



คณะนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

รายงานฉบับสมบูรณ์

มาตรการและแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในประเทศไทย

(Measure and Guideline to Collect taxation

relating Over-The-Top in Thailand)

วิจัยโดย

อาจารย์กิตติยา พรหมจันทร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรัชมน พิเชฐวรกุล

ทุนอุดหนุนการวิจัยของบุคลากรคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ ประจำปี 2563



คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

รายงานฉบับสมบูรณ์

มาตรการและแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในประเทศไทย  
(Measure and Guideline to Collect taxation  
relating Over-The-Top in Thailand)

วิจัยโดย

อาจารย์กิตติยา พรหมจันทร์  
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรัชมน พิเชฐวรกุล

ทุนอุดหนุนการวิจัยของบุคลากรคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ ประจำปี 2563

๘๒๑

เลขหมู่.....	452845
Rib Key.....	7 พ.ย. 2565

## สารบัญ

สารบัญภาพ .....	ค
สารบัญตาราง .....	ง
บทที่ 1 .....	1
บทนำ 1	
1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหาที่ทำการวิจัย .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย .....	5
1.3 ขอบเขตการศึกษาวิจัย .....	6
1.4 สมมติฐาน .....	6
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	6
1.6 ระเบียบวิธีการวิจัย .....	6
1.7 คำสำคัญของการวิจัย .....	7
1.8 นิยามศัพท์ .....	7
บทที่ 2 .....	8
แนวคิด ทฤษฎี และแนวความคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลธุรกิจบริการโอทีที .....	8
2.1 แนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับธุรกิจโอทีที .....	8
2.2 สภาพการณ์ของโอทีทีในประเทศไทย .....	17
2.3 มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคม กับธุรกิจโอทีที .....	28
บทที่ 3 .....	36
มาตรการทางกฎหมายในทางภาษีที่ใช้ในการกำกับดูแลการประกอบกิจการโอทีที .....	36
3.1 หลักการพื้นฐานทางภาษีอากร .....	36
3.2 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจโอทีทีที่ตามองค์การเพื่อความร่วมมือและ การพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และสหภาพยุโรป (EU) .....	55
3.3 มาตรการทางภาษีของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับกิจการโอทีทีที่ตามประมวลรัษฎากร .....	64

บทที่ 4.....	79
มาตรการทางกฎหมายในทางภาษีที่ใช้ในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจไอทีที่ในต่างประเทศ .....	79
4.1 ประเทศฝรั่งเศส.....	79
4.2 ประเทศอื่น ๆ ที่มีการเก็บภาษีไอทีที่ .....	92
บทที่ 5.....	101
มาตรการและแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการไอทีที่ในประเทศไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส .....	101
5.1 วิเคราะห์ความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการไอทีที่ในประเทศไทย .....	101
5.2 วิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรและอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการไอทีที่มีในประเทศไทยเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส.....	103
5.3 วิเคราะห์หลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดสาระสำคัญในการประกอบกิจการไอทีที่ เพื่อใช้เป็นมาตรการและแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการไอทีที่ของประเทศไทยในอนาคต .....	115
บทที่ 6.....	120
บทสรุป และข้อเสนอแนะ .....	120
6.1 บทสรุป .....	120
6.2 ข้อเสนอแนะ .....	123
บรรณานุกรม .....	126
ภาคผนวก.....	136
ภาคผนวก 1 บทสัมภาษณ์คุณพสุ ศรีหิรัญ.....	136
ภาคผนวก 2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีไอทีที่ (กฎหมายภาษี GAFA) ประเทศฝรั่งเศส .....	141



## สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 ลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีที.....	21
ภาพที่ 2 การจัดเก็บภาษีอากรของธุรกิจดิจิทัล.....	62
ภาพที่ 3 การจัดเก็บภาษีอากรของธุรกิจดิจิทัลกับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป.....	63
ภาพที่ 4 ตัวอย่างการจัดเก็บรายได้ธุรกิจบริการดิจิทัลที่ได้รับความนิยมใช้บริการในประเทศไทย.....	69
ภาพที่ 5 มูลค่าบริการอิเล็กทรอนิกส์และภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละประเภทแพลตฟอร์มและการบริการ.....	78

## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	มาตรการทางกฎหมายในทางภาษีของประเทศที่มีการเรียกเก็บภาษีบริการดิจิทัล .....	98
------------	--	----

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหาที่ทำการวิจัย

ปัจจุบันท่ามกลางกระแสโลกาภิวัตน์ของทุกประเทศทั่วโลกกำลังมุ่งสู่การพัฒนาทางเทคโนโลยีการสื่อสารสมัยใหม่ซึ่งก้าวหน้าอย่างรวดเร็ว ผลักดันให้เกิดการเปลี่ยนแปลงภายใต้บริบทที่เชื่อมโยงต่อเนื่องกัน ส่งผลให้เกิดการเห็นคุณค่าของโลกในหลาย ๆ ด้าน ทั้งด้านเศรษฐกิจและสังคมอันนำไปสู่การปรับตัวเพื่อให้เกิดความสามารถในการแข่งขันมากขึ้น และเกิดทางเลือกใหม่ในการสื่อสารโดยเฉพาะการสื่อสารที่มีรูปแบบการให้บริการคล้ายรูปแบบเดิมแต่เปลี่ยนรูปแบบการเชื่อมต่อผ่านทางโครงข่ายอินเทอร์เน็ตแทนการเชื่อมต่อผ่านโครงข่ายโทรศัพท์หรือโทรศัพท์ตามรูปแบบเดิม ซึ่งบริการรูปแบบใหม่ดังกล่าวมีลักษณะเป็นการหลอมรวมกันของเทคโนโลยี (convergence technology) อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากความเป็นไปได้ของการประสานประสานหลายเทคโนโลยีเข้าด้วยกัน โดยเริ่มตั้งแต่เมื่อเทคโนโลยีการสื่อสารเริ่มมีการเปลี่ยนแปลงมาใช้ระบบดิจิทัลนั่นเอง จนอาจเรียกได้ว่าเทคโนโลยีอะไรก็ตามเมื่อสามารถแปลงเป็นดิจิทัลได้แล้วก็สามารถนำไปประสานประสานแปลงรูปแบบร่วมกับเทคโนโลยีอื่น ๆ ที่เป็นดิจิทัลได้ เช่น สื่อโทรศัพท์ วิทยุกระจายเสียง หนังสือพิมพ์ ภาพยนตร์ หรือสื่อสังคมออนไลน์ (Social Media) สามารถหลอมรวมกันได้ โดยที่ไม่จำเป็นต้องแบ่งแยกเป็นบริการใดบริการหนึ่งอีกต่อไป การหลอมรวมเทคโนโลยีดังกล่าวทำให้เกิดกิจการที่เกี่ยวข้องกับนวัตกรรมทางด้านการสื่อสารขึ้นโดยมีโครงข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญของเทคโนโลยีหลอมรวมนี้

การประกอบกิจการสื่อสารรูปแบบใหม่ Over-The-Top (ต่อไปจะเรียกว่า โอทีที) เป็นคำที่ถูกสร้างขึ้นใหม่แทนรูปแบบการสื่อสารเดิมเพราะมีลักษณะการบริการสื่อสารโดยใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ตแทนการใช้โครงข่ายโทรคมนาคมในรูปแบบเดิม ซึ่งส่งผลให้ กิจการโอทีที มีทั้งการบริการที่เป็นกิจการโทรศัพท์และกิจการโทรศัพท์หลอมรวมเทคโนโลยีกัน ดังนั้นรูปแบบการให้บริการโอทีที จึงไม่ผูกขาดกับโครงข่ายทางตรงเพื่อการสื่อสาร แต่เป็นการเสนอการบริการในรูปแบบแอปพลิเคชันโดยการอัปโหลดแอปพลิเคชัน หรือการใช้บริการผ่านเว็บไซต์ ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า ผู้ให้บริการโอทีที คือผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชัน (Content and Applications providers: CAPs) หรือการให้บริการออนไลน์ (Online Services) โดยผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ตนั่นเอง หรืออาจกล่าวให้เห็นภาพชัดเจนขึ้นได้ว่า บริการโอทีที คือบริการที่ส่งผ่านข้อมูลในรูปแบบการสื่อสาร ไม่ว่าจะเป็นข้อความ เสียง ภาพ หรือภาพเคลื่อนไหวบนโครงข่ายอินเทอร์เน็ต โดยที่ผู้ให้บริการโอทีที (OTT Contents Providers) สามารถให้บริการได้โดยไม่ต้องมีโครงข่ายเป็นของตนเอง **ไม่ต้องมีใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบกิจการตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรศัพท์หรือกิจการโทรคมนาคมแบบเดียวกับการบริการในรูปแบบเดิม** ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีกำหนัดให้คำนิยามหรือความหมายของโอทีทีแต่อย่างใดไม่ว่าจะเป็นทั้งในประเทศไทยหรือต่างประเทศก็ตาม

จากการให้บริการการสื่อสารรูปแบบใหม่ โอทีที ตามที่กล่าวมาข้างต้นพบว่าการสื่อสารในช่วง 10 ปีที่ผ่านมามีการเปลี่ยนแปลงอย่างเห็นได้ชัด จากเดิมมีโครงข่ายและอุปกรณ์การสื่อสารที่แบ่งประเภทชัดเจนอย่าง



เช่น วิทยุ โทรศัพท์ และโทรศัพท์มือถือ แต่ในปัจจุบันมีอุปกรณ์ที่สามารถเชื่อมต่อกับโครงข่ายได้มากกว่าเดิม ซึ่งมีลักษณะที่เรียกว่าเป็นอุปกรณ์ที่สามารถเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตได้ (Connected objects) จึงเป็นอุปกรณ์ที่สำคัญต่อการดำรงชีวิตประจำวันอย่างมีนัยยะสำคัญ ส่งผลให้มีการเปลี่ยนแนวคิดในเรื่องการสื่อสารขึ้น จากแนวคิดเดิมการสื่อสารถือเป็นพื้นฐานของชีวิต แต่ในวันนี้เราอาจกล่าวเพิ่มเติมว่าอินเทอร์เน็ตได้กลายเป็นพื้นฐานสำคัญของชีวิตและเศรษฐกิจของประเทศ ความจำเป็นดังกล่าวนี้จึงต้องมีการพัฒนาร่วมกันระหว่างโครงข่ายและอุปกรณ์การสื่อสารยุคนี้จึงเป็นการสื่อสารที่หลอมรวมเทคโนโลยีและโครงข่ายของแต่ละประเภท การสื่อสารเอาไว้ด้วยกัน (convergence) ส่งผลให้วิถีชีวิตของมนุษย์เปลี่ยนไปในอีกรูปแบบหนึ่งที่สะดวกสบายมากขึ้นกว่าเดิม เช่น การดูรายการโทรทัศน์ผ่านอุปกรณ์ที่เชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตได้ (โทรทัศน์ออนไลน์) ผู้คนสามารถสื่อสารระหว่างบุคคลผ่านอุปกรณ์อื่น ๆ ที่ไม่ใช่โทรศัพท์ซึ่งก่อให้เกิด Application สำหรับโทรศัพท์ การส่งข้อความผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งอาจรวมถึงกลุ่มชุมชนออนไลน์ (Social medias) ต่าง ๆ อีกทั้งยังเป็นการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่ไม่ต้องผ่านร้านค้า ไม่ต้องใช้เงินสด ไม่ต้องเดินทาง หรือแม้กระทั่งไม่ต้องใช้แรงงานคนอีกต่อไป เช่น การค้าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce), ระบบธนาคารออนไลน์ (Internet Banking) การชำระเงินผ่าน QR Code ไปจนถึงอุตสาหกรรม 4.0 (Industry 4.0) ทั้งนี้ยังไม่รวมบรรดากิจกรรมที่เป็นนันทนาการอื่น ๆ อย่าง เช่น เกมออนไลน์ทั้งที่อยู่บนเว็บไซต์และผ่าน Application การเกิดขึ้นของเทคโนโลยีและอินเทอร์เน็ตจึงทำให้วิถีชีวิตผู้คนเปลี่ยนแปลงไปอย่างสิ้นเชิงมีอิทธิพลต่อการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจและนโยบายของรัฐมีหลายประเทศที่ใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ตไปสร้างนวัตกรรมเพื่อการจัดทำบริการสาธารณะและเพื่อการพัฒนาเมือง (Smart City) ในยุคนี้อินเทอร์เน็ตจึงถูกขนานนามว่าเป็น Internet of things หรือกล่าวได้ว่าอินเทอร์เน็ตได้กลายเป็นทุกสิ่งทุกอย่างของทุกหน่วยกิจกรรมของมนุษย์นั่นเอง

การสื่อสารที่ต้องอาศัยเทคโนโลยีหลายประเภทรวมไว้ด้วยกันได้ก่อให้เกิดประเด็นที่สำคัญต่อวงการการสื่อสารและโทรคมนาคมหลายประการด้วยกัน คือ การเข้าถึงอินเทอร์เน็ตทำให้เกิดบริการที่มีลักษณะการใช้งานและการเข้าถึงได้พร้อมกัน อีกทั้งผลักดันให้เกิดนวัตกรรมทางการสื่อสารเพิ่มขึ้นหลายรูปแบบอันส่งผลกระทบต่อกิจการการให้บริการสื่อสารในรูปแบบเดิมเป็นอย่างมาก เพราะผู้ใช้มีช่องทางใหม่ที่มีรูปแบบที่หลากหลายและสะดวกสบายกว่ารูปแบบเดิมโดยสามารถเลือกรับชมและใช้ได้ตามความต้องการทุกที่ทุกเวลา อันก่อให้เกิดการสื่อสารในรูปแบบที่มากขึ้นกว่าเดิมทั้งในรูปภาพเคลื่อนไหว ภาพนิ่ง ข้อความในรูปแบบดิจิทัล แต่อย่างไรก็ตามบริการโอทีทีเหล่านี้ส่งผลให้ผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมในรูปแบบเดิมต้องรับภาระต่อปริมาณเนื้อหาที่เพิ่มมากขึ้นของผู้ให้บริการรูปแบบใหม่ที่ใช้ช่องทางจราจร (traffic) บนโครงข่ายของผู้ให้บริการเดิมอันจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการบริการ การตลาด และฐานลูกค้าของผู้ให้บริการรูปแบบเดิมได้อีกทั้งยังส่งผลกระทบต่อถึงการเปลี่ยนแปลงขนาดทางเศรษฐกิจของการสื่อสารในกลุ่มโทรศัพท์และโทรศัพท์เป็นอย่างมากเพราะเกิดการกระจายตลาดและทำให้เกิดผู้เล่นรายใหม่เพิ่มขึ้น รวมทั้งเปิดโอกาสให้มีผู้ประกอบการรายใหม่เข้ามามีส่วนร่วมแบ่งในตลาดตามแนวคิดเสรีนิยมใหม่ในทางเศรษฐกิจ และในขณะเดียวกันก็สร้างพื้นที่ตลาดในส่วนที่เกี่ยวกับการแข่งขันในกลุ่มผู้ให้บริการรูปแบบเดียวกันอย่างเข้มข้นด้วยเช่นกัน ผลจากการเชื่อมต่อที่ไร้พรมแดนนี้ส่งผลให้บริการโอทีทีเป็นส่วนหนึ่งของการเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขันทาง



เศรษฐกิจ เทคโนโลยีและการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่หลากหลาย เช่น Netflix Facebook Line Uber WhatsApp เป็นต้น ที่ถือเป็นผู้ให้บริการในกิจการโอทีทีรายใหญ่ของโลกที่ก่อให้เกิดรายได้มหาศาล และมีผู้บริโภคใช้บริการอยู่ทั่วโลก

จากเหตุผลดังกล่าวทำให้เกิดแนวความคิดในเรื่องของการจัดเก็บภาษีโอทีทีขึ้น เนื่องจากกิจการโอทีทีแม้ไม่จำเป็นต้องปรากฏตัวทางกายภาพ แต่อาจได้รับประโยชน์จากการบริการสาธารณะของรัฐ แหล่งเงินได้ และได้รับประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ รัฐแหล่งเงินได้จึงสมควรที่จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ โดยอาจพิจารณาจากสัดส่วนของสาระสำคัญในการประกอบกิจการในรัฐแหล่งเงินได้นั้น ๆ หรือได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการในรัฐนั้นหรือไม่

โดยในปัจจุบันประเทศไทย ไม่สามารถเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีได้โดยตรง เนื่องจากกฎหมายภาษีอากร เช่น ประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติรองรับให้สามารถจัดเก็บได้ เหตุเพราะผู้เสียภาษีในประเทศที่ถูกจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มีปัญหาสำคัญคือไม่สามารถระบุตัวผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการโอทีทีได้ เนื่องจากไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ และกรณีผู้เสียภาษีที่อยู่ต่างประเทศ มีความที่เกี่ยวพันกับอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) และประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการทำธุรกรรมผ่านทางแพลตฟอร์มออนไลน์ที่เป็นผู้ประกอบการต่างประเทศ มิได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงไม่สามารถจัดเก็บได้ ซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จำนวนมากจากธุรกรรมที่เกิดขึ้นผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์หรือโครงข่ายอินเทอร์เน็ตออนไลน์นี้

อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้เล็งเห็นความสำคัญในการที่จะจัดเก็บรายได้ที่เกิดจากธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์เช่นกัน โดยได้มีการเก็บภาษีที่เรียกกันทั่วไปว่า ภาษีอีคอมเมิร์ซ (E-Commerce) ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 21 มีนาคม 2562 โดยเชื่อมโยงกับผู้ทำธุรกรรมการเงินออนไลน์ โดยสาระสำคัญกำหนดให้ธนาคาร หรือสถาบันการเงิน หรือผู้ที่ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ ทั้ง e-payment หรือ e-wallet มีหน้าที่รายงานหรือส่งข้อมูลที่จะเข้าข่ายเป็น “ธุรกรรมลักษณะเฉพาะ” คือ มีการฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 3,000 ครั้งขึ้นไป หรือ ฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 400 ครั้ง และมียอดรวมของธุรกรรมฝากหรือรับโอนเงินรวมกันตั้งแต่ 2,000,000 บาทขึ้นไป ให้กับกรมสรรพากรเพื่อนำไปตรวจสอบและจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้มีประสิทธิภาพและเป็นไปตามแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบการชำระเงินแบบอิเล็กทรอนิกส์แห่งชาติ ที่ได้กำหนดให้นำระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการดำเนินการของภาครัฐ

แต่มีปัญหาและอุปสรรคสำคัญ คือ ผู้ที่ประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือผู้ที่ดำเนินธุรกิจโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ เป็นคู่สัญญาไม่มีลักษณะกายภาพ ทำให้ตรวจสอบได้ยากว่าขณะทำธุรกรรมผ่านอินเทอร์เน็ตทำอยู่กับใคร จึงต้องใช้จุดในการชำระเงินทางออนไลน์มาตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ภาษีอีคอมเมิร์ซ ยังมีช่องว่างในการนำไปวางแผนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี เช่น สำหรับผู้มีบัญชีธนาคารหลาย ๆ ธนาคาร แม้จะใช้เลขที่บัตรประชาชนเดียวกัน แต่จะไม่มีกรรวมข้อมูลข้ามสถาบันการเงิน จึงอาจสามารถกระจายตัวเลขเพื่อการรับเงินได้มากพอสมควร หรืออาจเลี่ยงไปใช้บริการสถาบันการเงินหรือผู้ที่ให้บริการการเงินจาก



ต่างประเทศ หรือใช้เงินสดแทนการชำระเงินออนไลน์ เป็นต้น ซึ่งอาจส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีได้

นอกจากนี้ในช่วงเวลาขณะเริ่มวิจัยนั้นคณะรัฐมนตรี ได้มีมติเมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2563 เห็นชอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. .... เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ซึ่งมีสภาพปัญหาและสาเหตุของปัญหา เนื่องจากด้วยความก้าวหน้าของเทคโนโลยีในปัจจุบัน การให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์สามารถดำเนินการได้โดยง่าย ทำให้การให้บริการของผู้ประกอบการในต่างประเทศแก่ผู้รับบริการในประเทศไทยนั้นเป็นไปอย่างแพร่หลาย ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติผู้จ่ายเงินค่าบริการที่เป็นบุคคลธรรมดา ได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจ่ายค่าบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมียกเว้นอย่างจำกัด สร้างความไม่เป็นธรรมในภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ และส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐ<sup>1</sup> (ปัจจุบันได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 แล้ว)<sup>2</sup>

โดยปัญหาการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีนี้ นายฐากร ตัณฑสิทธิ์ เลขาธิการ สำนักงานคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ หรือ กสทช. กล่าวว่า “สำหรับแนวทางการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการโอทีทีที่หลายประเทศอยากให้ดำเนินการ ประเทศไทยเองก่อนหน้านี้ เมื่อ 2 ปีที่ผ่านมา ก็มีความพยายามเช่นกัน โดยเสนอให้โอทีทีเหล่านั้น ลงทะเบียนในประเทศไทย ซึ่งแนวคิดดังกล่าว หลายฝ่ายรวมทั้งผมไม่เห็นด้วย เนื่องจากเราไม่สามารถบังคับโอทีทีให้เข้ามาลงทะเบียนในประเทศไทยได้ นอกจากนี้ หลายประเทศในอาเซียนก็ได้มีความพยายามให้โอทีทีไปลงทะเบียนในประเทศของตนเช่นกัน แต่ก็ไม่ประสบผลสำเร็จ”<sup>3</sup> รัฐจึงจำเป็นต้องหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีเพื่อให้มีประสิทธิภาพ เกิดความเหมาะสม และส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ รวมถึงสอดคล้องกับทิศทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศด้วย

สำหรับประเด็นสำคัญทางภาษีโอทีทีที่ควรนำมาพิจารณา ได้แก่ ประเภทของภาษีโอทีที โครงสร้างทางภาษีโอทีที อำนาจในการจัดเก็บภาษีโอทีทีของรัฐ เช่น กรณีมีรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการจากกิจการโอทีที การจำแนกประเภทว่า กิจการโอทีที นั้นเป็น ค่าสิทธิ (Loyalty) หรือ กำไรธุรกิจ (Business profit) และการกำหนดสัดส่วนและหลักเกณฑ์ว่าสาระสำคัญในการประกอบธุรกิจอยู่ในรัฐหรือไม่ เพื่อให้รัฐนั้นสามารถจัดเก็บภาษีได้ เพื่อให้ได้รูปแบบในการจัดเก็บภาษีของบริการโอทีทีที่เหมาะสม

<sup>1</sup> กรมสรรพากร, การรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ....เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2563 จาก <https://www.rd.go.th/publish/27777.0.html>

<sup>2</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 138 ตอน 11ก

<sup>3</sup> ฐานเศรษฐกิจ, 'ฐากร' เคลียร์ปม 'เก็บภาษี OTT' [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2563 จาก <https://www.thansettakij.com/content/398910>

ในการออกแบบกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีนั้น จะต้องคำนึงถึงหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีและหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย ซึ่งสาระสำคัญของโครงสร้างกฎหมายภาษีโอทีทีที่จะต้องประกอบด้วย ประการแรก การกำหนดฐานภาษีโอทีที คือ การกำหนดมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี และการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยเฉพาะผู้เสียภาษีในประเทศและต่างประเทศ ประการที่สอง การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโอทีที คือ การประเมินฐานภาษีและการกำหนดอัตราภาษี และ ประการที่สาม การจัดเก็บภาษีโอทีที คือ การกำหนดหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีและวิธีการชำระภาษี จึงต้องวิเคราะห์นิยามและขอบเขตของโอทีที รูปแบบธุรกรรมของโอทีที เพื่อหาจุดในการจัดเก็บภาษี โดยพิจารณาจากกิจการโอทีที ที่มีจุดลักษณะร่วมกัน คือ ต้องใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ต มีเก็บเงินจากการใช้บริการ มีการผ่านอุปกรณ์ เช่น แอปพลิเคชันเฉพาะเจาะจง เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อให้ประเทศไทยมีมาตรการและแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในอนาคต คณะผู้วิจัยจึงมุ่งศึกษาความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีที่มีในประเทศไทย รวมทั้งวิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรและปัญหาอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีที เพื่อหาหลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดสาระสำคัญในการประกอบกิจการโอทีทีแต่ละรูปแบบ อันจะนำไปสู่มาตรการและแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในประเทศไทยอย่างเป็นรูปธรรมยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นการเตรียมพร้อมรองรับการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีและนวัตกรรมใหม่ สอดคล้องกับแนวนโยบายของรัฐบาล และทิศทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอันเป็นรายได้หลักของเงินแผ่นดินต่อไป

ทั้งนี้ ในงานวิจัยดังกล่าวจะทำการศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากเป็นประเทศที่มีการเก็บภาษีเฉพาะด้านกิจการโทรคมนาคมเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของการลงทุนทั้งหมด จึงเป็นที่น่าสนใจในการศึกษาเปรียบเทียบว่าประเทศฝรั่งเศสใช้หลักเกณฑ์ใดในการเก็บภาษีโอทีที

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในประเทศไทยโดยศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส

1.2.2 เพื่อศึกษาวิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรและปัญหาอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีทีที่มีในประเทศไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส

1.2.3 เพื่อวิเคราะห์หลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดสาระสำคัญในการประกอบกิจการโอทีที เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีของประเทศไทยในอนาคต



### 1.3 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

จากวัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัยดังกล่าวข้างต้นจึงกำหนดขอบเขตของการศึกษาวิจัยดังต่อไปนี้

1.3.1 การศึกษาความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส

1.3.2 การศึกษากฎหมายภาษีอากรและปัญหาอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีทีที่มีในประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส

1.3.3 การวิเคราะห์หลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดสาระสำคัญในการประกอบกิจการโอทีที เพื่อใช้แนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีของประเทศไทยในอนาคต

นอกจากนี้ จะวิเคราะห์และเสนอแนวทางที่เป็นไปได้และสอดคล้องต่อยุทธศาสตร์ชาติ (พ.ศ. 2561 - 2580) ด้านเศรษฐกิจและสังคม เพื่อให้สามารถรองรับพลวัตของเทคโนโลยีดิจิทัลเพื่อนำไปสู่ความสำเร็จในการพัฒนาประเทศต่อไป

### 1.4 สมมติฐาน

ปัจจุบันได้เกิดกิจการ Over-The-Top หรือ โอทีที ซึ่งเป็นบริการรูปแบบใหม่ในลักษณะเป็นการหลอมรวมกันของเทคโนโลยี (convergence technology) ที่ก่อให้เกิดนวัตกรรมทางด้านสื่อสารขึ้นโดยมีโครงข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นส่วนที่สำคัญ และจากการสื่อสารนี้ก่อให้เกิดรายได้และการซื้อขายสินค้าและบริการต่าง ๆ โดยที่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากผู้ประกอบกิจการโอทีทีได้ ดังนั้น รัฐจำเป็นต้องหาแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีของประเทศไทยในอนาคต และหามาตรการในการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่ไม่คำนึงถึงตัวตนหรือสถานประกอบการถาวรของกิจการโอทีที

### 1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 ทำให้ทราบความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในประเทศไทย เพื่อกำหนดฐานในการจัดเก็บภาษีของกิจการโอทีที

1.5.2 ทำให้ทราบหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากรและปัญหาอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีทีที่มีในประเทศไทยในปัจจุบัน เพื่อกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีอันเป็นภาษีรูปแบบใหม่ของประเทศไทยในอนาคต

1.5.3 ทำให้ทราบหลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดสาระสำคัญในการประกอบกิจการโอทีทีแต่ละรูปแบบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีของประเทศไทยในอนาคต

### 1.6 ระเบียบวิธีการวิจัย

เป็นการวิจัยเอกสาร รวบรวมเอกสาร กฎหมายต่าง ๆ เป็นส่วนสำคัญหรือเป็นส่วนหลักของการวิจัยครั้งนี้ โดยดำเนินการศึกษาค้นคว้าเอกสาร ตำราวิชาการต่าง ๆ ในทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย ทั้งนี้ในส่วนของแต่ละประเทศและในประเทศ ที่ได้เคยศึกษามาก่อนแล้วสำหรับเป็นแนวทางในการศึกษาของประเทศ

ไทย นอกจากนี้ จะใช้วิธีการเก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (Deep interview) ต่อผู้บริหารองค์กรหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องที่บริการโอทีที เพื่อให้ได้ข้อมูลในทางปฏิบัติจริงซึ่งจะทำให้การวิเคราะห์สามารถกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงได้มากขึ้น

## 1.7 คำสำคัญของการวิจัย

โอเวอร์เดอะท็อป, ภาษี, การสื่อสารอิเล็กทรอนิกส์  
Over-The-Top, Tax, Electronic Communications

## 1.8 นิยามศัพท์

“เศรษฐกิจดิจิทัล” หมายถึง เศรษฐกิจที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจอาศัยเทคโนโลยีสารสนเทศหรือไอที (ซึ่งมีอินเทอร์เน็ตเป็นหลัก) เป็นปัจจัยสำคัญในการขับเคลื่อนการปฏิรูป กระบวนการผลิต การดำเนินธุรกิจ การค้า การบริการ การศึกษา การสาธารณสุข การบริหารราชการแผ่นดิน รวมทั้งกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจการพัฒนาคุณภาพชีวิตของคนในสังคม เช่น การค้าขายกันทางอินเทอร์เน็ต (E-Commerce) ก็เป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัล

“กิจการโอทีที” หมายถึง การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง ซึ่งการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์การให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศก็ได้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัลด้วย

“ภาษีจากกิจการโอทีที” หมายถึง เงินที่ได้จากกิจการจากการบริการและสื่อสารผ่านอินเทอร์เน็ต ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัลด้วย ซึ่งมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเอาจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชน โดยการใช้อำนาจของรัฐภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย เป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง เพื่อนำไปใช้ในการสาธารณะ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกัน ในลักษณะที่เป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม



## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และแนวความคิดเกี่ยวกับการกำกับดูแลธุรกิจบริการโอทีที

ธุรกิจบริการ Over-The-Top (OTT) หรือ โอทีที (สำหรับงานวิจัยนี้จะใช้คำว่า “โอทีที”) อาจจะเป็นคำที่ไม่ค่อยคุ้นสำหรับบุคคลทั่วไปเท่าใดนัก แต่หากพูดถึง Youtube Line หรือ Netflix อาจจะเป็นชื่อที่เรามีความคุ้นเคยมากกว่า เพราะสิ่งเหล่านี้แทบจะกลายเป็นส่วนสำคัญในชีวิตประจำวันของเราในการสื่อสารหรือรับชมเนื้อหาต่าง ๆ ไปแล้ว ซึ่งแพลตฟอร์มที่กล่าวมานั้นล้วนถือว่าเป็นธุรกิจโอทีทีทั้งสิ้น กล่าวได้ว่า ธุรกิจโอทีทีอยู่ใกล้ตัวเราและมีความเกี่ยวข้องกับเรามากกว่าที่คิด เพื่อประกอบความเข้าใจที่มากยิ่งขึ้นในบทนี้ผู้วิจัยจะอธิบายถึงแนวคิดเบื้องต้นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโอทีที สภาพการณ์ของโอทีทีในประเทศไทย หลักการพื้นฐานทางภาษีอากร ตลอดจนแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากบริการโอทีที โดยจะอธิบายตามลำดับ ดังนี้

#### 2.1 แนวคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับธุรกิจโอทีที

ในปัจจุบันนี้ คำว่าโอทีที มักจะปรากฏให้เห็นอยู่บ่อย ๆ ในยุคที่อินเทอร์เน็ตได้เข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในชีวิตประจำวันของคนทั่วไปแล้ว อีกทั้งข่าวที่ว่า กสทช. มีแผนการที่จะจัดเก็บภาษีโอทีทีในอนาคต<sup>4</sup> แต่ถึงแม้จะมีการกล่าวถึงโอทีทีเพิ่มมากขึ้นในยุคนี้ แต่หลาย ๆ คนก็อาจจะยังไม่ทราบว่าโอทีทีคืออะไร ในหัวข้อนี้จึงจะอธิบายถึง 2.1.1 นิยามของโอทีที 2.1.2 ประเภทของบริการโอทีที 2.1.3 บุคคลที่เกี่ยวข้องในธุรกิจโอทีที และ 2.1.4 รูปแบบการหารายได้จากบริการโอทีทีของผู้ให้บริการ ตามลำดับ ดังนี้

##### 2.1.1 นิยามของโอทีที

Over-The-Top (OTT) หรือ โอทีที มีที่มาจากคำว่า Over มาจาก Over the top of the network ซึ่งหมายถึงการให้บริการของธุรกิจที่มีลักษณะเป็นการให้บริการอยู่บนโครงข่ายอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการอื่น โดยเป็นการเรียกชื่อตามลักษณะของการประกอบธุรกิจประเภทนี้นั่นเอง กล่าวคือ เป็นการประกอบธุรกิจเนื้อหารายการ การสื่อสาร หรือบริการต่าง ๆ ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตโดยอาศัยโครงข่ายอินเทอร์เน็ตที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคม โดยไม่ต้องสร้างโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง

คำว่า โอทีที (OTT) หรือ Over-The-Top ในปัจจุบันไม่ได้มีคำนิยามที่เป็นสากล และได้มีการนิยามไว้หลากหลาย เช่น สหภาพโทรคมนาคมระหว่างประเทศ ได้กำหนดความหมายของ โอทีที คือ แอปพลิเคชันที่เข้าถึงและส่งผ่านอินเทอร์เน็ตสาธารณะที่อาจใช้แทนบริการโทรคมนาคมแบบดั้งเดิม<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Advanced Research Group, โอทีที (OTT) คืออะไร? [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤศจิกายน 2563 จาก <https://www.ar.co.th/kp/th/416>

<sup>5</sup> International Telecommunication Union, *New ITU Recommendation provides parameters for a collaborative framework for OTTs* [Online], Retrieved on November 10, 2020 from <https://news.itu.int/new-itu-recommendation-provides-parameters-for-a-collaborative-framework-for-otts/>



หน่วยงานกำกับดูแลด้านสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป (Body of European Regulator for Electronic Communication: BEREC) ได้นิยามความหมายของโอทีที หมายถึง เนื้อหา บริการ หรือแอปพลิเคชันที่มอบให้กับผู้ใช้ปลายทางผ่านอินเทอร์เน็ตสาธารณะ<sup>6</sup>

คุณ Moktar Mnakri ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญในสหภาพโทรคมนาคมระหว่างประเทศ (International Telecommunication Union: ITU) ได้อธิบายว่า OTT (Over-The-Top) หมายถึง แอปพลิเคชันและบริการที่สามารถเข้าถึงได้ผ่านอินเทอร์เน็ตและอยู่บนเครือข่ายของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต เช่น เครือข่ายสังคม (social networks) เครื่องมือค้นหา (search engines) ไซต์รวบรวมวิดีโอสมัครเล่น (amateur video aggregation sites) เป็นต้น<sup>7</sup>

ในประเทศฝรั่งเศสเป็นกลุ่มประเทศลำดับต้น ๆ ของโลก ที่เปลี่ยนการเรียกชื่อระบบการสื่อสารให้มีความชัดเจนครอบคลุมต่อการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี โดยเรียกระบบการสื่อสารในยุคสมัยใหม่รวมทั้งหมดว่า “การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์” (La communication électronique) ทั้งนี้รูปแบบการสื่อสารที่ถูกแบ่งเป็นรูปแบบต่าง ๆ ภายใต้การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีบริการการสื่อสารที่สามารถตีความ ในระบบกฎหมายได้ว่าเป็นบริการโอทีที ซึ่งแนวคิดในการเปลี่ยนแปลงการใช้คำของประเภทการสื่อสารดังกล่าวมีที่มาจากกฎหมายสหภาพยุโรป 2002/21/CE ที่กำหนดให้การสื่อสารทาง อิเล็กทรอนิกส์ คือ 1) การสื่อสารเกิดจากการติดตั้งโครงข่ายอิเล็กทรอนิกส์เปิดที่เป็นสาธารณะ เช่น คลื่นความถี่ โครงข่ายอินเทอร์เน็ต โครงข่ายเคเบิลหรือโครงข่ายดาวเทียม เป็นต้น และ 2) การสื่อสารที่มาจากบริการการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ (Service de communications électroniques) ซึ่งเป็นบริการที่ทำการส่งสัญญาณบนโครงข่ายการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ โครงข่ายโทรคมนาคม และรวมไปถึงบริการส่งสัญญาณบนโครงข่ายเพื่อการแพร่ภาพออกอากาศในกิจการโทรทัศน์ แต่ไม่รวมถึงการผลิตเนื้อหารายการที่ออกอากาศแต่อย่างใด

จากกฎหมายสหภาพยุโรป 2002/21/CE ดังกล่าว ส่งผลให้ฝรั่งเศสออกกฎหมายว่าด้วยการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์และบริการสื่อสารภาพและเสียงวันที่ 19 กรกฎาคม 2004 (Loi n° 2004-669 du 9 juillet 2004 relative aux communications électroniques et aux services de communication audiovisuelle) มาใช้บังคับ ซึ่งได้กำหนดให้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงชื่อกฎหมายและองค์กรที่เกี่ยวข้องกับกิจการโทรคมนาคมทั้งหมด และแทนที่ด้วยคำว่า “การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์” (มาตรา 1) ซึ่งถือเป็นการจัดกลุ่มการสื่อสารทั้งรูปแบบดั้งเดิมและรูปแบบใหม่ที่มีการใช้เทคโนโลยีการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นการสื่อสารในกลุ่มเดียวกัน โดยกฎหมายว่าด้วยการไปรษณีย์และการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ (Code des postes et des communications électroniques : CPCE) ได้กำหนดคำนิยามใหม่ในมาตรา L 32 ว่า “การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า การสื่อสารที่มีการส่ง การแพร่ หรือการรับสัญญาณ ข้อความ ภาพ

<sup>6</sup> Body of European Regulators for Electronics Communications, *Report on OTT services* [Online], Retrieved on November 10, 2020 from file:///C:/Users/acer/Downloads/5751-berec-report-on-ott-services\_0.pdf, p.14.

