเพราะเป็นการจูงใจให้บริษัทต่างประเทศและผู้จ่ายเงินได้นั้นเล็งเห็นถึงความสะดวกในการเสียภาษีอากรส่งผลให้สามารถแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีได้ส่วนหนึ่ง

สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นผู้เขียนเห็นว่ามีการพัฒนาไปอย่างรวดเร็ว ดังนั้นการศึกษาถึงแนวคิดของประเทศต่าง ๆ รวมถึงแนวคิดอันเป็นความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับการพัฒนาหลักเกณฑ์ใหม่หรือปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์เดิมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นจึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องคอยติดตามอย่างใกล้ชิดเพื่อจะได้นำมาประยุกต์ใช้กับการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยได้ต่อไปในอนาคต

Draft

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- กลุ่มนักวิชาการภาษาไทยกร. ภาษาไทยตามประมวลรัษฎากร 2543. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์  
เรือนแก้วการพิมพ์, 2543.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.
- จิตเกษม พัฒนาศิริ. *Practical Internet and Web Programming*. กรุงเทพฯ : SUM System  
Courseware, 2542.
- ฉัททวุฒิ พิษผล. เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ : โปรวิชั่น, 2541.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. รู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และธนิฎา ไตรวรรณนท์. การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ :  
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.
- รัชชัย สุขผลศิริ. คำอธิบายกฎหมายลิขสิทธิ์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2539.
- ธานีินทร์ ภัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : ชวนการ  
พิมพ์, 2539.
- บัญญัติ สุชีวะ. กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน. กรุงเทพฯ : กรุงเทพมหานครการพิมพ์, 2530
- พล ชีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งแรก. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์  
มหาวิทยาลัย, 2540.
- พิชาติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งแรก. กรุงเทพฯ : พิมพ์ดี, 2538.
- เลอสรร ธนสุกาญจน์, จิตตภัทร เครือวรรณ และสุธรรม อยู่ในธรรม. กฎหมายสำหรับบริการอินเทอร์เน็ต  
เน็ตในประเทศไทย. พิมพ์ครั้งแรก. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541.
- สุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาควิชาภาษีและหลักกฎหมายภาษี  
อากร. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542.

## วารสาร

- กองบรรณาธิการ. “กรมสรรพากรมีความพร้อมต่อ E-Commerce หรือยัง.” วารสารสรรพากรสาส์น. 47,6. มิถุนายน 2543 23-26.
- กองบรรณาธิการ. “Business to Business ก้าวที่สองของธุรกิจอี-คอมเมิร์ซ.” วารสาร E-Commerce. 2,17. พฤษภาคม 2543 19-22.
- ขจรเดช เจนวัฒนานนท์. “กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ‘ขอบเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรบนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์’.” วารสารธรรมนิติ. 19,224. พฤษภาคม 2543 50-59.
- จักรี รัตยัณทรกร. “Electronics Commerce กับภาษีอากร.” วารสารสรรพากรสาส์น. 45,9. กันยายน 2541 137-145.
- จิรวาส แจ่มใส. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับประเทศไทย.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 50-53.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. “ความสำคัญของสิทธิบัตรในการฟื้นฟูเศรษฐกิจและข้อสังเกตเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีแห่งสิทธิบัตร.” วารสารสรรพากรสาส์น. 46,7. กรกฎาคม 2543 33-48.
- ชลชัย ธรรมวิวัฒนกุล. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ธุรกรรมการค้าบนโลกอินเทอร์เน็ต.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 46-49.
- ชลลดา ทองอุทัยศรี. “ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า มีภาวะภาษีอย่างไร.” วารสารภาษี บัญชี และกฎหมายธุรกิจ. 6,69. มิถุนายน 2543 25-29.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และศุภยลักษณ์ ตราชูธรรม. “ภาษีกับการค้าบนอินเทอร์เน็ต.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 66-74.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “การวางแผนภาษีอากร(Tax Planning).” วารสารพี43. สิงหาคม 2543 108-112.
- \_\_\_\_\_. “ปัญหาภาษีจากการค้าบนอินเทอร์เน็ต.” วารสารคอกเบี้ย. 18,225. มีนาคม 2543 132-134.
- \_\_\_\_\_. “ปัญหาภาษีจากการค้าบนอินเทอร์เน็ต (ตอน 2).” วารสารคอกเบี้ย. 18,226. เมษายน 2543 128-130.
- \_\_\_\_\_. “การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้.” วารสารสรรพากรสาส์น. 45,9. กันยายน 2541 76-87.

- ณัฐชัย วรรณเจริญ. “ระบบ EDI ประเทศไทย จากอดีต...ถึงวันนี้ มีอะไรดีขึ้นบ้าง.” วารสาร E-Commerce. 2,17. พฤษภาคม 2543 26-28.
- ธนศักดิ์ จรรยาพูน. “E-Commerce ตามกฎหมายอังกฤษและตามอนุสัญญาภาณีสซ็อน.” วารสารบทบัญญัติ. เล่ม 56 ตอน 1. 2543 1-18.
- พรเพชร วิจิตรชลชัย. “E-Commerce ในการค้าระหว่างประเทศ บทวิเคราะห์กฎหมายแม่แบบของ UNCITRAL.” วารสารพี43. สิงหาคม 2543 83-99.
- พันธุ์ทิพย์ สะมาที. “เตรียมรับภาณีสซ็อนเน็ต.” วารสาร E-Commerce. 16,181. ตุลาคม 2542 23-26.
- พัฒนพงศ์ สุวรรณชาติ. “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และการบัญชีสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 75-82.
- พิชาติ เกษเรือง และคนอื่น ๆ. “ภาณีสซ็อนกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” วารสารสรรพากรสาส์น. 47,4. เมษายน 2543 31-42.
- พิภพ วีระพงษ์ และปรารักษ์ทิพย์ อนันตวิภาต. “E-Commerce กับโครงสร้างของประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน.” วารสารภาณีสซ็อนและกฎหมายธุรกิจ. 6,63. ธันวาคม 2542 37-44.
- เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ดร.ลักษมณ วงศ์สุภสวัสดิ์ และเสาวคนธ์ มีแสง. “การจัดเก็บภาณีสซ็อนเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” วารสารสรรพากรสาส์น. 47,6. มิถุนายน 2543 29-36.
- . “Electronic Commerce และการจัดเก็บภาณีสซ็อนเงินได้ตามหลักสถานประกอบการถาวร.” วารสารสรรพากรสาส์น. 47,7. กรกฎาคม 2543 83-89.
- . “Electronic Commerce กับการพิจารณาเงินได้ตามอนุสัญญาภาณีสซ็อน.” วารสารสรรพากรสาส์น. 47,8. สิงหาคม 2543 83-87.
- ยรรยง พวงราช. “ทรัพย์สินทางปัญญา:ความหมาย ขอบเขต ความเป็นมาและความสำคัญ.” วารสารบทบัญญัติ. เล่มที่ 54 ตอน 1. มีนาคม 2541 18-34.
- โยชิฮิโร มาซุย,รศ. “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับการจัดสรรรายได้ภาณีสซ็อนระหว่างประเทศ.” แปลโดย สุเมธ ศิริคุณโชติ,ผศ.ดร. วารสารภาณีสซ็อนและกฎหมายธุรกิจ. 6,65. กุมภาพันธ์ 2543 41-46.
- ลักษมณ วงศ์สุภสวัสดิ์,ดร. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาณีสซ็อน.” วารสารสรรพากรสาส์น. 47,5. พฤษภาคม 2543 41-47.