<sup>7</sup> Moktar Mnakri, “Over-The-Top” Services: Enablers of Growth & Impacts on Economies [Online], Retrieved on November 10, 2020 from <https://www.itu.int/en/ITU-D/Regional-Presence/ArabStates/Documents/events/2015/EFF/Pres/OTT-%20Enablers%20for%20Growth%20%20Impacts%20on%20Economies%20m%20mnakri%20Nov%202015.pdf>

หรือเสียง ผ่านระบบไฟฟ้าแม่เหล็ก” โดยสามารถแบ่งการสื่อสารออกเป็นสองประเภท คือ การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นการตอบสนองต่อความต้องการสื่อสารเป็นการส่วนตัว และ การสื่อสารสาธารณะที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์<sup>8</sup> ซึ่งบริการโอทีทีทุกประเภทได้ถูกจัดอยู่ในการสื่อสารสาธารณะที่เป็นออนไลน์นี้ด้วย

ในส่วนของประเทศไทย ทั้งในต้วบทกฎหมายและในทางวิชาการ ยังไม่ได้มีการกำหนดนิยามของโอทีทีอย่างชัดเจนและเฉพาะเจาะจงเช่นเดียวกันกับต่างประเทศ โดยจะเป็นเพียงแค่การตีความจากกระบวนการให้บริการแล้วนำมาเป็นเกณฑ์ในการอธิบายความหมาย

เมื่อพิจารณาจากกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจะพบว่า ตามพระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 ยังคงแยกประเภทการสื่อสารเป็นกิจการประเภทกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคม โดยไม่ได้มีการกำหนดแยกกลุ่มประเภทการสื่อสารที่มีลักษณะเป็นการใช้เทคโนโลยีหลวมรวมเพื่อการบริการหลายด้านบนช่องทางอื่นนอกเหนือจากบริการกระจายเสียง บริการโทรทัศน์และบริการโทรศัพท์ไว้แต่อย่างใด

เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติการพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2560 ที่ได้กำหนดคำนิยามของ “ดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม หมายความว่า ระบบเศรษฐกิจและสังคมที่มีการ ติดต่อสื่อสาร การผลิต การอุปโภคบริโภค การใช้สอย การจำหน่ายจ่ายแจก การพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ การทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ การคมนาคมขนส่ง การโลจิสติกส์ การศึกษา การเกษตรกรรม การอุตสาหกรรม การสาธารณสุข การเงินการลงทุน การภาษีอากร การบริหาร จัดการข้อมูล และเนื้อหาหรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคมอื่นใด หรือการใด ๆ ที่มีกระบวนการ หรือการดำเนินงานทางดิจิทัลหรือทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งในกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ กิจการวิทยุคมนาคม กิจการโทรคมนาคม กิจการสื่อสารดาวเทียม และการบริหารคลื่นความถี่ โดยอาศัยโครงสร้างพื้นฐานเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร รวมทั้งเทคโนโลยีที่มีการหลอมรวม หรือ เทคโนโลยีอื่นใดในทำนองเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน” จะเห็นว่าจากนิยามดังกล่าวในกฎหมายฉบับนี้ได้ขยายความถึงรูปแบบการสื่อสารที่ส่งผลต่อกิจกรรมทางเศรษฐกิจประเภทอื่น ๆ โดยมีกิจกรรมรูปแบบเดิมอย่างกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมเป็นฐานในการเชื่อมต่อการให้บริการต่าง ๆ ในเศรษฐกิจดิจิทัล โดยผ่านเทคโนโลยีที่มีการหลอมรวม อย่างไรก็ตามกิจการที่เกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับการสื่อสารในระบบเศรษฐกิจดิจิทัลก็ยังไม่มียกกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่กำหนดในเรื่องการเข้าไปควบคุมหรือกำกับกิจการประเภทการสื่อสารรูปแบบใหม่ทั้งหลายเป็นการเฉพาะ

จากเว็บไซต์ The momentum ได้อธิบายถึงความหมายของโอทีทีและยกตัวอย่างให้เข้าใจง่ายว่า โอทีทีเป็นบริการเกี่ยวกับภาพ เสียง เนื้อหา และการติดต่อสื่อสารต่าง ๆ ที่ส่งต่อผ่านอินเทอร์เน็ต โดยไม่ต้องพึ่งผู้ให้บริการเครือข่ายคลื่นความถี่กระจายเสียงและโทรคมนาคม กล่าวคือ ในอดีตเราดูทีวีและฟังวิทยุได้เพราะผู้ผลิตเนื้อหาส่งเนื้อหาผ่านสถานีวิทยุโทรทัศน์ต่าง ๆ ที่ได้รับการจัดสรรคลื่นความถี่มา แต่ในปัจจุบันนี้

<sup>8</sup> พสธร อรรถพงษ์ไพศาล, *การกำกับกิจการ Over-the-Top (OTT) ในกิจการสื่อหลวมรวม: ศึกษาเปรียบเทียบระบบกฎหมายฝรั่งเศสและไทย*, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), น. 128.



ด้วยเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ตที่รวดเร็วและราคาถูกลง เสริมด้วยความแพร่หลายของสมาร์ตโฟน ทำให้บริการด้านเนื้อหาประเภทต่าง ๆ ขึ้นไปอยู่บนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทั้งหมด ทั้ง Facebook Youtube หรือ Netflix<sup>9</sup>

โดยจากความหมายที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า โอทีที หมายถึง เนื้อหา บริการ หรือ แอปพลิเคชันที่สามารถเข้าถึงได้ผ่านอินเทอร์เน็ตสาธารณะและอยู่บนเครือข่ายของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต

### 2.1.2 ประเภทของบริการโอทีที

จากนิยามคำว่าโอทีทีได้อธิบายมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าการให้คำนิยามคำว่าโอทีทีไว้อย่างกว้างมาก และเนื่องจากโอทีทีเป็นการผสมผสานเนื้อหา บริการ รวมถึงโครงข่ายหลายชนิดเข้าด้วยกัน การแบ่งประเภทของโอทีที จึงสามารถแบ่งได้หลายวิธีเพื่อความสะดวกในการพิจารณาประเด็นหนึ่ง ๆ ว่าจะจะเป็น<sup>10</sup>

- การแบ่งตามชนิดบริการ เช่น รายการโทรทัศน์หรือวิทยุที่เผยแพร่เวลาตรงกับที่กำลังเผยแพร่ในโครงข่ายกระจายภาพและเสียง หรือเคยเผยแพร่แล้วและผู้ชมเลือกเวลาดูได้เอง
- การแบ่งตามความสัมพันธ์ของผู้ผลิตเนื้อหา เช่น ผลิตเอง จ้างผลิต
- การแบ่งตามความสัมพันธ์ของผู้ให้บริการ เช่น ผู้ให้บริการเนื้อหาเป็นรายเดียวกับผู้ให้บริการโครงข่าย หรือเป็นคนละราย
- แบ่งตามการบอกรับสมาชิก เช่น มีการเสียค่าบริการสมาชิกหรือไม่
- แบ่งตามชนิดใบอนุญาต เช่น ใบอนุญาตกิจการโทรคมนาคม กิจการกระจายภาพและเสียง หรือไม่ต้องมีใบอนุญาต
- แบ่งตามประเด็นในการกำกับกิจการ
- แบ่งตามมิติอื่น ๆ

จากข้างต้นมีการแบ่งประเภทของโอทีทีได้หลากหลาย แต่ในภาพรวมแล้วการพิจารณาประเภทของบริการโอทีทีนั้น จึงต้องย้อนกลับไปหาการตีความคำอธิบายของบริการโอทีทีเสมอ โดยสามารถสรุปหลักเกณฑ์สำคัญสำหรับไว้พิจารณาว่าเป็นบริการโอทีทีหรือไม่<sup>11</sup> ดังนี้

- 1) บริการโอทีที จะต้องเป็นการบริการที่ผู้ให้บริการเป็นช่องทางในการสื่อสาร (Platform) เช่น แอปพลิเคชันหรือเว็บไซต์โดยให้บริการด้านเนื้อหาที่มีการไหลเวียนของข้อมูลในปริมาณที่สูงมาก
- 2) บริการโอทีที จะต้องมีการส่งผ่านเนื้อหา การจัดเก็บข้อมูลหรือการติดต่อสื่อสารผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ต
- 3) บริการโอทีที จะต้องเป็นบริการที่มีบริการเดิมอยู่ก่อนแล้วแต่สามารถเป็นตัวแทนหรือทางเลือกในการใช้แทนบริการเดิมได้

<sup>9</sup> ธิติมา อรุณีพัฒน์พงศ์, (2560, 7 มิถุนายน), 4 คำถามคาใจ เมื่อ กสทช. จะคุมเนื้อหา Over-the-Top (OTT), *The Momentum*, สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก <https://themomentum.co/special-report-over-the-top/>

<sup>10</sup> Bact, *OTT (Over the Top) คืออะไร?* [Online], สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก <https://bact.cc/2017/what-is-ott/>

<sup>11</sup> พสธร อรรถนุกงษ์ไพศาล, Op. cit..

หากพิจารณาวิเคราะห์หลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นเพื่อการจำแนกความเป็นบริการโอทีทีออกจากบริการออนไลน์อย่างอื่น จะพบว่ายังมีกลุ่มบริการที่สามารถพิจารณาเป็นบริการโอทีทีได้ 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ประเภทให้บริการด้านการสื่อสาร เช่น ไลน์ เฟซบุ๊ก แมสเซ็นเจอร์ สไกป์ และประเภทเนื้อหาหรือคอนเทนต์ เช่น ยูทูบ เน็ตฟลิกซ์ ไลน์ทีวี เป็นต้น<sup>12</sup> แต่ถ้าหากจำแนกบริการโอทีทีอย่างละเอียดก็สามารถที่จะจำแนกได้ถึง 6 กลุ่มบริการ<sup>13</sup> ได้แก่

1) กลุ่มบริการโทรทัศน์และวิดีโอ (TV and Video) กลุ่มนี้จัดได้ว่าเป็นบริการโอทีทีที่มีความใกล้เคียงกับบริการการสื่อสารรูปแบบเดิมเป็นอย่างมาก โดยกลุ่มบริการโทรทัศน์และวิดีโอในรูปแบบเดิมนั้นจะส่งเนื้อหาไปยังผู้ใช้บริการผ่านทางอุปกรณ์ที่สามารถรับภาพเคลื่อนไหวและเสียงได้ซึ่งจะใช้โครงข่ายในการส่งสัญญาณด้วยตัวเอง แต่เมื่อเทคโนโลยีได้มีการพัฒนา อินเทอร์เน็ตก็ได้เข้ามามีบทบาทในชีวิตประจำวันของเรามากขึ้น ส่งผลให้ผู้ผลิตเนื้อหาส่งผ่านเนื้อหาบนแพลตฟอร์มของตัวเองไปยังผู้ใช้บริการโดยอาศัยโครงข่ายอินเทอร์เน็ต ไม่ใช่โครงข่ายของตนเองเหมือนกับแบบเดิม ซึ่งอาจเป็นการนำเนื้อหาจากช่องโทรทัศน์ระดับชาติ (Free TV) มาฉายซ้ำบนแพลตฟอร์ม หรืออาจมีการผลิตเนื้อหาเป็นของตนเองและออกอากาศผ่านช่องทางของตนเองได้เช่นกัน ไม่ว่าจะเป็นรายการ ซีรีส์ หรือภาพยนตร์ กลุ่มบริการประเภทนี้ ได้แก่ Netflix, Youtube, LineTV, Hulu เป็นต้น

2) กลุ่มบริการเพลง (Music) กลุ่มบริการเพลงออนไลน์เป็นบริการที่จัดเก็บเพลงและเป็นแพลตฟอร์มในการเล่นเพลงในลิสต์ของตนด้วย กลุ่มบริการเพลงนี้แต่เดิมเป็นเทป ซีดี ดีวีดี มาจนถึงจัดเก็บเพลงผ่านอุปกรณ์อัจฉริยะต่าง ๆ เช่น Smart phone หรือ iPod แต่ได้ถูกแทนที่ด้วยบริการทางเลือกใหม่ผ่านแอปพลิเคชันฟังเพลงต่าง ๆ กลุ่มแอปพลิเคชันที่ได้รับความนิยม เช่น Spotify และ iTunes Match เป็นต้น

3) กลุ่มบริการการสื่อสารระหว่างบุคคล (Communication) กลุ่มนี้ได้รับความนิยมสูงและใกล้เคียงกับกิจการโครงข่ายโทรศัพท์เคลื่อนที่ซึ่งจะมีลักษณะเดียวกับกลุ่มโทรทัศน์และวิดีโอที่เป็นกิจการโอทีที คล้ายคลึงกับการบริการรูปแบบเดิม ซึ่งมีรูปแบบการให้บริการในการรับเข้าและโทรออกรวมถึงการส่งข้อความโดยใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ตแทนที่โครงข่ายโทรศัพท์และเรียกใช้รายชื่อที่สมัครไว้ในแอปพลิเคชันแทนหมายเลขโทรศัพท์ พฤติกรรมในการใช้บริการจึงมีลักษณะคล้ายคลึงกับรูปแบบเดิมค่อนข้างสูง บริการโอทีทีของกลุ่มการสื่อสารระหว่างบุคคลในปัจจุบันที่เป็นที่นิยมอย่างมาก ได้แก่ Zoom, Skype, Messenger, Line และ Whatsapp เป็นต้น

4) กลุ่มบริการผลิตภัณฑ (Productivity) กลุ่มนี้เป็นบริการที่อนุญาตให้บริการสินค้าและบริการผ่านทางแอปพลิเคชันและโครงข่ายอินเทอร์เน็ต โดยบริการที่เป็นที่นิยมอย่างมากคือ บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือที่เรียกว่า E-commerce ยังรวมถึงบริการสำหรับความสะดวกสบายในชีวิตประจำวัน เช่น การส่งอาหาร (UberEats) การเดินทาง (Uber, Grab Taxi) ที่พัก (AirBnB, Booking.com) เป็นต้น บริการประเภท

<sup>12</sup> วีรเดช พาณิชยวิสัย, (2560, 17 พฤษภาคม), ทำความรู้จัก "โอทีที วิดีโอ และโอทีที ทีวี ", กรุงเทพมหานคร, สืบค้นเมื่อ 10 พฤศจิกายน 2564 จาก <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/641287>

<sup>13</sup> Moktar Mnakri, Op. cit..



ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ก็จัดอยู่ในประเภทนี้เช่นกัน อาทิ แอปพลิเคชันจัดระเบียบเอกสาร การทำงาน หรือแม้กระทั่งกลุ่มบริการธนาคาร ธุรกรรมทางการเงินต่าง ๆ เป็นต้น

5) กลุ่มบริการเทคโนโลยี (Technology) เป็นกลุ่มที่เป็นนวัตกรรมในการจัดเก็บและรวบรวมข้อมูลที่มีจำนวนมากหลายล้านรายการ ได้โดยไม่ต้องพึ่งพาตู้จัดเก็บแฟ้มเอกสาร ซึ่งปัจจุบันเทคโนโลยีในการจัดเก็บเอกสารให้อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นที่นิยมอย่างมาก ได้แก่ เทคโนโลยีระบบ “Cloud” บริการโอทีที กลุ่มนี้เป็นการช่วยจัดระเบียบข้อมูลต่าง ๆ ที่เคลื่อนไหวอยู่บนโลกออนไลน์มาจัดเก็บรักษาอยู่ในระบบซึ่งสามารถค้นหาและเรียกใช้ได้ง่ายที่สุด โดยผ่านการเชื่อมต่อโครงข่ายอินเทอร์เน็ต บริการที่ได้รับความนิยมโดยทั่วไป เช่น Dropbox และ Google Drive เป็นต้น

6) กลุ่มบริการสังคมชุมชน (Community) กลุ่มนี้เป็นบริการที่รวบรวมเครือข่ายทางสังคมผ่านอินเทอร์เน็ต หรือ Social Network นั่นเอง เป็นการสื่อสารและแสดงความเคลื่อนไหวของผู้คนผ่านทางชุมชนออนไลน์ ทั้งนี้บริการกลุ่มนี้อาจมีความทับซ้อนกับบริการกลุ่มโทรทัศน์และกลุ่มการสื่อสารได้ เพราะแอปพลิเคชันของกลุ่มนี้สามารถนำขึ้นมาแสดงบนพื้นที่ของตนเองในชุมชนออนไลน์ได้ สามารถพูดคุย ส่งข้อความ ต่าง ๆ ได้ ซึ่งเป็นทั้งเครือข่ายทางสังคมออนไลน์ (Social Network) และสื่อออนไลน์ (Social Media) ได้ในเวลาเดียวกัน บริการโอทีที ในกลุ่มนี้อาจนำมารวมเป็นกลุ่มเดียวกับกลุ่มโทรทัศน์และการสื่อสารได้ในบางกิจกรรม ตัวอย่างกลุ่มกิจการสังคมชุมชน คือ Facebook, Twitter และ Instagram ซึ่งเป็นที่นิยมทั่วโลก

สรุปได้ว่า กลุ่มบริการที่สามารถพิจารณาเป็นบริการโอทีทีได้มี 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ประเภทให้บริการด้านการสื่อสารซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับกิจการโทรคมนาคม และประเภทเนื้อหาหรือคอนเทนต์ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับกิจการโทรทัศน์ ซึ่งหากแบ่งแยกประเภทแบบละเอียดก็จะมีทั้งสิ้น 6 กลุ่ม ด้วยกัน ได้แก่ กลุ่มบริการโทรทัศน์และวิดีโอ กลุ่มบริการเพลง กลุ่มบริการการสื่อสารระหว่างบุคคล กลุ่มบริการผลิตภัณฑ์ กลุ่มบริการเทคโนโลยี และกลุ่มบริการสังคมชุมชน

### 2.1.3 บุคคลที่เกี่ยวข้องในกิจการโอทีที

เมื่อแยกประเภทของกิจการโอทีทีได้ทั้งหมด 6 ประเภทดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในแต่ละประเภทย่อมมีบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อให้การบริการธุรกิจโอทีทีสามารถดำเนินการต่อไปได้ โดยบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจโอทีที ได้แก่ บุคคลเหล่านี้ซึ่งมีด้วยกัน 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ผู้ให้บริการและผู้ใช้บริการ

1) ผู้ให้บริการ สามารถจำแนกได้ออกเป็น 2 ประเภทย่อย คือ

(1) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (internet service providers: ISPs), ผู้ให้บริการเข้าถึงอินเทอร์เน็ต (internet access providers: IAPs) คือ บริษัทที่ให้บริการเข้าถึงอินเทอร์เน็ตแก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นลูกค้า โดยอาจเป็นบุคคลหรือบริษัทก็ได้ ยกตัวอย่างผู้ให้บริการหลักในประเทศไทย หากเป็นในกลุ่มของอินเทอร์เน็ตบรอดแบนด์ประจำที่ ได้แก่ TICC (บริษัท โทร อินเทอร์เน็ต คอร์เปอเรชั่น จำกัด), 3BB, TOT, Awn (บริษัท แอดวานซ์ ไวร์เลส เน็ตเวิร์ค จำกัด) เป็นต้น และในกลุ่มอินเทอร์เน็ตบรอดแบนด์เคลื่อนที่ เช่น



AWN (บริษัท แอดวานซ์ ไวร์เลส เน็ทเวอร์ค จำกัด), กลุ่ม TRUE, DTN (บริษัท ดีแทค ไตรเน็ต จำกัด), CAT, TOT เป็นต้น<sup>14</sup>

การให้บริการอินเทอร์เน็ต ตามกฎหมายไทยถือว่าเป็นกิจการโทรคมนาคมอย่างหนึ่ง ซึ่งหากจะประกอบกิจการดังกล่าว จำต้องมีการขออนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคม โดยใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคมให้มีสามแบบ ดังนี้<sup>15</sup>

ก. ใบอนุญาตแบบที่หนึ่ง ได้แก่ ใบอนุญาตสำหรับผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมที่ไม่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเอง และเป็นกิจการที่มีลักษณะสมควรให้มีการบริการได้โดยเสรี

ข. ใบอนุญาตแบบที่สอง ได้แก่ การให้บริการโทรคมนาคมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการจำกัดเฉพาะกลุ่มบุคคล หรือการให้บริการโทรคมนาคมที่ไม่มีผลกระทบต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม หรือการให้บริการโทรคมนาคมที่ไม่มีผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะและผู้บริโภค โดยแบ่งเป็น 3 ประเภทย่อยคือ 1. การประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเอง เพื่อให้เข้าใช้ 2. การประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเอง เพื่อให้เข้าใช้และให้บริการโทรคมนาคม และ 3. การประกอบกิจการโทรคมนาคมที่ไม่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเอง

<sup>14</sup> สำนักวิชาการและจัดการทรัพยากรโทรคมนาคม สายงานกิจการโทรคมนาคม, คณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ, รายงานสภาพตลาดโทรคมนาคม ประจำปีไตรมาสที่ 3 ปี 2563 [Online], สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2563 จาก [http://www.nbtc.go.th/getattachment/Business/commu/telecom/informatior/research/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B9%82%E0%B8%97%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%A1%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%84%E0%B8%A1/markettelecom63/q3-2563/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B9%84%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%AA3Q63\\_Final.pdf.aspx](http://www.nbtc.go.th/getattachment/Business/commu/telecom/informatior/research/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B9%82%E0%B8%97%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%A1%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%84%E0%B8%A1/markettelecom63/q3-2563/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B9%84%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%AA3Q63_Final.pdf.aspx)

<sup>15</sup> มาตรา 7 พระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 ประกอบประกาศคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคม ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 137 ตอนพิเศษ 65 ง วันที่ 19 มีนาคม 2563 และ ประกาศคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ เรื่อง กำหนดลักษณะและประเภทของกิจการโทรคมนาคมที่ต้องได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคม ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 136 ตอนพิเศษ 142 ง วันที่ 4 มิถุนายน 2562

ค. โบราณญาตแบบที่สาม ได้แก่ การประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเองเพื่อให้เข้าใช้ที่มีลักษณะการให้บริการ<sup>16</sup> หรือการประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเองเพื่อให้เข้าใช้และให้บริการโทรคมนาคมที่มีลักษณะการให้บริการ<sup>17</sup>

(2) ผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชัน (Content and applications providers: CAPs) คือ องค์กรหรือบุคคลที่สร้างเนื้อหาหรือบริการบนอินเทอร์เน็ตหรือผ่านทางบริการพิเศษต่าง ๆ<sup>18</sup> ซึ่งในส่วนของผู้ให้บริการนี้อาจจะเป็นได้ทั้งบริการโอทีที บริษัทที่ผลิตสื่อต่าง ๆ ผู้ถือสิทธิในรายการ ผู้ให้บริการที่เป็นผู้สร้างเนื้อหาเอง หรือแม้กระทั่งผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตก็อาจเป็นผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันนี้ได้ด้วยเช่นกัน โดยผู้ให้บริการนี้จะได้รับรายได้จากผู้บริโภคโดยตรงหรือจากการโฆษณา<sup>19</sup>

2) ผู้ใช้บริการ (user) คือ บุคคลที่ซื้อการเข้าถึงบริการอินเทอร์เน็ตจากผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ตและใช้เนื้อหาหรือแอปพลิเคชันจากผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชัน โดยผู้ให้บริการอาจจะเป็นบุคคลหรือเป็นบริษัทก็ได้<sup>20</sup> สามารถจำแนกได้ออกเป็น 2 ประเภทย่อยเช่นกัน คือ

(1) ผู้ใช้บริการแบบมีค่าใช้จ่าย (เสียเงิน) กล่าวคือ มีการบอกรับเป็นสมาชิก

(2) ผู้ใช้บริการแบบไม่มีค่าใช้จ่าย (ไม่เสียเงิน)

<sup>16</sup> ในกรณี ดังนี้

- การให้บริการโทรคมนาคมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการแก่บุคคลทั่วไป จำนวนมาก
- การให้บริการโทรคมนาคมซึ่งอาจมีผลกระทบต่อโดยนัยสำคัญต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม
- การให้บริการโทรคมนาคมซึ่งอาจมีผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ
- การให้บริการโทรคมนาคมซึ่งมีเหตุจำเป็นต้องคุ้มครองผู้บริโภคเป็นพิเศษ
- การให้บริการโทรคมนาคมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการจ กัดเฉพาะ กลุ่มบุคคลและมีผลกระทบต่อโดยนัยสำคัญต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม

- การให้บริการโทรคมนาคมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการจำกัดเฉพาะ กลุ่มบุคคลและอาจมีผลกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ หรือ
- การให้บริการโทรคมนาคมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการจ กัดเฉพาะ กลุ่มบุคคลและมีเหตุจ าเป็นต้องคุ้มครองผู้บริโภคเป็นพิเศษ

<sup>17</sup> ในกรณี ดังนี้

- กรณีเป็นการให้เข้าใช้โครงข่ายโทรคมนาคมที่มีวัตถุประสงค์และผลกระทบในการประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเองเพื่อให้ เข้าใช้ที่มีลักษณะการให้บริการ

- กรณีให้บริการโทรคมนาคมโดยใช้โครงข่ายโทรคมนาคมของตนเอง ตามวัตถุประสงค์และผลกระทบในการประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเองเพื่อให้เข้าใช้ที่มีลักษณะการให้บริการ

<sup>18</sup> Bird & Bird LLP, *Net Neutrality: The 10 key points to know about the BEREC draft Guidelines* [Online], Retrieved on 2021, November 25, from <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=789288b1-9b81-45e6-bfee-b660f85de595>

<sup>19</sup> Body of European Regularors for Electronic Communication, *Report on differentiation practices and related competition issues in the scope of net neutrality* [ Online] , Retrieved on 2021, November 25 from [file:///C:/Users/acer/Downloads/1094-berec-report-on-differentiation-practice\\_0.pdf](file:///C:/Users/acer/Downloads/1094-berec-report-on-differentiation-practice_0.pdf)

<sup>20</sup> Ibid.



## 2.1.4 รูปแบบการหารายได้จากบริการโอทีทีของผู้ให้บริการ

บุคคลที่เกี่ยวข้องในธุรกิจโอทีทีที่นั่นมีด้วยกัน 2 ประเภทใหญ่ ๆ ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยรูปแบบการหารายได้ของผู้ให้บริการสามารถแยกได้ ดังนี้

1) ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต จะมีรายได้จากค่าธรรมเนียมที่ผู้ใช้บริการสำหรับการเข้าถึงอินเทอร์เน็ต ไม่ว่าจะผ่านบนคอมพิวเตอร์ มือถือ และอุปกรณ์เคลื่อนที่

2) ผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชัน โดยในส่วนของผู้ให้บริการก็จะมีบางกรณีที่ผู้ใช้อาจจะต้องเสียค่าบริการเพื่อให้ได้รับบริการจากผู้ให้บริการ ซึ่งสามารถแบ่งแยกตามรายงานที่โทมัส คอนซัลตัง นำมารวบรวมไว้ จำแนกออกเป็น 5 ประเภท<sup>21</sup> ดังนี้

(1) รูปแบบการหารายได้จากการเก็บค่าสมาชิก (Subscription Video on Demand: SVoD) คือ การที่ผู้ใช้บริการจะต้องจ่ายเงินจำนวนหนึ่งอาจจะเป็นรายวัน รายเดือนหรือรายปี ซึ่งเมื่อจ่ายค่าสมาชิกแล้ว ผู้ใช้บริการก็สามารถที่จะรับชมเนื้อหาหรือสื่อต่าง ๆ ไม่ว่าจะ เป็นภาพยนตร์ ละคร หรือรายการในบริการโอทีทีที่นั่นได้ทั้งหมดอย่างไม่จำกัด

(2) รูปแบบการหารายได้จากการเก็บค่าบริการเป็นรายครั้ง (Transactional Video on Demand: TVoD) โดยในรูปแบบนี้จะสามารถแบ่งได้อีก 2 รูปแบบย่อย คือ

ก. การคิดค่าบริการต่อครั้งที่รับชม (Pay-Per-View: PPV) หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Download to rent (DTR) เป็นการคิดค่าบริการตามรายการที่เลือกรับชม<sup>22</sup> เป็นการเลือกเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น ผู้ใช้บริการต้องการรับชมรายการหนึ่งเพียงรายการเดียว ไม่ได้อยากรับชมรายการอื่น ๆ ผู้ใช้บริการก็สามารถที่จะซื้อการรับชมนั้นได้ โดยจ่ายค่าบริการแค่เพียงรายการนั้น

ข. การซื้อเพื่อเก็บ (Download to Own: DTO) หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า Electronic Sell Through (EST) เป็นการที่ผู้บริโภคซื้อเนื้อหาหรือสื่อดิจิทัลต่าง ๆ โดยการจ่ายเงินค่าดาวน์โหลดเพียงครั้งเดียว และสามารถดูหรือเข้าถึงเนื้อหานั้น ๆ ได้ตลอดเวลาผ่านอินเทอร์เน็ต<sup>23</sup> และได้ทุกอุปกรณ์

(3) รูปแบบการหารายได้จากโฆษณา (Advertising-Based Video on Demand: AVoD) เป็นรูปแบบการหารายได้ของผู้ให้บริการโดยที่ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงเนื้อหาหรือสื่อต่าง ๆ ได้ตามสะดวกโดยไม่ต้องจ่ายค่าบริการใด ๆ แต่จะต้องรับชมโฆษณาจากผู้ให้บริการ<sup>24</sup> ดังนั้น ผู้ให้บริการในประเภทนี้จะได้รับ

<sup>21</sup> บริษัท โทมัส คอนซัลตัง จำกัด, รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาแนวทางการกำกับดูแลการแข่งขันในกิจการโทรทัศน์แบบ Over the Top (Competition Regulation on OTT TV) [Online], Retrieved 2021, November 26 from <https://broadcast.nbt.go.th/data/academic/file/600200000005.pdf>

<sup>22</sup> McDonough Telephone Cooperative, What's the Difference Between Pay-Per-View and On Demand? [Online], Retrieved on 2021, December 4 from <https://www.mdtc.net/whats-the-difference-between-pay-per-view-and-on-demand/>

<sup>23</sup> Muvi, Electronic Sell Through (EST) [Online], Retrieved on 2021, December 4 from <https://www.muvi.com/wiki/what-is-electronic-sell-through-est.html>

<sup>24</sup> Diva Rai, All you need to know to create your own OTT platform, ipleaders [Online], Retrieved on 2021, December 4 from <https://blog.ipleaders.in/all-you-need-to-know-to-create-your-own-ott-platform/>; The digital entertainment group,

รายได้จากการโฆษณาของเจ้าของสินค้าหรือบริการ หรือบริษัทโฆษณา ตัวอย่างบริการโอทีทีประเภทนี้ ได้แก่ Youtube และ Line TV เป็นต้น

(4) รูปแบบการหารายได้จากการเก็บค่าบริการเพิ่มเติมจากบริการเสริม (Freemium) คือ ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงเนื้อหาหรือสื่อต่าง ๆ ที่เป็นระดับมาตรฐานทั่วไปได้โดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายใด ๆ แต่ถ้าหากบริโภคต้องการที่จะเข้าถึงเนื้อหาหรือสื่อที่เป็นบริการเสริมก็ต้องจ่ายค่าบริการเพิ่มเติม<sup>25</sup> ซึ่งอาจพบได้ในหลายลักษณะ โดยอาจเป็นค่าสมาชิกหรือหารับชมเนื้อหาแต่ไม่ต้องการรับชมโฆษณา ก็สามารถสมัครบริการเสริมเมื่อไม่ต้องการรับชมโฆษณาก็ได้ ยกตัวอย่างบริการโอทีทีประเภทนี้ เช่น Youtube Premium และ Viu เป็นต้น

(5) การให้บริการโอทีทีที่แบบไม่หารายได้ (OTT TV as a Feature) จากรูปแบบที่กล่าวมาทั้ง 4 ประเภทข้างต้นนั้น เป็นการหารายได้ของผู้ให้บริการในแต่ละแบบที่แตกต่างกันไป แต่ในประเภทที่ 5 นี้ เป็นกรณีที่ผู้ให้บริการไม่หารายได้ กล่าวคือ ไม่คิดค่าใช้จ่ายในการใช้บริการโอทีทีแต่เป็นการเพิ่มช่องทางให้แก่ผู้ใช้บริการสามารถเข้าถึงรายการตามแพ็คเกจที่ตนเป็นสมาชิกอยู่ได้สะดวกมากขึ้น ดังนั้น การไม่หารายได้ของธุรกิจตามประเภทนี้จึงสามารถพบได้จากผู้ให้บริการที่มีฐานลูกค้าเดิมอยู่แล้ว เหตุผลหลักเพื่อรักษาฐานลูกค้าหรือป้องกันไม่ให้เกิดการยกเลิกบริการของตนเพื่อไปใช้บริการ OTT TV รายอื่น<sup>26</sup>

จะเห็นได้ว่าธุรกิจโอทีทีที่มีความครอบคลุมสิ่งต่าง ๆ ในยุคดิจิทัลอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นในด้านของตัวธุรกิจโอทีทีเองที่เป็นธุรกิจที่อาศัยโครงข่ายอินเทอร์เน็ตเพื่อการสื่อสารหรือส่งผ่านเนื้อหาจากผู้ให้บริการไปยังผู้บริโภค อีกทั้งยังมีบริการที่มากมายอันจะเห็นได้จากการแบ่งแยกประเภทของธุรกิจโอทีทีได้ถึง 6 กลุ่ม อีกทั้งรูปแบบการหารายได้ก็มีความหลากหลาย ด้วยเหตุนี้เองจึงทำให้ธุรกิจโอทีทีที่สามารถดำรงอยู่ได้ในปัจจุบันและมีแนวโน้มที่จะเป็นธุรกิจที่จะได้รับความนิยมและเติบโตต่อไปเรื่อย ๆ ในยุคที่ผู้คนเริ่มพึ่งพาเทคโนโลยีในการใช้ชีวิตของตนมากขึ้น

เมื่อเราทราบถึงแนวคิดเบื้องต้นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโอทีทีโดยรวมทั้งหมดแล้ว ต่อไปจะกล่าวถึงสภาพการณ์ของโอทีทีในประเทศไทย ว่าในปัจจุบันนี้ธุรกิจโอทีทีในไทยเป็นอย่างไร มีลักษณะงานและการดำเนินการอย่างไรบ้าง

## 2.2 สภาพการณ์ของโอทีทีในประเทศไทย

ธุรกิจโอทีทีที่ไม่ได้เป็นธุรกิจที่ได้รับความนิยมเพียงแคในต่างประเทศเท่านั้น ในส่วนของประเทศไทย ธุรกิจโอทีทีก็เป็นที่นิยมเช่นกัน ประกอบกับในช่วงที่มีสถานการณ์โรคระบาดโควิด-19 ทำให้ภาครัฐออก

DEG Guide June 2020 [ Online] , Retrieved on 2021, December 4 from <https://www.degonline.org/wp-content/uploads/2020/08/digital-definitions-v5.pdf>

<sup>25</sup> Vineet Kumar, Making “ Freemium ” Work [ Online] , Retrieved on 2021, December 4 from <https://hbr.org/2014/05/making-freemium-work>

<sup>26</sup> สำนักวิชาการและจัดการทรัพยากรโทรคมนาคม สายงานกิจการโทรคมนาคม, คณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ, Op cit..



นโยบายไม่ว่าจะเป็นการดำเนินชีวิตแบบ new normal หรือ work from home เหตุการณ์นี้ก็ถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ธุรกิจไอทีที่ได้รับความนิยมเพิ่มมากขึ้นในประเทศไทย โดยในหัวข้อนี้จะอธิบายถึง 2.2.1 สภาพการณ์โดยทั่วไปของธุรกิจไอทีที่ 2.2.2 ลักษณะการทำงานของธุรกิจไอทีที่ 2.2.3 ผลกระทบต่อผู้ประกอบการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ และ 2.2.4 ความไม่เป็นธรรมในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจ โดยอธิบายในแต่ละเรื่องได้ ตามลำดับ ดังนี้

### 2.2.1 สภาพการณ์โดยทั่วไปของธุรกิจไอทีที่

สำหรับประเทศไทยสื่อต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสื่อสิ่งพิมพ์ สื่อวิทยุโทรทัศน์ และสื่ออื่น ๆ จะมีการเปลี่ยนแปลงแบบค่อยเป็นค่อยไป โดยหากเป็นกรณีของสื่อโทรทัศน์ การเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญเกิดขึ้นในปี 2557 ซึ่งก็คือ การรับเอาเทคโนโลยีดิจิทัลมาใช้ในการส่งสัญญาณแทนระบบแอนะล็อกแบบเดิม มีการเริ่มเปิดให้ประมูลคลื่นความถี่ ดังนี้ จึงทำให้มีผู้บริการรายใหม่เข้ามาเพิ่มมากขึ้น ลดการผูกขาด ส่งผลให้มีการเกิดการแข่งขันในการให้บริการมากขึ้น ผู้ให้บริการจึงต้องมีการปรับตัวโดยการพัฒนาบริการของตนเองเพื่อแข่งกับผู้ให้บริการรายอื่นและดึงดูดผู้ชม จนมาถึง ณ ปัจจุบันที่อินเทอร์เน็ตเข้ามาเป็นส่วนสำคัญในการใช้ชีวิต ผู้ให้บริการจึงเล็งเห็นช่องว่างในการขยายช่องทางเพื่อความอยู่รอดของธุรกิจของตน จึงก่อให้เกิดการขยายช่องทางในการให้บริการของตนไปสู่การให้บริการผ่านโครงข่ายโทรคมนาคม หรือนำเทคโนโลยีอินเทอร์เน็ตทั้งแบบใช้สายและแบบไร้สายมาสนับสนุนการให้บริการเผยแพร่เนื้อหารายการผ่านทางเว็บไซต์และแอปพลิเคชัน<sup>27</sup>

จากการที่อินเทอร์เน็ตเข้ามามีบทบาทในชีวิตมากขึ้น รวมถึงการพัฒนาของอุปกรณ์ต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นคอมพิวเตอร์ โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่าง ๆ รวมถึงพฤติกรรมของผู้บริโภคที่เปลี่ยนแปลงไป การพัฒนาของวงการสื่อดิจิทัล ที่เริ่มมีการส่งเนื้อหาผ่านทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งกำลังมีอิทธิพลเพิ่มขึ้นทุก ๆ วัน และยังเป็นที่ยอมรับอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจาก บริการไอทีที่เมื่อเทียบกับบริการโทรทัศน์ (Audio Visual) อื่น ๆ ปัจจัยที่เป็นตัวเปรียบเทียบที่เห็นได้ชัดที่สุด คือ บริการไอทีที่นั้นสามารถรับชมเนื้อหาหรือบริการต่าง ๆ ได้โดยไม่ต้องใช้อุปกรณ์ใด ๆ มากมาย ทั้งเสาอากาศหรือสายเคเบิล อีกทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพิ่มเติมก็เสียต่ำกว่าหรือไม่เสียเลย แต่ได้คุณภาพของเนื้อหาหรือบริการที่ดีกว่าหรือเทียบเท่าบริการโทรทัศน์อื่น ๆ และอีกปัจจัยสำคัญที่ทำให้บริการไอทีที่มีการเติบโตมากขึ้น คือ ในด้านของผู้ให้บริการบางรายไม่ต้องลงทุนโครงข่ายอินเทอร์เน็ตเอง ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการแพร่สัญญาณภาพและเสียงออกอากาศซึ่งถือเป็นหนึ่งในลักษณะสำคัญของบริการ Over-the-Top (OTT)<sup>28</sup> ที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อข้างต้น

เดิมสภาพการณ์ของธุรกิจไอทีในประเทศไทยได้ถูกคาดการณ์ไว้ว่าเมื่อ 5G เกิดขึ้นในประเทศไทยจะมีปริมาณการใช้งานดาต้าเพิ่มมากขึ้นถึงประมาณ 40 เท่าของการใช้งานในระบบ 3G และ 4G ซึ่งปี 2561 การ

<sup>27</sup> รมิดา จรินทร์พิทักษ์, บริการ OTT: ความท้าทายต่อสื่อเก่าและการกำกับดูแล, *NBTC Journal*, 1(1), 316-341.

<sup>28</sup> Ibid.