- วราภรณ์ ดงยิ่งศิริ. “ปัญหาการให้ความคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา.” วารสารบทบัณชิตย์. เล่มที่ 54 ตอน 1. มีนาคม 2541 113-122.
- \_\_\_\_\_. “เจ้าของสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญากับสาระภาษี.” วารสารภาษี บัญชีและกฎหมาย ธุรกิจ. 6,69. มิถุนายน 2543 18-24.
- วราลักษณ์ ประมูลศิลป์. “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ช่องทางการดำเนินธุรกิจการค้าที่มาแรงในยุคปี ค.ศ.2000.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 41-45.
- วิศ ดิงสมิตร. “บทบาทของทรัพย์สินทางปัญญากับการประกอบธุรกิจ.” วารสารพี’43. สิงหาคม 2543 113-122.
- \_\_\_\_\_. “การศึกษาหรือวิจัยอันเป็นข้อยกเว้นการละเมิดลิขสิทธิ์.” วารสารพี’ 44. สิงหาคม 2544 63-78.
- ศิริชัย มงคลเกียรติศรี. “กฎหมายเกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์และลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์.” วารสารนักบริหาร. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 83-87.
- สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. “ภาษีอากรกับบริการ Internet.” วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร. 18,207. ธันวาคม 2541 70-73.
- \_\_\_\_\_. “ภาษีอากรกับบริการ Internet(2).” วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร. 18,208. มกราคม 2542 74-77.
- อำนาจ เนตยสุภา. “กฎหมายกับอินเทอร์เน็ต.” วารสารบทบัณชิตย์. เล่มที่ 54 ตอน 1. มีนาคม 2541 155-160
- Edwin van der Bruggen. “การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และภาษีระหว่างประเทศ ปัญหาในการใช้กฎหมายภาษีกับไซเบอร์สเปซ.” วารสารสรรพากรศาสตร์. 47,6. มิถุนายน 2543 51-61.

### วิทยานิพนธ์

- เสาวภางค์ ปิยะรัตน์. “การนำสารสนเทศมาใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่ง.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัย คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542. (อัคราณา)
- เสรี วัฒนวงศ์กูร. “ความรับผิดชอบทางภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาวิทยาลัย คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530. (อัคราณา)

- สุพิศ ไปษยานนท์. “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายระหว่างประเทศ:ศึกษาเกี่ยวกับกรณีการก่อให้เกิดสัญญาและการบังคับตามสัญญาซื้อขายที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539. (อัครสำเนา)
- อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ. “ความหมายของคำสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533. (อัครสำเนา)
- อุทัย เพ็ญรัตน์. “การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศของประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2537. (อัครสำเนา)

#### เอกสารอื่นๆ

- เดือนเด่น นิคมบริรักษ์. รายงานการวิจัยเรื่องการเจรจาการค้าด้านการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในองค์การการค้าโลก. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, มีนาคม 2543.
- พิเชฐ ศุรงค์เวโรจน์,ดร. “บทบาทของภาครัฐในการสนับสนุนนโยบายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” ECRC Newslette. 3,2. กุมภาพันธ์ 2544 ดู <http://www.ecommerce.or.th/newsletter/feb01/index.html>. 2-3.
- ศูนย์พัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์. “จับกระแสพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไทย:ความคืบหน้าเรื่องนโยบายภาษีของไทยกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.” ECRC Newslette. 3,2. กุมภาพันธ์ 2544 ดู <http://www.ecommerce.or.th/newsletter/feb01/feb01-2html>. 2-2.
- . “การอภิปรายในหัวข้อ ‘กระแส e-commerce ในอุตสาหกรรมอาหารโลก.’” ECRC Newslette. 3,2. กุมภาพันธ์ 2544 ดู <http://www.ecommerce.or.th/newsletter/feb01/index.html>. 3.
- . “สรุปงานสัมมนาเนื่องในงานวันส่งเสริมการส่งออกไทย,2543 ณ ศูนย์นิทรรศการและการประชุมไบเทค.” ECRC Newslette. 2,10. ตุลาคม 2543 ดู <http://www.ecommerce.or.th/newsletter/nov2000/index.html>. 1-4.
- . กรอบนโยบายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย. ศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ กระทรวงวิทยาศาสตร์ เทคโนโลยีและสิ่งแวดล้อม. ตุลาคม 2543.



สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. รายงานวิจัยผลกระทบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในระบบการค้าไร้พรมแดนต่อการดำเนินนโยบายรัฐบาลและการปรับตัวของธุรกิจส่งออกไทย. เสนอ คณะกรรมการตรวจรับ โครงการพัฒนาพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อสนับสนุนการส่งออก กรมเศรษฐกิจการพาณิชย์ กระทรวงพาณิชย์. เมษายน 2543.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์. รายงานการวิจัยเรื่องการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษี. สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. กุมภาพันธ์ 2543.

## ภาษาอังกฤษ

### Books

- Australian Taxation Office. **Tax and the Internet**. Canberra : Australian Government Publishing Service, 1997.
- Australian Taxation Office. **Tax and the Internet : Second Report-December 1999**. Canberra : Australian Government Publishing Service, 1997.
- Doernberg, Richard L. and Hinnekens, Luc. **Electronic Commerce and International Taxation**. The Hague, The Netherlands : Kluwer Law International, 1999.
- Edwards, Lilian and Waelde, Charlotte. **Law and the Internet Regulating Cyberspace**. Oxford UK:Hart Publishing, 1997.
- Vogel, Klaus and other. **Klaus Vogel on Double Taxation Convention**. London United Kingdom : Kluwer Law International, 1998.

### Magazines

- Aunya Singsa-ngob. "Software-Licensing:Mass-Market Information Transaction in Need of Legal Framing." **วารสารนักบริหาร**. 20,2. เมษายน-มิถุนายน 2543 29-36.
- Anne Fairpo. "The Impact of the Internet on International Taxation and Vice Versa." **Tax Planning International e-commerce**. Volume2, No.2. February 2000 by The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., USA. 3-4.

- Carol A.Dunahoo. "Electronic Commerce Tax Study Group Comment on Working Party No.1." **Tax Planning International e-commerce**. Volume2, No.1. January 2000 by The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., USA, 10-13.
- Charles E.McLure,Jr. "Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age." **National Tax Journal**. Volume LIII, No.4, Part 3. December 2000 by The National Tax Association. Washington D.C.,USA. 1287-1305.
- David Hardesty. "Tax Exempts on the Internet." **Tax Planning International e-commerce**. Volume2, No.1. January 2000 by The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., USA. 17-18.
- John Abrahamson. "Taxation of Electronic Commerce in Australia-The Second Report." **Tax Planning International e-commerce**. Volume2, No.1. January 2000 by The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., USA. 3-6.
- Kendall L.Houghton and Gary C.Cornia. "The National Tax Association's Project on Electronic Commerce and Telecommunication Taxes." **National Tax Journal**. Volume LIII, No.4, Part 3. December 2000 by The National Tax Association. Washington D.C.,USA. 1351-1371.
- Robert Tsang. "Virtual Taxes on Virtual Sale-Mission Impossible?." **Tax Planning International e-commerce**. Volume2, No.2. February 2000 by The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., USA. 18-19.
- Rosemarie Portner. "Comments on the OECD Working Party No.I 's Proposal Concerning Application of the Existing "Permanent Establishment" Definition with Respect to ISPs." **Tax Planning International e-commerce**. Volume2, No.1. January 2000 by The Bureau of National Affairs, Inc., Washington D.C., USA. 14-16.

### Documents

Brian G Ritz. "Comment: Nexus on the Net :A Taxing Question." **Dequesne University Law Review**. LXXIS-NEXIS Group.

Eric N. Roose. "Global Taxation of Electronic Commerce." **Asia-Pacific Tax Bulletin**. July 1998.

Jeffrey Owens. **Taxation in The Wired World**. Fiscal Affairs, OECD. May 2000.

Tax Administrations in an Electronic World. "Direct Tax Issues Related Application of Tax Treaties to E-Commerce." An Online of the Paper to be presented Mr.G.C..Srivastava(India) on 4<sup>th</sup> June, 2001 at 4:30 p.m. Montreal, Canada, June 3-6,2001. <http://www.ae-tax.ca>

———. **Electronic Provision of Tax Information**. Montreal, Canada, June 3-6,2001. <http://www.ae-tax.ca>

The Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Norms for The Taxation of Business Profits. **Attribution of Profit To A Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions**. Draft for Public Comment Deadline 30 June 2001. (February 2001). <http://www.oecd.org>.

The Technical Advisory Group on Traty Characterisation of Electronic Commerce Payments. **Tax Traty Characterisation Issues Arising From E-Commerce**. Report to Working Party No.1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs. 1 February 2001. <http://www.oecd.org>.

### ประวัติผู้เขียน

นางสาวปิยนันท์ ศรีทองทิม เกิดเมื่อวันที่ 21 มกราคม พ.ศ. 2512 ที่กรุงเทพมหานครสำเร็จ  
การศึกษาระดับปริญญาตรีจากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ในปีการศึกษา 2532 และเข้า  
รับการศึกษาต่อระดับปริญญาโทที่บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต โดยได้รับทุนการ  
ศึกษาผู้ช่วยอาจารย์ในปี พ.ศ. 2543

D  
P  
U