ใช้งานดาต้าเฉลี่ยประมาณ 6 ล้านเทราไบต์ต่อปี<sup>29</sup> แต่ในปัจจุบันอยู่ในช่วงที่มีการแพร่ระบาดของโรคระบาดโควิด-19 ส่งผลให้การดำเนินชีวิตประจำวันต้องเกี่ยวข้องกับอินเทอร์เน็ตเพิ่มมากขึ้น อาจกล่าวได้ว่าธุรกิจโอทีที มีแนวโน้มที่จะเป็นช่องทางที่จำเป็นในการใช้ชีวิตซึ่งสอดคล้องกับสถิติที่เป็นการสำรวจในช่วงโควิด-19 พบว่าคนเจนแซดใช้แพลตฟอร์มออนไลน์มากขึ้น<sup>30</sup> อีกทั้ง ข้อมูลสำนักงาน กสทช. ระบุว่า จำนวนผู้ชมโอทีทีทั่วประเทศไทยในปี 2562 มีประมาณ 1.3 ล้านราย และจะเติบโตต่อเนื่องไปถึง 2 ล้านราย ในอีก 5 ปีข้างหน้า ขณะที่จำนวนผู้ชมโอทีทีในตลาดโลกปีเดียวกันจะอยู่ที่ 657.41 ล้านราย และจะเพิ่มขึ้นไปถึง 1 พันล้านรายในปี 2566 แต่เมื่อพิจารณาในส่วนของรายได้ของผู้ให้บริการโอทีทีในไทยพบว่า ผู้ให้บริการรายใหญ่ที่สุดคือ YouTube ซึ่งเป็นผู้ให้บริการที่มีรายได้มาจากค่าโฆษณาและรายได้เสริมจากการให้บริการสมาชิกที่ต้องการรับชมวิดีโอแบบมีค่าใช้จ่าย (Video on Demand) โดยมีสัดส่วนรายได้ร้อยละ 77 เมื่อเทียบกับผู้ให้บริการรายอื่นในกลุ่มเดียวกัน และจากข้อมูลปี 2561 พบว่ามีผู้ใช้งาน YouTube รวมถึง 1,300,000,000 คน มีการ upload วิดีโอขึ้นบน YouTube รวมกว่า 300 ชั่วโมงในทุก ๆ นาที และมีผู้เข้าชมในแต่ละวันสูงถึงกว่า 30 ล้านคน

โดยภาพรวมการให้บริการโอทีทีของไทยยังคงอยู่ในช่วงของการเริ่มต้น แม้มีผู้ให้บริการรายหลักที่เป็นผู้ครอบครองตลาดคือ YouTube แต่ปัจจุบันมีผู้ให้บริการและรูปแบบเนื้อหาที่ค่อนข้างหลากหลายมากขึ้น ผู้ให้บริการรายใหม่ ๆ ที่เริ่มเข้ามาแย่งชิงส่วนแบ่งตลาดเป็นกลุ่มผู้ให้บริการโอทีทีแบบวิดีโอสตรีมมิ่งอย่าง LINE TV และผู้ให้บริการโทรทัศน์แบบบอกรับสมาชิกซึ่งให้บริการโอทีทีในนาม TrueID หรือผู้ให้บริการโทรคมนาคมอย่าง AIS play ได้รับความนิยมมากขึ้นโดยในปี 2562 ตลาดบริการกลุ่มนี้เติบโตถึง 21.60% โดยจากยอดจำนวนผู้ชม ที่คาดการณ์ในปี 2562 พบว่ามีจำนวน 1.13 ล้านราย และคาดการณ์ว่าจะเพิ่มเป็น 1.30 ล้านรายในปี 2563 เนื่องมาจากการจัดหาเนื้อหารายการที่น่าสนใจ หลากหลาย และความมีเสถียรภาพมากขึ้นของอินเทอร์เน็ตทำให้ผู้รับชมพึงพอใจ<sup>31</sup>

รวมถึงรายงานวิเคราะห์ตลาดโอทีที ของสำนักนโยบายและวิชาการกระจายเสียงและโทรทัศน์ (วส.) สำนักงาน กสทช. และข้อมูลการวิจัยล่าสุดของ Ovum บริษัทจัดเก็บวิเคราะห์ข้อมูลและบริษัทที่ปรึกษาที่มีความเชี่ยวชาญด้านโทรคมนาคมและเทคโนโลยีจากประเทศอังกฤษ<sup>32</sup> ได้สำรวจตลาดโลกของผู้ใช้บริการโอทีทีแบบลงทะเบียนเป็นสมาชิก พบว่า ในปี 2019 ตลาดรวมผู้ลงทะเบียนใช้บริการโอทีทีทั่วโลกจะอยู่ที่ 657 ล้านราย และจะเพิ่มขึ้นไปถึง 968 ล้านรายในปี 2023 โดยเป็นการเติบโตทุกปี

<sup>29</sup> Positioning, (2562, 8 เมษายน), เก็บภาษีไม่สำเร็จ! กสทช.ชงเก็บเงิน “โอทีที” ค่าใช้โครงข่าย เสนอที่ประชุมอาเซียน ส.ค. นี้, Positioning, สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://positioningmag.com/1223887>

<sup>30</sup> เดลินิวส์, (2563, 17 พฤศจิกายน), กสทช.เปิดเวทีแลกเปลี่ยนความเห็น ธุรกิจใหม่'OTT'รับยุคดิจิทัล, เดลินิวส์, สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://www.dailynews.co.th/it/807437>

<sup>31</sup> ISRA Institute, ข้อเสนอแนะแนวทางกำกับดูแลเนื้อหาในบริการโอทีที [Online], สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://www.isra.or.th/news-and-trainee/item/866-ott.html>

<sup>32</sup> Positioning, (2562, 24 กันยายน), ตลาด OTT ไทยคาดผู้ใช้บริการแตะ 2 ล้านรายในปี 2023 มูลค่ากว่า 6 พันล้าน, Positioning, สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://positioningmag.com/1247352>

ในส่วนของประเทศไทย คาดการณ์ไว้ว่า ในปี 2019 นี้จะมียอดผู้ใช้บริการอยู่ที่ 1.3 ล้านราย เพิ่มขึ้น 18.80% จากปี 2018 ที่มียอดผู้ชมรวม 1.09 ล้านราย และจะเพิ่มขึ้นเป็น 2.1 ล้านรายในช่วง 5 ปี หรือในปี 2023 ทั้งนี้ มีผู้ชมในกลุ่มบริการวิดีโอสตรีมมิ่งแบบ SVOD ในสัดส่วนที่สูงมาก โดยมีจำนวนผู้เป็นสมาชิกในปี 2019 อยู่ที่ 1.13 ล้านราย และคาดการณ์ว่าจะเพิ่มขึ้นเป็น 1.91 ล้านรายในปี 2023 และมี Netflix เป็นผู้ให้บริการรายใหญ่เช่นเดียวกับในหลาย ๆ ประเทศ โดยได้มีการเข้ามาทำตลาดในประเทศไทยด้วยการผลิตซีรีส์ไทยออกอากาศในช่องทาง Netflix เท่านั้น ผ่านความร่วมมือกับผู้ผลิตคอนเทนต์รายใหญ่ของไทยหลายราย

ขณะที่ตลาดผู้ชมโอทีทีของประเทศไทย เติบโตสูงในกลุ่มบริการวิดีโอสตรีมมิ่งแบบ SVOD มากกว่าบริการรับชมสดอย่างชัดเจน โดยในปี 2019 ตลาดบริการกลุ่มนี้เติบโต 21.60% โดยจากยอดจำนวน ผู้ชมที่คาดการณ์ ในปี 2019 พบว่ามีจำนวน 1.13 ล้านราย และจะเพิ่มเป็น 1.30 ล้านรายในปี 2020 ส่วนบริการแบบรับชมสดมีอัตราการเติบโต ในระดับ 2 – 3% ต่อปีเท่านั้น

ดังนั้น จากสถิติที่ได้วิเคราะห์มาข้างต้น กล่าวได้ว่า สภาพการณ์ของธุรกิจโอทีทีที่ทั่วโลกและของไทยมีการเติบโตอย่างต่อเนื่อง รวมถึงได้มีการคาดการณ์ว่าจะได้รับความนิยมเพิ่มสูงขึ้นอีกในภายหน้า

## 2.2.2 ลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีที

ธุรกิจโอทีทีในปัจจุบัน ถือว่าเป็นธุรกิจที่ประสบความสำเร็จอย่างมาก โดยหนึ่งในปัจจัยที่ทำให้ธุรกิจนี้มีการเติบโต ได้แก่ ลักษณะการทำงานของธุรกิจ โดยสามารถอธิบายได้ ดังนี้ กล่าวคือ จากหัวข้อ 2.1.2 ได้กล่าวแล้วว่าประเภทของบริการโอทีทีว่ามีกลุ่มบริการ 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ประเภทให้บริการด้านการสื่อสาร และประเภทเนื้อหาหรือคอนเทนต์ ซึ่งลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีทีทั้ง 2 ประเภทนี้ โดยทั่วไปแล้ว สิ่งที่สำคัญที่สุดในการทำงาน คือ โครงข่ายอินเทอร์เน็ต เนื่องจาก ธุรกิจโอทีทีจะใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ตของผู้ให้บริการโครงข่ายอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นบุคคลที่สามในการจัดการบริการหรือเนื้อหาต่าง ๆ ของธุรกิจของตน และสิ่งที่ผู้บริโภคจะต้องมีเพื่อใช้บริการหรือบริโภคเนื้อหาของธุรกิจโอทีที ได้แก่ อินเทอร์เน็ตและอุปกรณ์นั่นเอง

ลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีทีประเภทให้บริการด้านการสื่อสาร จะมีกระบวนการทำงาน คือ ให้บริการโดยการส่งสัญญาณภาพ เสียง และข้อมูลต่าง ๆ จากต้นทางไปยังปลายทาง ซึ่งต้นทางก็คือผู้ให้บริการ ส่วนปลายทางก็คือผู้รับบริการหรือผู้บริโภค และจะต้องผ่านตัวกลาง คือ โครงข่ายอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นของผู้ให้บริการโครงข่ายอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นบุคคลที่สามซึ่งเชื่อมต่อกับผู้รับบริการผ่านช่องทางต่าง ๆ เช่น ผ่านเครือข่ายโทรศัพท์เคลื่อนที่หรือถาวร หรือผ่านการให้บริการอินเทอร์เน็ตแบบต่าง ๆ และผู้บริโภคจะต้องมีอุปกรณ์ที่ตนจัดหาเองในการรับสัญญาณภาพ เสียง และข้อมูลต่าง ๆ ที่ต้นทางส่งมา ซึ่งอุปกรณ์ก็ได้แก่อุปกรณ์ที่สามารถเชื่อมต่อกับอินเทอร์เน็ตได้ เช่น โทรศัพท์เคลื่อนที่ โน้ตบุ๊ก หรือแท็บเล็ต เป็นต้น

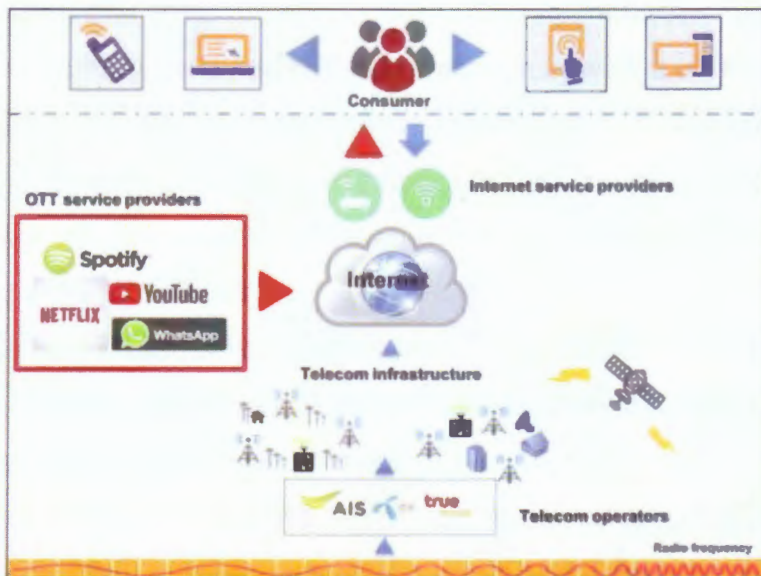
ส่วนของลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีทีประเภทเนื้อหาหรือคอนเทนต์ จะมีกระบวนการทำงานในการให้บริการเผยแพร่เนื้อหารายการเป็นหลัก โดยเนื้อหาหรายการนั้นอาจจะเป็นเนื้อหาที่ผู้ประกอบการโอทีทีเป็นเจ้าของและสร้างเนื้อหาขึ้นเอง หรืออาจเป็นกรณีเนื้อหาหรายการที่มาจากบริษัทที่เป็นผู้ผลิตเนื้อหาหรายการ



นั้นอีกทีแล้วนำมารวมไว้ในศูนย์รวม ต่อจากนั้นจึงส่งข้อมูลดังกล่าวไปบนอินเทอร์เน็ตในโครงข่ายใด ๆ เพื่อส่งข้อมูลให้แก่ผู้บริโภค เมื่อผู้บริโภคได้เข้าไปใช้บริการผ่านแอปพลิเคชันบนอุปกรณ์ของผู้รับบริการ เนื้อหารายการเหล่านั้นก็จะถูกส่งผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตมายังอุปกรณ์ของผู้บริโภค โดยผู้ประกอบการธุรกิจโอทีทีประเภทนี้ในแต่ละรายจะมีโปรแกรมประมวลผลที่ใช้ตอบสนองต่อการขอใช้บริการในลักษณะต่าง ๆ ของผู้บริโภคเป็นของตนเองเพื่อส่งข้อมูลไปยังผู้ให้บริการเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเพื่อส่งผ่านไปยังอุปกรณ์ของผู้บริโภคผ่านทางอินเทอร์เน็ต<sup>33</sup>

ดังนั้น ลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีทีทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นประเภทให้บริการด้านการสื่อสาร หรือให้บริการเนื้อหา สิ่งที่ทั้งสองประเภทมีลักษณะการดำเนินงานที่เหมือนกัน คือ ต้องมีการให้บริการผ่านทางโครงข่ายอินเทอร์เน็ตเพื่อส่งผ่านไปยังอุปกรณ์ของผู้บริโภคนั่นเอง และผู้ให้บริการธุรกิจโอทีทีจำเป็นต้องจะใช้โครงสร้างพื้นฐานซึ่งเป็นของผู้ให้บริการโครงข่ายเพื่อเป็นการกระจายการสื่อสารหรือเนื้อหาไปยังผู้บริโภค โดยผู้ให้บริการโอทีทีไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายโครงข่ายดังกล่าว เนื่องจากผู้บริโภคเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายบริการเอง ส่วนนี้จึงเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้ตลาดของธุรกิจโอทีทีมีการพัฒนา เนื่องจาก เมื่อมีผู้ต้องการเข้ามาแข่งขันในตลาดนี้เพิ่มมากขึ้น มีผู้เล่นเข้ามาในตลาดและแต่ละผู้เล่นต้องพัฒนาธุรกิจของตนเพื่อให้สามารถแข่งขันกับผู้เล่นรายอื่นได้นั่นเอง

ภาพที่ 1 ลักษณะการทำงานของธุรกิจโอทีที



ที่มา: ปิยาพัชร วงษ์ประสิทธิ์, มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจบริการโอทีที (OTT), (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560) น. 30.

<sup>33</sup> ปิยาพัชร วงษ์ประสิทธิ์, มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจบริการโอทีที (OTT), (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), น. 29-30.

### 2.2.3 ผลกระทบต่อผู้ประกอบการกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์

ด้วยความที่ธุรกิจโอทีทีมีข้อดีตามที่เคยได้กล่าวมาแล้วไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของต้นทุน การเข้าถึงฐานลูกค้า ความสะดวกสบายในการส่งข้อมูลไปยังผู้บริโภค รวมถึงการพัฒนาไปสู่ยุคดิจิทัล ส่งผลให้ธุรกิจโอทีทีมีการเติบโตเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ และมีแนวโน้มจะเติบโตมากขึ้นอีก ดังนี้ จึงอาจส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ได้

ด้วยความที่อินเทอร์เน็ตมีบทบาทมากขึ้น ส่งผลให้ธุรกิจโอทีทีซึ่งเป็นธุรกิจที่ให้บริการผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ตที่ไม่จำเป็นต้องลงทุนสร้างโครงข่ายคมนาคมหรือโครงข่ายโทรทัศน์ด้วยตนเอง เหมือนกับกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ ทำให้ธุรกิจโอทีทีซึ่งเป็นธุรกิจที่มีลักษณะการให้บริการที่ใกล้เคียงหรืออาจมาทดแทนกับบริการโทรคมนาคมและโทรทัศน์แบบเดิมได้ จึงทำให้ธุรกิจโอทีทีที่กลายเป็นธุรกิจที่แข่งขันกับกิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมแบบเดิมนี้ได้ โดยสามารถจำแนกได้ คือ (1) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการกิจการโทรคมนาคม และ (2) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการกิจการโทรทัศน์

#### (1) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการกิจการโทรคมนาคม

บริการโอทีทีที่เริ่มเข้ามาส่งผลกระทบต่อธุรกิจโทรคมนาคมแรก ๆ คือ โทรศัพท์อินเทอร์เน็ต หรือ Voice over Internet Protocol (VoIP) เป็นการใช้บริการโทรศัพท์ผ่านทางอินเทอร์เน็ต กล่าวคือ หากมีการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต ผู้ใช้บริการสามารถที่จะโทรศัพท์ไปยังบุคคลอีกคนหนึ่งได้ โดยบุคคลนั้นต้องมีการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตด้วยเช่นกัน โดยไม่ต้องใช้บริการโทรคมนาคมของเครือข่ายโทรศัพท์ เพราะผู้ให้บริการสามารถเลือกที่จะไม่เสียค่าบริการโทรศัพท์ด้วยการคุยผ่านเครือข่ายโอทีที ที่มีแอปพลิเคชันการสื่อสารด้วยเสียง หรือทั้งภาพและเสียงรองรับอย่าง Skype หรือ Google Hangout รวมถึงการใช้บริการส่งข้อความสั้น (short messaging service) ก็แทบจะถูกแทนที่ด้วยแอปพลิเคชันการส่งข้อความแบบปัจจุบันทันที (Chat apps) อย่าง Line และ WeChat ไปแล้ว<sup>34</sup>

บริการโอทีทีในแง่ของกิจการโทรคมนาคมนี้ โดยหลักแล้วผู้ให้บริการจะไม่คิดค่าบริการหรือหากำไรจากผู้ให้บริการโดยตรง เพียงแต่จะต้องมีแอปพลิเคชันเดียวกันและต้องมีการใช้งาน (online) พร้อมกัน ซึ่งผู้ให้บริการจะได้รับรายได้มาจากการคิดโฆษณานั้นเอง

จะเห็นได้ชัดว่าธุรกิจบริการโอทีทีที่เป็นธุรกิจที่ให้ผลกระทบต่อผู้ให้บริการในกิจการโทรคมนาคมโดยตรง กล่าวคือ ในขณะที่ผู้ประกอบการกิจการโทรคมนาคมซึ่งมีทั้งประเภทที่มีโครงข่ายเองและไม่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง โดยเฉพาะแบบแรกนั้น จะต้องเสียค่าใช้จ่ายอย่างมากไม่ว่าจะเป็นค่าลงทุนในการจัดตั้งโครงข่าย หรือค่าดำเนินการต่าง ๆ เช่น ค่าธรรมเนียมใบอนุญาต ค่าธรรมเนียมการใช้คลื่นความถี่ เป็นต้น ในขณะที่ธุรกิจโอทีทีนั้นไม่จำเป็นต้องลงทุนในการสร้างโครงข่ายเอง เนื่องจาก เป็นธุรกิจที่ให้บริการผ่านโครงข่ายโทรคมนาคมของผู้ให้บริการโทรคมนาคมอยู่แล้ว รวมถึงในการวางแผนดำเนินงานของธุรกิจโอทีทีและกิจการโทรคมนาคมนั้นก็แยกส่วนกัน บริการโอทีทีที่ไม่จำเป็นต้องขอความเห็นชอบใด ๆ และไม่จำเป็นต้องแบ่งส่วน

<sup>34</sup> พิรงรอง รามสูต ธรณะนันท์, (2560, 25 กรกฎาคม), การกำกับดูแล OTT จำเป็นหรือไม่ เพียงใด, *กรุงเทพธุรกิจ*, สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/641977>



แบ่งรายได้ให้แก่ผู้ให้บริการกิจการโทรคมนาคมทั้งที่ธุรกิจโอทีทีให้บริการได้จากการใช้โครงข่ายโทรคมนาคมของผู้ให้บริการนั่นเอง

ดังนั้น เมื่อธุรกิจโอทีทีมีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น และเป็นไปได้ว่าจะมีแนวโน้มขยายตัวมากขึ้นเรื่อย ๆ ทั้งจากสถานการณ์ในปัจจุบันและในอนาคต ทำให้ส่งผลกระทบต่อกิจการโทรคมนาคมอย่างมาก เพราะเมื่อธุรกิจโอทีทีที่เพิ่มมากขึ้น ผู้ให้บริการโทรคมนาคมก็จำเป็นต้องขยายโครงข่ายให้รับกับปริมาณของธุรกิจโอทีที แต่ถึงแม้ว่าผู้ให้บริการจะทำการขยายเพิ่มขึ้น แต่ก็ยังไม่ได้รับประโยชน์หรือส่วนแบ่งใด ๆ จากธุรกิจโอทีที จึงอาจทำให้ผู้ให้บริการกิจการโทรคมนาคมขาดแรงจูงใจในการลงทุนเพิ่มเติมหรือขยายโครงข่าย<sup>35</sup> ในที่สุดแล้วบุคคลที่เสียผลประโยชน์มากที่สุดก็จะกลายเป็นผู้บริโภคนั่นเอง

## (2) ผลกระทบต่อผู้ประกอบการโทรทัศน์

บริการโอทีทีประเภทโทรทัศน์มีลักษณะสำคัญที่แตกต่างกับการประกอบกิจการโทรทัศน์แบบเดิม คือ ไม่ได้มีการกำหนดผังออกอากาศ แต่จะเป็นการรับชมเนื้อหาตามความต้องการของผู้บริโภคเองผ่านทางอุปกรณ์ของตน และที่สำคัญที่สุดคือ ผู้บริโภคสามารถที่จะรับชมเนื้อหาต่าง ๆ ในเวลาใดก็ได้ トラาบใดที่ผู้บริโภคได้มีการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตอยู่ นี่จึงเป็นข้อได้เปรียบสำคัญที่เห็นได้ชัดเจนระหว่างธุรกิจโอทีทีและกิจการโทรทัศน์

จากการวิจัยเรื่อง The shift toward OTT market ปรากฏว่า ธุรกิจโอทีทีได้เข้ามาคุกคามกิจการโทรทัศน์แบบดั้งเดิม และมีการคาดการณ์ว่า ภายในปี 2566 ธุรกิจโทรทัศน์แบบเดิมอาจลดลงมากกว่า 50เปอร์เซ็นต์<sup>36</sup> จากการคาดการณ์นี้ทำให้ทราบได้ว่า ธุรกิจโอทีทีได้ส่งผลกระทบต่อกิจการโทรทัศน์แบบเดิมอย่างมีนัยยะสำคัญ โดยในกิจการโทรทัศน์รายได้หลักก็มาจากการโฆษณา ดังนั้นเมื่อกิจการโทรทัศน์ลดน้อยลง แต่มีธุรกิจโอทีทีที่เพิ่มมากขึ้น ประกอบกับแนวโน้มของผู้บริโภคได้ไปใช้บริการของธุรกิจโอทีทีมากขึ้น ทำให้ผู้ผลิตโฆษณาหรือผู้ประกอบการธุรกิจต่าง ๆ เปลี่ยนช่องทางในการโฆษณาของตนผ่านทางธุรกิจโอทีทีมากขึ้น

## 2.2.4 ความไม่เป็นธรรมในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจ

ธุรกิจโอทีทีที่อาจถือได้ว่าเป็นธุรกิจที่ใหม่สำหรับประเทศไทย จึงส่งผลให้ในเรื่องของการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจอาจจะยังไม่มีมาตรฐานเท่าที่ควร จึงอาจก่อให้เกิดผลต่อการประกอบกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์แบบเดิม (ดังที่กล่าวไปในหัวข้อ 2.2.3) รวมถึงผู้บริโภคด้วยเช่นกัน เพราะธุรกิจแบบเดิมมีลักษณะการดำเนินการที่มีการแข่งขันในแง่ของรูปแบบ หรือลักษณะการให้บริการ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่

<sup>35</sup> รมิดา จรินทร์พิทักษ์, Op. cit., น. 35-36.

<sup>36</sup> สำนักงานคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ และบริษัท โทมัส คอนซัลติ้ง จำกัด, *สรุปเนื้อหาการเสวนา โครงการจัดประชุมเสวนาการประกอบกิจการกระจายเสียง และกิจการโทรทัศน์ Over The Top* [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <http://broadcast.nbtc.go.th/data/academic/file/631200000003.pdf>

จะต้องเข้มงวดในเรื่องของการกำกับดูแล โดยในเรื่องของการกำกับดูแลธุรกิจในการประกอบธุรกิจแบบเดิมทั้ง 2 ประเภทนั้นมิต้องจะอธิบายต่อไปนี้

#### 1) การกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรคมนาคมแบบเดิม

ในประเทศไทย การประกอบกิจการโทรคมนาคมมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องในด้านการกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรคมนาคม ได้แก่ พระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 และพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 โดยผู้ให้บริการกิจการโทรคมนาคมจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดโดยหลักแล้วจะกำกับดูแลสองด้าน ได้แก่ ด้านผู้ประกอบการธุรกิจและด้านการดำเนินการประกอบธุรกิจ ซึ่งสามารถอธิบายตามลำดับได้ ดังนี้

ด้านผู้ประกอบการธุรกิจ จะต้องมีความสอดคล้องตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งได้กำหนดหลักไว้ในมาตรา 8 พระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 ที่กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจที่จะขอใบอนุญาตได้จะต้อง

(1) ผู้ขอรับใบอนุญาตแบบที่สอง (ใบอนุญาตสำหรับผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีหรือไม่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง ซึ่งเป็นการประกอบกิจการที่มีวัตถุประสงค์ให้บริการจำกัดเฉพาะกลุ่มบุคคลหรือเป็นการประกอบกิจการที่ไม่มีผลกระทบต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม หรือต่อประโยชน์สาธารณะและผู้บริโภค) และผู้ขอรับใบอนุญาตแบบที่สาม (ใบอนุญาตสำหรับผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง ซึ่งเป็นการประกอบกิจการที่มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการแก่บุคคลทั่วไปจำนวนมาก หรืออาจมีผลกระทบต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม หรืออาจกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ หรือมีเหตุจำเป็นต้องคุ้มครองผู้บริโภคเป็นพิเศษ) ต้องมิใช่เป็นคนต่างด้าวตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ในกรณีนี้คณะกรรมการอาจกำหนดให้ผู้ขอรับใบอนุญาตสำหรับการประกอบกิจการบางลักษณะหรือบางประเภทที่เป็นนิติบุคคลจะต้องกำหนดข้อห้ามการกระทำที่มีลักษณะเป็นการครอบงำกิจการโดยคนต่างด้าวด้วยก็ได้

(2) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(3) ไม่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคม

(4) บุคคลผู้เป็นกรรมการ ผู้จัดการหรือผู้มีอำนาจในการจัดการของผู้ขอรับใบอนุญาตต้องไม่เคยถูกศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดว่ามีความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ หรือตามกฎหมายว่าด้วยโทรเลขและโทรศัพท ฎหมายว่าด้วยวิทยุคมนาคม หรือกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองผู้บริโภค ภายในระยะเวลาสองปีก่อนการยื่นคำขอรับใบอนุญาต

(5) ผู้ขอรับใบอนุญาตแบบที่สามต้องมีแผนการลงทุนและแผนการให้บริการกิจการโทรคมนาคมที่สามารถให้บริการได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย

(6) มีความสัมพันธ์และไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่คณะกรรมการกำหนด

ในส่วนของการกำกับดูแลในด้านการดำเนินการประกอบธุรกิจ สามารถอธิบายได้ คือ



ด้านการดำเนินการประกอบธุรกิจ ผู้ให้บริการที่ได้รับอนุญาตจาก กสทช. จะเริ่มดำเนินการได้เมื่อใด จะแยกจากใบอนุญาตแต่ละประเภท คือ ใบอนุญาตแบบที่ 1 จะเริ่มดำเนินการได้เมื่อได้แจ้งให้คณะกรรมการทราบ ใบอนุญาตแบบที่ 2 จะเริ่มดำเนินการได้ก็ต่อเมื่อปฏิบัติตามเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการประกาศกำหนดไว้ล่วงหน้าแล้ว และส่วนของใบอนุญาตแบบที่ 3 จะเริ่มดำเนินการได้ต่อเมื่อผ่านการพิจารณาและได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ

อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการโทรคมนาคมก็จำเป็นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้<sup>37</sup> ด้วย

(1) หากเป็นผู้ให้บริการโทรคมนาคมประเภทมีโครงข่ายเป็นของตนเองต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นการไม่เลือกปฏิบัติ แบ่งแยก หรือกีดกันผู้ประกอบการรายอื่น มีอัตราค่าตอบแทนที่เป็นธรรม และต้องมีความเท่าเทียมกันระหว่างผู้ขอใช้ทุกราย เป็นต้น

(2) ปฏิบัติตามกฎระเบียบเกี่ยวกับการกำหนดค่าธรรมเนียมและค่าบริการ เช่น ต้องกำหนดให้เป็นธรรม ไม่สูงกว่าที่กฎหมายกำหนด แจ้งอัตราค่าธรรมเนียมให้ผู้ใช้บริการทราบ และต้องเปิดเผยเห็นได้ง่าย

(3) ปฏิบัติตามกฎระเบียบหรือมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการแข่งขันและป้องกันการผูกขาดในกิจการโทรคมนาคม

(4) ปฏิบัติตามกฎระเบียบหรือมาตรการเกี่ยวกับการจัดให้มีบริการโทรคมนาคมอย่างทั่วถึงและเท่าเทียม กล่าวคือ ไม่ว่าจะอยู่ในเมืองหรือชนบท ก็จะต้องมีบริการโทรคมนาคมที่ไม่แตกต่างกัน

## 2) การกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรทัศน์แบบเดิม

ในประเทศไทย การประกอบกิจการโทรคมนาคมมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องในด้านการกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรคมนาคม ได้แก่ พระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการจัดสรรคลื่นความถี่ วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 เหมือนกับการประกอบกิจการโทรคมนาคม และมีพระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2551 ในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการประกอบกิจการโทรทัศน์แบบเดิม ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

เนื่องจากลักษณะการดำเนินการของกิจการโทรทัศน์สามารถแยกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ประเภทที่ใช้คลื่นความถี่และประเภทที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ ซึ่งในหัวข้อการกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรทัศน์แบบเดิมนี้นี้ จะมีข้อพิจารณาเหมือนกับการกำกับดูแลกิจการโทรคมนาคมข้างต้น คือ ส่วนของการกำกับดูแลผู้ประกอบการประกอบธุรกิจและการกำกับดูแลการดำเนินการประกอบธุรกิจ

ด้านการกำกับดูแลผู้ประกอบการประกอบธุรกิจ ทั้งประเภทกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่และไม่ใช้คลื่นความถี่นั้น ผู้ประกอบธุรกิจจะต้องได้รับอนุญาตจาก กสทช. รวมทั้งต้องมีลักษณะตามที่ กสทช. กำหนดด้วยซึ่งพระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2551 ได้แก่

<sup>37</sup> รมิตา จรินทร์พิทักษ์, Op. cit., น. 40-41

(1) ผู้ขอรับใบอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ต้องเป็นบุคคลสัญชาติไทยและไม่อยู่ในระหว่างถูกสั่งพักใช้ใบอนุญาตหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาตมาแล้วยังไม่ครบสามปี

(2) ผู้ขอรับใบอนุญาตประกอบกิจการบริการสาธารณะซึ่งเป็นสมาคม มูลนิธิ หรือนิติบุคคลอื่นที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีวัตถุประสงค์ประสงค์ในการดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์สาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรในทางธุรกิจ หรือเป็นสถาบันอุดมศึกษาเพื่อการใช้ประโยชน์ด้านการเรียนการสอนหรือการเผยแพร่ความรู้สู่สังคม หรือเป็นผู้ขอรับใบอนุญาตประกอบกิจการบริการชุมชน ต้องเป็นสมาคม มูลนิธิ นิติบุคคลอื่นที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งไม่ใช่หน่วยงานของรัฐและมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์สาธารณะโดยไม่แสวงหากำไรในทางธุรกิจ หรือกลุ่มคนในท้องถิ่นที่ไม่เป็นนิติบุคคล ซึ่งรวมตัวกันเพื่อสร้างความเข้มแข็งให้แก่ชุมชน โดยบุคคลผู้มีอำนาจกระทำการผูกพันผู้ขอรับใบอนุญาตต้องมีสัญชาติไทยและไม่มีกรรมการหรือบุคคลผู้มีอำนาจกระทำการผูกพันผู้ขอรับใบอนุญาตที่เคยเป็นกรรมการหรือบุคคลผู้มีอำนาจกระทำการผูกพันของผู้รับใบอนุญาตอื่น ซึ่งถูกเพิกถอนใบอนุญาต อันเป็นผลมาจากการบริหารกิจการของผู้ นั้นและระยะเวลาการถูกเพิกถอนใบอนุญาตยังไม่ครบกำหนดสามปี

(3) ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องเป็นนิติบุคคลซึ่งมีบุคคลผู้มีสัญชาติไทยลงทุนหรือถือหุ้นอันเป็นทุนไม่น้อยกว่าสามในสี่ของทุนทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น

(4) กรณีที่เป็นบริษัท กรรมการไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนกรรมการทั้งหมดและกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการผูกพันนิติบุคคลนั้นต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย และหากเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน หุ้นส่วนผู้จัดการหรือผู้จัดการต้องเป็นบุคคลซึ่งมีสัญชาติไทย

ในส่วนของการดำเนินการกำกับดูแลการดำเนินการประกอบธุรกิจ ประเภทของกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่และไม่ใช่คลื่นความถี่นั้นจะมีความแตกต่างกัน สามารถแยกอธิบายได้ คือ

การกำกับดูแลการดำเนินการประกอบธุรกิจ ประเภทของกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ จะต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ดังนี้<sup>38</sup>

(1) เกี่ยวกับเนื้อหารายการ เช่น ต้องมีการควบคุมเนื้อหารายการ มีการจัดระดับความเหมาะสมของเนื้อหา เป็นต้น

(2) เกี่ยวกับการโฆษณา เช่น การควบคุมราคาที่สูงสุดในการโฆษณา เนื้อหาโฆษณาต้องไม่เป็นเนื้อหาที่ต้องห้ามตามกฎหมาย เป็นต้น

(3) เกี่ยวกับการส่งเสริมและคุ้มครองสิทธิของคนพิการให้เข้าถึงกิจการโทรทัศน์ เช่น การบริการล่ามภาษามือ

(4) เกี่ยวกับมาตรการดูแลการครอบงำกิจการ คือ ต้องไม่มีการควบรวมกิจการ หรือถือหุ้นไขว้เกินสัดส่วนที่กำหนด

(5) ต้องดำเนินรายการด้วยตนเอง ห้ามแบ่งเวลาให้ผู้อื่นเกินสัดส่วนที่กำหนด

<sup>38</sup> รมีดา จรินทร์พิทักษ์, Op. cit., น. 37-38



(6) การเผยแพร่กิจการโทรทัศน์ที่ให้เป็นการทำไปเพื่อให้ผู้บริโภครับชมรายการได้เหมือนกัน โดยผู้ให้บริการจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการดังกล่าว

(7) นำส่งเงินรายปีเข้ากองทุนวิจัยและพัฒนากิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมเป็นรายปีตามที่ กสทช. กำหนด

(8) ส่งสัญญาณโทรทัศน์จากสถานีของตนไปยังโทรทัศน์ภาคพื้นดินระบบดิจิตอลและรับผิดชอบต่อค่าใช้จ่ายในการดำเนินการดังกล่าว

แต่ในกรณีของการกำกับดูแลการดำเนินการประกอบธุรกิจ ประเภทของกิจการโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ จะมีหลักเกณฑ์ส่วนใหญ่ที่เหมือนกันกับที่ใช้ในการกำกับดูแลกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ข้างต้น ได้แก่

(1) เกี่ยวกับเนื้อหารายการ เช่น ต้องมีการควบคุมเนื้อหารายการ มีการจัดระดับความเหมาะสมของเนื้อหา เป็นต้น

(2) เกี่ยวกับการโฆษณา เช่น การควบคุมนาฬิกาสูงสุดในการโฆษณา เนื้อหาโฆษณาต้องไม่เป็นเนื้อหาที่ต้องห้ามตามกฎหมาย เป็นต้น

(3) นำส่งเงินรายปีเข้ากองทุนวิจัยและพัฒนากิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมเป็นรายปีตามที่ กสทช. กำหนด

(4) เกี่ยวกับมาตรการดูแลการครอบงำกิจการ คือ ต้องไม่มีการควบรวมกิจการ หรือถือหุ้นไว้เกินสัดส่วนที่กำหนด

และมีส่วนเพิ่มเติมที่ไม่มีในกรณีของกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ คือ

(5) เกี่ยวกับมาตรฐานของสัญญาการให้บริการแบบบอกรับสมาชิก โดยจะต้องทำสัญญาการให้บริการตามรูปแบบที่ กสทช. กำหนด

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการกำกับดูแลกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์แบบเดิมมีความเข้มงวดมาก โดยมีการกำกับดูแลทั้งด้านของผู้ประกอบการที่ต้องการจะประกอบกิจการด้านนี้ไปจนกระทั่งถึงการกำกับดูแลในการดำเนินการประกอบธุรกิจด้วย ดังนี้ ทำให้ผู้ประกอบการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์แบบเดิมนั้นมีภาระและค่าใช้จ่ายตั้งแต่กระบวนการอนุญาต แล้วก็จะตามมาซึ่งภาระงานการกำกับดูแลให้ผู้รับอนุญาตต้องปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ และเงื่อนไขการอนุญาตที่เกี่ยวข้องมากมาย และอยู่ภายใต้กฎหมายหลัก ๆ ถึง 2 ฉบับด้วยกัน ในขณะที่ธุรกิจโอทีทีที่สามารถให้บริการได้คล่องตัวกว่าและไม่ต้องอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายต่าง ๆ เหมือนที่กิจการเดิมต้องปฏิบัติ

อนึ่ง ธุรกิจโอทีทีที่เป็นธุรกิจใหม่ซึ่งพัฒนามาจากกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์แบบเดิม และที่สำคัญ คือ ธุรกิจโอทีทีเป็นการผสมผสานกันระหว่างกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ ทำให้การบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโอทีทีนั้นยังไม่ชัดเจนและครอบคลุม ส่งผลให้ในปัจจุบันธุรกิจโอทีทีจึงสามารถให้บริการได้อย่างอิสระ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้นี้ทำให้ส่งผลกระทบต่อกิจการทั้งสองประเภทเดิม คือ การสูญเสียส่วนแบ่งรายได้ และทำให้เห็นช่องว่างในการกำกับดูแลว่ามีความไม่เป็นธรรมระหว่างธุรกิจโอทีทีและกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์แบบเดิม ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรมีมาตรการใดในการอุดช่องว่าง

ดังกล่าวนี้ และเล็งเห็นว่าการเก็บภาษีธุรกิจโอทีที่เป็นมาตรการที่น่าสนใจมาตรการหนึ่ง ซึ่งการจะทำความเข้าใจในเรื่องภาษีธุรกิจโอทีที่นี้ได้ จะต้องมีความเข้าใจในส่วนของหลักการพื้นฐานทางภาษีและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากบริการโอทีที่ก่อน ซึ่งจะอธิบายในบทต่อไป

## 2.3 มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลการประกอบกิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมกับธุรกิจโอที

ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจบริการโอทีที่สำหรับกิจการโทรทัศน์ หรือธุรกิจบริการโอทีที่สำหรับกิจการโทรคมนาคม ประเทศไทยในปัจจุบันนี้ยังไม่มีมาตรการที่ชัดเจนว่าจะมีการกำกับดูแลในรูปแบบใด โดย กสทช. ในฐานะผู้กำกับดูแลกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ มีความพยายามที่จะหามาตรการและแนวทางในการกำกับดูแลบริการดังกล่าว เนื่องจากปัจจุบันยังมีข้อจำกัด หลายด้าน เช่น โครงสร้างหน่วยงานกำกับดูแลและกฎหมายที่ใช้บังคับการประกอบกิจการต่าง ๆ ที่ยากจะปรับปรุงให้ทันต่อการพัฒนาเทคโนโลยีแบบผสมผสาน (Convergence) รวมถึงการสื่อสารไร้พรมแดนที่อยู่นอกเหนืออธิปไตยเชิงพื้นที่ ซึ่งทำให้การกำหนดแนวทางทำได้อย่างยากลำบาก<sup>39</sup> ซึ่งจากกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันพบว่า มีแต่บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลธุรกิจบริการสำหรับกิจการโทรทัศน์ (2.3.1) และกิจการโทรคมนาคม (2.3.2) ในรูปแบบเดิมเท่านั้น ดังนี้<sup>40</sup>

### 2.3.1 การกำกับดูแลธุรกิจบริการสำหรับกิจการโทรทัศน์

มีกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ พระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียงวิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 และ พระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2551 กำหนดไว้ในเรื่องการกำกับดูแลผู้ประกอบการ และการคุ้มครองผู้รับบริการ ดังนี้

#### (1) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้ประกอบกิจการ

มิได้มีการกำหนดคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้ประกอบกิจการโทรทัศน์ แต่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้มีสิทธิเข้าร่วมประมูลคลื่นความถี่เพื่อประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ โดยตามมาตรา 41 กำหนดว่าการกำหนดคุณสมบัติของผู้มีสิทธิเข้าร่วมประมูลคลื่นความถี่กรณีเป็นการอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่เพื่อประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์เป็นการประกอบกิจการทางธุรกิจตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ให้เป็นไปตามที่ กสทช. ประกาศกำหนด โดยให้คำนึงถึงประโยชน์ในการจัดสรรทรัพยากรคลื่นความถี่อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่า การป้องกันการผูกขาด การส่งเสริมการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การให้บริการอย่างมีประสิทธิภาพ ภาระของผู้บริโภคและการคุ้มครองสิทธิของผู้บริโภคอนุญาตประกอบกิจการ

<sup>39</sup> จิตสุภา ฤทธิผลสิน, *แนวทางการกำกับดูแลกิจการโทรทัศน์และบริการ Over The Top (OTT)* [Online], สืบค้นเมื่อ 12 สิงหาคม 2564 จาก <https://broadcast.nbt.go.th/data/academic/file/620700000004.pdf>

<sup>40</sup> ปิยาพัชร วงษ์ประสิทธิ์, Op. cit..



ทางธุรกิจระดับภูมิภาคและระดับท้องถิ่น ซึ่ง กสทช. ได้ออกประกาศ กสทช. เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการอนุญาตการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ พ.ศ. 2555<sup>41</sup>

นอกจากนี้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ขอรับใบอนุญาตโดยแยกเป็นกรณีกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ และกิจการโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ ดังนี้ กรณีเป็นกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว ใบอนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) ใบอนุญาตประกอบกิจการบริการสาธารณะ 2) ใบอนุญาตประกอบกิจการบริการชุมชน และ 3) ใบอนุญาตประกอบกิจการทางธุรกิจ<sup>42</sup> สำหรับกรณีกิจการโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ฯ มาตรา 25

#### (2) การกำกับดูแลการประกอบกิจการ

ไม่ว่าจะเป็นใบอนุญาตประกอบธุรกิจ การควบคุมเนื้อหารายการ การควบคุมเนื้อหาโฆษณา และการควบคุมการหารายได้ ดังนี้

- ในการขออนุญาตประกอบธุรกิจให้บริการโทรทัศน์ ตามพระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 41 กำหนดให้ผู้ประสงค์จะใช้คลื่นความถี่เพื่อกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ต้องได้รับใบอนุญาตตามพระราชบัญญัติฯ โดยในการยื่นคำขออนุญาต และการอนุญาตให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ กสทช. ประกาศกำหนด โดยในกรณีที่เป็นการประกอบกิจการทางธุรกิจตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ การคัดเลือกให้ทำโดยวิธี การประมูล โดย กสทช. ต้องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ ระยะเวลา และเงื่อนไขก่อนการประมูลซึ่งต้องคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะ และประโยชน์ที่ผู้บริโภคจะได้รับ นอกจากนี้ พระราชบัญญัติฯ มาตรา 27 (6) กำหนดให้ กสทช. มีอำนาจพิจารณาอนุญาตและกำกับดูแลการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม รวมถึงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอนุญาต เงื่อนไข หรือค่าธรรมเนียมการอนุญาต ดังกล่าว

ในส่วนของกิจการโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่นั้น ตามพระราชบัญญัติฯ มาตรา 26 ได้กำหนดเรื่องการขออนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ โดยให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดอายุใบอนุญาตกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ตามมาตรา 18 และให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ตามมาตรา 19 มาใช้บังคับกับการออกใบอนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่โดยอนุโลม

<sup>41</sup> ประกาศ กสทช. เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการอนุญาตการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ พ.ศ.2555 ข้อ 7

<sup>42</sup> พระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ พ.ศ.2551 มาตรา 13

- การควบคุมเนื้อหารายการ พระราชบัญญัติองค์การจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มีได้กำหนดหลักเกณฑ์การควบคุมเนื้อหารายการที่เผยแพร่ผ่านกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ แต่ตามพระราชบัญญัติตามมาตรา 27 (6) กำหนดให้ กสทช. มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณากำกับดูแลการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เพื่อให้ผู้ใช้บริการได้รับบริการที่มีคุณภาพ ประสิทธิภาพ รวดเร็ว ถูกต้อง และเป็นธรรม ซึ่ง กสทช. ได้ออกประกาศคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการอนุญาตการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ พ.ศ. 2555 โดยประกาศดังกล่าวมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการควบคุมเนื้อหารายการโดยผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์

สำหรับพระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2551 มีการกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการควบคุมเนื้อหารายการในลักษณะของการจัดผังรายการ และการจัดสัดส่วนรายการซึ่งต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยกรณีเป็นผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ที่ใช้คลื่นความถี่ประเภทกิจการทางธุรกิจต้องกำหนดให้มีรายการที่เป็นข่าวสารหรือสาระที่เป็นประโยชน์ต่อสาธารณะในสัดส่วนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25

นอกจากนี้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการควบคุมเนื้อหารายการที่ให้บริการผ่านกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ โดยได้กำหนดห้ามออกอากาศรายการที่มีลักษณะดังนี้ ก. รายการที่มีเนื้อหาสาระที่ก่อให้เกิดการลั้มล้างการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข. รายการที่มีเนื้อหาสาระที่มีผลกระทบต่อความมั่นคงของรัฐ ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน และค. รายการที่มีเนื้อหาสาระที่มีการกระทำซึ่งเข้าลักษณะลามกอนาจารหรือมีผลกระทบต่อทำให้เกิดความเสื่อมทรามทางจิตใจหรือสุขภาพของประชาชนอย่างร้ายแรง

- การควบคุมเนื้อหาโฆษณา พระราชบัญญัติองค์การจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 27 (6) กำหนดให้ กสทช. มีอำนาจหน้าที่ ในการพิจารณากำกับดูแลการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เพื่อให้ผู้ใช้บริการได้รับบริการที่มีคุณภาพ ประสิทธิภาพ รวดเร็ว ถูกต้อง และเป็นธรรม ซึ่ง กสทช. ได้ออกประกาศ กสทช. เรื่อง การกระทำที่เป็นการเอาเปรียบผู้บริโภคในกิจการกระจายเสียง และกิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2555 นอกจากนี้ยังอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การควบคุมเนื้อหาโฆษณาตามกฎหมายทั่วไปอย่างพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ. 2522 ด้วย โดยกฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์ ในการคุ้มครองผู้บริโภคจากการเสนอสินค้าและบริการต่าง ๆ ผ่านการโฆษณาจึงมีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับการคุ้มครองผู้บริโภคในด้านเนื้อหาโฆษณา ซึ่งตามมาตรา 22 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับลักษณะเนื้อหาโฆษณา โดยให้การโฆษณาจะต้องไม่ใช่ข้อความที่เป็นการไม่เป็นธรรมต่อผู้บริโภคหรืออาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสังคมเป็นส่วนรวม ไม่ว่าข้อความนั้นจะเป็นข้อความที่เกี่ยวกับแหล่งกำเนิด สภาพ คุณภาพ หรือลักษณะของสินค้าหรือบริการ ตลอดจนการส่งมอบ การจัดหา หรือการใช้สินค้าหรือบริการ



- การควบคุมการหารายได้ พระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 27 (6) กำหนดให้ กสทช. มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณากำกับดูแลการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เพื่อให้ผู้ใช้บริการได้รับบริการที่มีคุณภาพ ประสิทธิภาพ รวดเร็ว ถูกต้อง และเป็นธรรม ซึ่ง กสทช. ได้ออกประกาศ กสทช. เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการอนุญาตการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ พ.ศ. 2555 ตามประกาศฯ ดังกล่าวได้กำหนดให้ในการหารายได้จากการโฆษณาให้ผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการกระจายเสียงหรือกิจการโทรทัศน์ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์

สำหรับกรณีเป็นการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ที่มีการบอกรับสมาชิกหรือเรียกเก็บค่าบริการอื่น ให้หารายได้จากการโฆษณาและบริการธุรกิจได้ไม่เกินชั่วโมงละ 6 นาที โดยเมื่อรวมเวลาโฆษณาและบริการธุรกิจตลอดทั้งวัน เฉลี่ยแล้วต้องไม่เกินชั่วโมงละ 5 นาที<sup>43</sup> และกรณีเป็นการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ที่ไม่ใช้คลื่นความถี่ที่ไม่มีการบอกรับสมาชิกหรือเรียกเก็บค่าบริการอื่น การหารายได้จากการโฆษณา ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ซึ่งปัจจุบัน กสทช. ยังไม่ได้ออกประกาศเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าว

### (3) การคุ้มครองผู้รับบริการ

ได้แก่ การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสัญญาบริการ และการจัดการข้อมูลส่วนบุคคล

สำหรับการคุ้มครองเรื่องสัญญาบริการ กสทช. ได้อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 27 (6) ซึ่งกำหนดให้ กสทช. มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เพื่อให้ผู้ใช้บริการได้รับบริการที่มีคุณภาพ ประสิทธิภาพ รวดเร็ว ถูกต้อง และเป็นธรรม โดยได้ออกประกาศ กสทช. เรื่องมาตรฐานของสัญญาการให้บริการโทรทัศน์แบบบอกรับสมาชิก พ.ศ. 2556 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมาตรฐานของสัญญาการให้บริการโทรทัศน์แบบบอกรับสมาชิกตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2551

นอกเหนือจากหลักเกณฑ์การควบคุมเรื่องสัญญาบริการซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะสำหรับการให้บริการโทรทัศน์ระบบบอกรับสมาชิกแล้ว สัญญาบริการใด ๆ ในกิจการโทรทัศน์ยังอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 ด้วย โดยถือเป็นสัญญาระหว่างผู้บริโภคกับผู้ประกอบธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพ ซึ่งข้อตกลงต่าง ๆ ในสัญญาดังกล่าวจะต้องไม่ทำให้ผู้ประกอบธุรกิจการค้าหรือวิชาชีพได้เปรียบผู้รับบริการเกินสมควร หากฝ่าฝืนจะถือว่าเป็นข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม และให้มีผลบังคับได้เพียงเท่าที่เป็นธรรมและพอสมควรแก่กรณีเท่านั้น โดยตัวอย่างของข้อสัญญาในสัญญาบริการในกิจการโทรทัศน์ที่อาจถือว่าไม่เป็นธรรม

<sup>43</sup> ประกาศ กสทช. เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการอนุญาตการให้บริการกระจายเสียงหรือโทรทัศน์ พ.ศ. 2555 ข้อ 14

สำหรับการจัดการข้อมูลส่วนบุคคลของผู้รับบริการในกิจการโทรทัศน์ซึ่งในที่นี้หมายถึงการเก็บรวบรวม การใช้ การเปิดเผย หรือการดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้รับบริการ พระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 27 (6) กำหนดให้ กสทช. มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแลการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เพื่อให้ผู้ใช้บริการได้รับบริการที่มีคุณภาพ ประสิทธิภาพ รวดเร็ว ถูกต้อง และเป็นธรรม ซึ่ง กสทช. ได้ออกประกาศ กสทช. เรื่อง มาตรฐานของสัญญาการให้บริการโทรทัศน์แบบบอกรับสมาชิก พ.ศ. 2556

### 2.3.2 การกำกับดูแลธุรกิจบริการสำหรับกิจการโทรคมนาคม

มีกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ พระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 และพระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 กำหนดไว้ในเรื่องการขออนุญาตประกอบธุรกิจ การจัดให้มีบริการโทรคมนาคมพื้นฐานโดยทั่วถึง การใช้และเชื่อมต่อโครงข่ายโทรคมนาคม ค่าธรรมเนียมและค่าบริการ และการคุ้มครองผู้รับบริการ ดังนี้

(1) การขออนุญาตประกอบธุรกิจ พระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 มาตรา 45 กำหนดให้ผู้ประสงค์จะใช้คลื่นความถี่เพื่อกิจการโทรคมนาคมต้องได้รับใบอนุญาตตามพระราชบัญญัติฯ ซึ่งต้องดำเนินการโดยวิธีคัดเลือกโดยวิธีการประมูลคลื่นความถี่ เว้นแต่กรณีเป็นคลื่นความถี่ที่มีเพียงพอต่อการใช้งาน หรือนำไปใช้ในกิจการบางประเภทที่ไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไร ตามลักษณะและประเภทที่ กสทช. กำหนด จะใช้วิธีการคัดเลือกโดยวิธีอื่นก็ได้ โดยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ ระยะเวลาและเงื่อนไขที่ กสทช. กำหนด

อนึ่ง ต้องได้รับใบอนุญาตจากคณะกรรมการ ซึ่งกิจการโทรคมนาคมตามพระราชบัญญัติฯ แบ่งออกเป็นหลายประเภทและหลายลักษณะ และมีหลักเกณฑ์การขออนุญาตประกอบกิจการโดยแยกตามใบอนุญาตแต่ละประเภท ดังนี้

ใบอนุญาตแบบที่ 1 ได้แก่ ใบอนุญาตสำหรับผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมที่ไม่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเอง และเป็นกิจการที่มีลักษณะสมควรให้มีการบริการได้โดยเสรี ตัวอย่างบริการโทรคมนาคมประเภทนี้ เช่น บริการอินเทอร์เน็ตแบบที่หนึ่ง (Internet Access Service) บริการออดิโอเท็กซ์ (Audio text Service) บริการโทรศัพท์แบบจ่ายเงินล่วงหน้า (Public Chain Payphone Service) บริการการ์ดโทรศัพท์ระหว่างประเทศ (International Calling Card Service) เป็นต้น

ใบอนุญาตแบบที่ 2 ได้แก่ ใบอนุญาตสำหรับผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีหรือไม่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง ซึ่งเป็นการประกอบกิจการที่มีวัตถุประสงค์ให้บริการจำกัดเฉพาะกลุ่มบุคคลหรือเป็นการประกอบกิจการที่ไม่มีผลกระทบต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม หรือต่อประโยชน์สาธารณะและผู้บริโภค ตัวอย่างบริการโทรคมนาคมประเภทนี้ เช่น บริการโทรศัพท์ประจำที่ (Public



Switched Telephone Service) บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ (Public Cellular Mobile Telephone Service) บริการวิทยุโทรคมนาคมสำหรับกิจการทางทะเลและกิจการทางการบิน (Public Radio Communications Service: Maritime and Aeronautical services) บริการอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียม ที่มีสถานีแม่ข่ายเป็นของตนเอง เพื่อให้บริการแก่บุคคลทั่วไปจำนวนมาก เป็นต้น

ใบอนุญาตแบบที่ 3 ได้แก่ ใบอนุญาตสำหรับผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมที่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง ซึ่งเป็นการประกอบกิจการที่มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการแก่บุคคลทั่วไปจำนวนมาก หรืออาจมีผลกระทบโดยนัยสำคัญต่อการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม หรืออาจกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ หรือมีเหตุจำเป็นต้องคุ้มครองผู้บริโภคเป็นพิเศษ ตัวอย่างบริการโทรคมนาคมประเภทนี้ เช่น โครงข่ายโทรคมนาคมทางสาย (Wireline Network) ประเภทต่าง ๆ โครงข่ายโทรคมนาคมไร้สาย (Wireless Network) ประเภทต่าง ๆ โครงข่ายระบบอื่น (Other Network) เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าผู้ให้บริการในกิจการโทรคมนาคมมีทั้งกรณีที่มีโครงข่ายเป็นของตนเองและไม่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง โดยเฉพาะหากเป็นผู้ให้บริการที่มีโครงข่ายเป็นของตนเองแล้วนั้นผู้ให้บริการจะต้องมีการเสียค่าใช้จ่ายในการลงทุนสูงมาก และจะต้องมีโครงสร้างพื้นฐานและระบบในการให้บริการภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการที่ กสทช. กำหนดด้วย ไม่ว่าจะเป็นพื้นที่ตั้งสถานีฐาน เสาซึ่งใช้ในการติดตั้งสายอากาศ สายนำสัญญาณ ระบบสายอากาศ เป็นต้น แต่ถ้าหากว่าเป็นกรณีที่ไม่มีโครงข่ายเป็นของตนเอง ก็ต้องมีการใช้โครงข่ายหรือเชื่อมต่อโครงข่ายของผู้ให้บริการรายอื่นในการให้บริการ โดยจะต้องมีการเสียค่าใช้จ่ายในการเช่าโครงข่ายโทรคมนาคมนั้น อีกทั้งก็ยังต้องมีการเสียค่าใช้จ่ายในการจัดทำระบบและอุปกรณ์พื้นฐานในการให้บริการของตนอีกด้วยเช่นกัน

มีข้อพิจารณาเพิ่มเติมอีกว่า หากกิจการโทรคมนาคมนั้นมีการใช้คลื่นความถี่ ผู้ขอรับใบอนุญาตต้องได้รับอนุญาตให้ใช้คลื่นความถี่ด้วย ตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 มาตรา 10 ซึ่งคลื่นความถี่ดังกล่าวจะต้องคัดเลือกโดยการประมูลคลื่นความถี่ เว้นแต่กรณีเป็นคลื่นความถี่ที่มีเพียงพอต่อการใช้งาน ส่งผลให้ถ้ากิจการโทรคมนาคมนั้นจำเป็นต้องใช้คลื่นความถี่ก็จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเช่าประมูลคลื่นความถี่ รวมถึงต้องเสียค่าธรรมเนียมในการใช้คลื่นความถี่ในจำนวนที่สูงมากอีกด้วย

(2) การจัดให้มีบริการโทรคมนาคมพื้นฐานโดยทั่วถึง ผู้ขอรับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคมบางประเภทมีหน้าที่ต้องจัดให้มีการบริการโทรคมนาคมพื้นฐานโดยทั่วถึงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 มาตรา 17 กำหนดให้บริการโทรคมนาคมพื้นฐานหมายถึงบริการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ ก. บริการโทรคมนาคมในพื้นที่ชนบท หรือพื้นที่ที่มีผลตอบแทนการลงทุนต่ำ หรือท้องที่หนึ่งท้องที่ใดที่ยังไม่มีผู้ให้บริการหรือมีแต่ไม่ทั่วถึงหรือไม่เพียงพอแก่ความต้องการของผู้ใช้บริการในท้องที่นั้น ข. บริการโทรคมนาคมสำหรับสถานศึกษา ศาสนสถาน สถานพยาบาลและหน่วยงานอื่นที่ให้ความช่วยเหลือแก่สังคม ค. บริการโทรคมนาคมสาธารณะในบางลักษณะหรือบางประเภทตามที่คณะกรรมการกำหนดแก่ผู้มีรายได้น้อย และ ง. บริการอำนวยความสะดวกในการใช้บริการโทรคมนาคมสาธารณะสำหรับคนพิการ เด็ก คนชรา และผู้ด้อยโอกาสในสังคม

(3) การใช้และเชื่อมต่อโครงข่ายโทรคมนาคม ตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 มาตรา 25 ผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคมประเภทที่มีโครงข่ายโทรคมนาคมเป็นของตนเองมีหน้าที่ให้ผู้รับใบอนุญาตรายอื่นเชื่อมต่อโครงข่ายโทรคมนาคมของตนกับของผู้รับใบอนุญาตรายอื่นด้วย ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด โดยผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคมประเภทดังกล่าวจะปฏิเสธไม่ให้ผู้รับใบอนุญาตรายอื่นใช้โครงข่ายโทรคมนาคมไม่ได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่โครงข่ายโทรคมนาคมที่มีอยู่ไม่เพียงพอแก่การให้ผู้รับใบอนุญาตรายอื่นใช้ หรือกรณีที่ใช้โครงข่ายโทรคมนาคมมีปัญหาทางเทคนิคที่อาจก่อให้เกิดการรบกวนกิจการโทรคมนาคมหรือเป็นเหตุขัดขวางการโทรคมนาคม หรือกรณีอื่นตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

(4) ค่าธรรมเนียมและค่าบริการ ผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมอยู่ภายใต้การกำกับดูแลเรื่องค่าธรรมเนียมและค่าบริการตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์การกำกับดูแลในเรื่องดังกล่าว โดยกำหนดให้ผู้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโทรคมนาคมแต่ละรายจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการนอกเหนือหรือเกินกว่าอัตราขั้นสูงที่คณะกรรมการกำหนดไม่ได้ นอกจากนี้ ในการกำหนดอัตราค่าบริการจะต้องไม่เป็นการกำหนดอัตราในลักษณะที่เป็นการกีดกันทางการค้า ซึ่งจะมีผลเป็นการจำกัดการแข่งขันอย่างเป็นธรรมและจะต้องเรียกเก็บจากผู้ให้บริการของตนในอัตราเดียวกันสำหรับบริการโทรคมนาคมลักษณะหรือประเภทเดียวกัน

#### (5) การคุ้มครองผู้รับบริการ

ได้แก่ การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสัญญาบริการ และการจัดการข้อมูลส่วนบุคคล

สัญญาบริการระหว่างผู้ประกอบกิจการโทรคมนาคมและผู้รับบริการอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 มาตรา 51 ซึ่งกำหนดให้สัญญาระหว่างผู้รับใบอนุญาตกับผู้ให้บริการโทรคมนาคม และเงื่อนไขเกี่ยวกับการให้บริการ รวมทั้งการแก้ไขเปลี่ยนแปลงสัญญาหรือเงื่อนไขดังกล่าวต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการก่อนซึ่งสัญญาและเงื่อนไขที่คณะกรรมการจะให้ความเห็นชอบได้น้อยจะต้องมีลักษณะดังนี้

ก. มีข้อกำหนดเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้รับใบอนุญาตและผู้ให้บริการที่ชัดเจนและเป็นธรรม

ข. มีข้อกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานการให้บริการของผู้รับใบอนุญาต

ค. มีข้อกำหนดเกี่ยวกับประเภทและขอบเขตค่าใช้จ่ายในการให้บริการอย่างครบถ้วน เป็นธรรม และจะต้องมีข้อกำหนดรับรองการไม่เรียกเก็บค่าใช้จ่ายนอกเหนือจากที่กำหนดไว้

ง. ไม่มีข้อกำหนดที่เป็นการจำกัดการใช้ประโยชน์ของผู้ใช้บริการโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

จ. ไม่มีข้อกำหนดที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติ แบ่งแยก หรือกีดกันผู้ให้บริการ หรือไม่เป็นธรรมแก่ฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด

ในกรณีที่มีกฎหมายใดกำหนดหลักเกณฑ์ทำสัญญาเกี่ยวกับการให้บริการโทรคมนาคมเพื่อคุ้มครองผู้บริโภคไว้เป็นประการใด ให้ผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายดังกล่าวด้วย



ส่วนของการจัดการข้อมูลส่วนบุคคลของผู้รับบริการในกิจการโทรคมนาคมซึ่งหมายถึงการเก็บรวบรวม การใช้ การเปิดเผย หรือการดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลของผู้รับบริการ ตามพระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 มาตรา 50 กำหนดให้คณะกรรมการกำหนดมาตรการเพื่อคุ้มครองผู้ใช้บริการเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคล สิทธิในความเป็นส่วนตัวและเสรีภาพในการสื่อสารถึงกันโดยทางโทรคมนาคม โดยให้ผู้รับใบอนุญาตมีหน้าที่ปฏิบัติตามมาตรการที่คณะกรรมการกำหนดดังกล่าว นอกจากนี้ หากพบว่าบุคคลใดกระทำการละเมิดสิทธิของผู้ใช้บริการตามที่กำหนดดังกล่าวข้างต้นให้ผู้รับใบอนุญาตหรือคณะกรรมการดำเนินการเพื่อระงับการกระทำดังกล่าว และแจ้งให้ผู้ให้บริการทราบโดยเร็ว

จากที่กล่าวมาข้างต้นเห็นได้ว่า แม้การให้บริการโอทีทีในปัจจุบันของไทยยังอยู่ในระยะเริ่มต้น แต่ก็ส่งผลกระทบต่อผู้ให้บริการโทรทัศน์และโทรคมนาคมในหลายแง่มุม ดังนี้สำหรับผู้ให้บริการจะเกิดความไม่เท่าเทียมกันของกฎระเบียบและต้นทุนการให้บริการ ในมุมมองของผู้ผลิตเนื้อหาซึ่งส่งผลกระทบต่อสิทธิอีกด้วย สำหรับในมุมมองของผู้ใช้บริการส่งผลให้เกิดปัญหาเรื่องการไม่ทราบหลักแหล่งของผู้ให้บริการทำให้ยากต่อการร้องเรียนหากมีปัญหาเกี่ยวกับการบริการเกิดขึ้น เมื่อการให้บริการโอทีทีที่มีลักษณะคาบเกี่ยวกันระหว่างการให้บริการแพร่ภาพและเสียงในขณะที่ใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นช่องทางในการเผยแพร่ทั้งในรูปแบบเว็บไซต์และแอปพลิเคชัน ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการตีความทางกฎหมายหรืออาจต้องปรับแก้กฎหมายเพื่อทำหน้าที่ในการกำกับดูแลให้ชัดเจน นอกจากนี้ยังควรขยายหลักเกณฑ์การกำกับดูแลไปถึงเนื้อหาที่ผู้ใช้เป็นผู้สร้างเอง (User Generated Content: UGC) ด้วย เนื่องจากเนื้อหาประเภทนี้ไม่มีการคัดกรองก่อนนำเสนอ ผู้วิจัยเห็นว่าเมื่อนำบริการโอทีทีเข้าสู่ระบบใบอนุญาต หรือกระบวนการแสดงตัวตนแล้ว การกำกับดูแลไม่ควรอยู่ในกรอบกติกาเดียวกันกับการกำกับดูแลกิจการโทรทัศน์และกิจการโทรคมนาคมในรูปแบบเดิมในทุกประเด็นได้ เนื่องจากบริการโอทีทีที่เป็นสื่อแบบผสมที่เกิดจากการหลอมรวมบริการการแพร่เสียงแพร่ภาพ บริการโทรคมนาคม และบริการเนื้อหาเข้าด้วยกัน ดังนั้น การกำกับดูแลบริการโอทีทีจึงจำเป็นต้องมองในมุมการกำกับดูแลแบบหลอมรวม (Convergence Regulation) จึงจะเหมาะสม

### บทที่ 3

#### มาตรการทางกฎหมายในทางภาษีที่ใช้ในการกำกับดูแลการประกอบกิจการโอทีที

เนื่องจากธุรกิจบริการโอทีทีที่ไม่ว่าจะเป็นสำหรับกิจการโทรทัศน์ หรือกิจการโทรคมนาคม ถือว่าเป็นธุรกิจโอทีทีที่อยู่ใกล้ตัวเรามากยิ่งขึ้นทุกวันในปัจจุบัน แต่โดยภาพรวมแล้วการให้บริการโอทีทีของไทยยังคงอยู่ในช่วงของการเริ่มต้น แม้จะมีผู้ให้บริการรายหลักที่เป็นผู้ครอบครองตลาด แต่ปัจจุบันก็ยังถือได้ว่ามีผู้ให้บริการและรูปแบบเนื้อหาที่ค่อนข้างหลากหลาย อีกทั้งยังเริ่มมีผู้ให้บริการรายใหม่ ๆ ที่เริ่มเข้ามาแย่งชิงส่วนแบ่งตลาดอยู่เสมอ ดังนั้นจึงควรทำการศึกษาเรื่องมาตรการทางกฎหมายในทางภาษีที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจโอทีทีในประเทศไทยด้วย ในส่วนนี้จะกล่าวถึงหลักการพื้นฐานของภาษีอากรเป็นเบื้องต้น และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีที่ตามองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และสหภาพยุโรป (EU) รวมถึงมาตรการทางกฎหมายในทางภาษีของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับกิจการโอทีทีที่ตามประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 3.1 หลักการพื้นฐานทางภาษีอากร

ธุรกิจโอทีทีที่ถือว่าเป็นธุรกิจที่ถือว่าเป็นผู้เล่นหน้าใหม่ที่เข้ามามีบทบาทมากขึ้นในยุคดิจิทัล และผู้เล่นหน้าเก่าอย่างกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์เดิมก็ต้องปรับตัวเพื่อที่จะแข่งขันกับธุรกิจใหม่นี้ให้ได้ ด้วยข้อจำกัดหลายอย่างและความไม่เป็นธรรมในการกำกับดูแลกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อนนี้ แนวทางหนึ่งที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นในการกำกับดูแลธุรกิจโอทีทีคือการจัดเก็บภาษีธุรกิจโอทีที โดยมีข้อที่จะต้องพิจารณาเพื่อให้แนวทางนี้มีความเป็นไปได้ในการนำมาปรับใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการกำกับดูแล โดยในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงหลักการโดยทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ได้แก่ 3.1.1 ความหมายของภาษีอากร 3.1.2 ประเภทของภาษีอากร 3.1.3 อำนาจในการจัดเก็บภาษี 3.1.4 หลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และ 3.1.5 โครงสร้างกฎหมายภาษี

##### 3.1.1 ความหมายของภาษีอากร

จากพัฒนาการทางความหมายของภาษี แม้ว่าในปัจจุบันจะไม่ได้มีนิยามที่เป็นสากล แต่มักนิยามการได้พยายามให้นิยามคำว่า “ภาษี” ออกเป็น 3 ความหมายแตกต่างกันตามยุคสมัย คือ ยุคโบราณ ยุคช่วงศตวรรษที่ 16-18 และยุคช่วงปลายศตวรรษที่ 19 ถึงปัจจุบัน ดังนี้<sup>44</sup>

1) ส่วยอากร (บังคับ) การเป็นรายได้ประเภทหนึ่งของรัฐ มีการแปรรูปของกระบวนการวิธีการหารายได้อย่างเป็นระบบ ซึ่งภาษีมียุติมาจากการหารายได้ด้วยวิธีการปล้นสะดมมาสู่การเก็บบรรณาการ และการเกณฑ์แรงงานมาสู่การเก็บภาษีตามความหมายสากล

<sup>44</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2547), น. 24-33.



2) การแลกเปลี่ยน (สมัครใจ) มาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิของแต่ละบุคคล ซึ่งมีที่มาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ที่ภาษีมักมีลักษณะเป็นค่าตอบแทนผลประโยชน์ที่ประชาชนมอบให้แก่รัฐ เพื่อตอบแทนการที่รัฐได้ให้บริการแก่ประชาชน และมีลักษณะเป็นการประกันภัยประเภทหนึ่งที่คุ้มครองรัฐให้พ้นจากความเสียหายใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

3) หน้าที่ทางสังคม (บังคับ) เป็นแนวคิดที่ให้ความสำคัญกับหลักความยินยอมพร้อมใจของผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นหน้าที่หรือความยินยอมพร้อมใจของประชาชน โดยมีที่มาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ที่ภาษีเป็นภาระสาธารณะที่กำหนดขึ้นโดยอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน มีใช้อาศัยหลักการคำนวณค่าตอบแทนจากการให้บริการของรัฐ อันเป็นแนวคิดพื้นฐานของรัฐธรรมนูญหลายประเทศ รวมทั้งประเทศไทย ที่บัญญัติให้ “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ภาษีเป็นรายได้สำคัญของรัฐ จากแนวคิดในการกำหนดให้รัฐมีภารกิจ 4 ประการคือ 1. ป้องกันประเทศ 2. คุ้มครองสมาชิกของสังคมจากความอยุติธรรม 3. จัดการก่อตั้งและบำรุงรักษาสถาบันสาธารณะ และกิจการสาธารณะและความสงบภายใน และ 4. จัดการงานต่างประเทศและดำเนินกิจการความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ<sup>45</sup>

นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการที่ได้ให้นิยามคำว่า “ภาษี” ไว้หลากหลายท่าน เช่น

ศาสตราจารย์ ดร.เกริกเกียรติ พิพัฒนาเสริธรรม กล่าวว่า รายได้หลักที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล คือ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ภาษีอากร ถ้าจะแบ่งตามลักษณะของการใช้จ่ายแล้ว จะแบ่งได้เป็น 2 ชนิด คือ 1) ภาษีอากรโดยทั่วไป (general taxes) หมายถึง ภาษีอากรต่าง ๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บอยู่ รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนี้ รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในกิจการใดก็ได้ ไม่มีข้อบังคับเกี่ยวกับการใช้เงิน และ 2) ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (earmarked taxes) รัฐบาลอาจจะจัดเก็บภาษีอากรบางประเภทเพื่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งโดยเฉพาะ รายได้ที่จัดเก็บจากภาษีนี้นั้นจะต้องนำไปใช้จ่ายในวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้เท่านั้น รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในกิจการอย่างอื่นไม่ได้<sup>46</sup>

วิทย์ ตันติกุล ได้ให้ความหมาย ภาษีอากร คือ การหารายได้ของรัฐ โดยการบังคับให้เอกชนจ่ายเงินให้กับรัฐบาล โดยไม่คำนึงถึงผลตอบแทนที่ผู้จ่ายจะได้รับ<sup>47</sup>

<sup>45</sup> อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, *กฎหมายการคลัง*, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562), น. 92..

<sup>46</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒนาเสริธรรม, *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552). น. 135-137.

<sup>47</sup> วิทย์ ตันติกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2523). น. 2. .

ศาสตราจารย์ ดร.อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป กล่าวถึงคำนิยามของนักคิด MEHT และ BELTRAME ว่าให้นิยามของ “ภาษี” ที่ครอบคลุมลักษณะของภาษีในปัจจุบัน ดังนี้ ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชน เป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ หรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ<sup>48</sup>

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุยลักษณ์ ตราชูธรรมและอาจารย์ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง ได้ให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้ในแนวทางเดียวกันว่าหมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บกับราษฎร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี<sup>49</sup>

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ยุทธนา ศรีสวัสดิ์ ได้อธิบายความหมายภาษีอากร หมายถึง ภาระที่ประชาชนมีหน้าที่ต้องนำส่งให้ภาครัฐตามที่กฎหมายกำหนดเพื่อสนับสนุนรัฐและกิจการของรัฐ โดยอาจจะอยู่ในรูปของเงินหรือไม่ก็ได้ และอาจเรียกชื่ออย่างอื่นก็ได้แต่ต้องไม่ใช่การบริจาคหรือจ่ายตามอัธยาศัย และผู้จ่ายภาษีจะไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงกลับมา เพราะหากผู้เสียภาษีได้รับผลตอบแทนโดยตรงจะเรียกว่าค่าธรรมเนียมไม่ใช่ภาษีนั่นเอง<sup>50</sup>

จากการให้ความหมายดังกล่าว อาจกล่าวโดยสรุปรวมความหมายของภาษีอากรในปัจจุบัน ได้ว่า ภาษีอากร มีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเอาจากบุคคล ในรูปแบบของเงินตรา หรืออาจไม่จำเป็นต้องเป็นเงินตราเพียงอย่างเดียวก็ได้ โดยการใช้อำนาจของรัฐภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย เป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง เพื่อนำไปใช้ในการสาธารณะ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกัน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากนิยามความหมายของภาษีมียุคสมัยขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้ให้นิยามรวมทั้งบริบทของแต่ละประเทศ แต่ละยุคสมัย จึงอาจไม่มีนิยามที่แน่นอนตายตัว แต่ก็มีองค์ประกอบหรือลักษณะสำคัญบางประการที่คล้ายคลึงกัน เพื่อให้สามารถปรับให้เข้ากับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป

สำหรับนิยามของ ภาษีจากกิจการโอทีที นั้น ผู้วิจัยจึงได้นิยามโดยพิจารณาจากความหมายของภาษีและนิยามของโอทีทีได้ตามลักษณะความหมายอย่างกว้าง ดังนี้

ภาษีจากกิจการโอทีที หมายถึง “เงินที่ได้จากกิจการที่มีเนื้อหา บริการ หรือแอปพลิเคชันที่สามารถเข้าถึงได้ผ่านอินเทอร์เน็ตสาธารณะและอยู่บนเครือข่ายของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ซึ่งลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเอาจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือ

<sup>48</sup> อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, Op. cit., น. 94.

<sup>49</sup> ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, *หลักกฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 4 (แก้ไขเพิ่มเติม)), (กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Trining center, 2555) น. 1; ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2563*, (กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2563), น.1.

<sup>50</sup> ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, ภาษี คืออะไร?, ITAX, สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก

<https://www.itax.in.th/pedia/%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD/>



กฎหมายมหาชน โดยการใช้อำนาจของรัฐภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย เป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ให้โดยตรง เพื่อนำไปใช้ในการสาธารณะ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกัน ในลักษณะที่เป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม”

อย่างไรก็ตาม แม้จะนิยามความหมายอย่างกว้างของภาษีจากกิจการโอทีที่ดังกล่าวแล้ว แต่การจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที่จะต้องพิจารณาประเภทของภาษีประกอบด้วย เพราะภาษีแต่ละประเภทจะมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บที่แตกต่างกันนอกเหนือไปจากประเด็นเรื่องรายได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้น ดังนั้นมาตรการทางภาษีเพื่อจะควบคุมหรือกำกับดูแลกิจการด้านโทรคมนาคมและโทรทัศน์ก็อาจจะถือเป็นวัตถุประสงค์หนึ่งที่เหมาะสมให้มีการจัดเก็บรายได้หรือเงินจากกิจการโอทีที่ด้วย ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรมสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องกับนั่นเอง

### 3.1.2 ประเภทของภาษีอากร

การแบ่งแยกประเภทของภาษีอากรนั้นอาจแบ่งได้หลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นการแบ่งตามหลักการหลักการภาษี แบ่งตามฐานภาษี แบ่งตามการใช้จ่ายเงินภาษี หรือแบ่งตามหน่วยงานการจัดเก็บภาษี เป็นต้น สำหรับในส่วนของงานวิจัยนี้จะขออธิบายถึงการแบ่งประเภทของภาษีอากรตามหลักการหลักการภาษี กล่าวคือ ภาษีทางตรง (direct tax) กับภาษีทางอ้อม (indirect tax)

ในทางทฤษฎียังไม่มีข้อยุติที่แน่นอนเกี่ยวกับภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม แต่โดยทั่วไปมักมีการพูดถึงถึงภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมอยู่เสมอ ซึ่งข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อม สามารถพิจารณาได้จากประเด็น ดังนี้<sup>51</sup>

1) พิจารณาในเรื่องของการรับภาระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละประเภท ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีนั่นทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ ไม่สามารถผลักภาระภาษีให้ผู้อื่นได้ แต่ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้แบกรับภาระภาษีนั่นทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ แต่สามารถผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ไปให้แก่ผู้อื่นได้ อย่างไรก็ตามในบางกรณีภาษีที่จัดอยู่ในภาษีทางตรงก็อาจผลักภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้แก่ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

2) พิจารณาในเรื่องของผลของภาษีที่มีต่อระดับราคาของสินค้าทั่วไป จะเห็นได้ว่าโดยทั่วไปแล้วภาษีทางอ้อมจะทำให้ระดับราคาสินค้าโดยทั่วไป สูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง เนื่องจากภาษีทางอ้อมสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่น ซึ่งเป็นเหตุทำให้ราคาสินค้าอื่น ๆ สูงขึ้นด้วย แต่ภาษีทางตรงไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้จึงมีผลเพียงการลดรายได้ของผู้เสียภาษิตั้งแต่จะไม่ไปเพิ่มต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิต อย่างไรก็ตามต้องดูที่การรับภาระภาษีที่แท้จริงว่าคือใครด้วย

3) พิจารณาในเรื่องของวิธีการจัดเก็บภาษี ภาษีทางตรงโดยทั่วไปแล้วมักจะจัดเก็บจากฐานรายได้และผู้เสียภาษีจะรู้ถึงการถูกเก็บภาษีได้ง่าย ซึ่งอาจจะทำให้ผู้เสียภาษีมียุติการจ่ายภาษีและการบริหารงานของรัฐบาล แต่ภาษีทางอ้อมจะเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยน และมักมิได้เก็บ

<sup>51</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*, พิมพ์ครั้งที่ 9, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น. 174-176.

จากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าโดยตรง ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงมักจะไม่รู้ถึงการเสียภาษีของตน ทำให้ไม่ค่อยมีปฏิกิริยาต่อการจัดเก็บภาษีและการบริหารงานของรัฐบาล อย่างไรก็ตามปัจจุบันผู้บริโภคตระหนักถึงภาษีทางอ้อมนี้มากขึ้น เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีการจำแนกรวมมาในราคาสินค้าหรือบริการ ทำให้ผู้บริโภคต้องใช้จ่ายเงินมากขึ้น (ราคาสูงขึ้น)

จะเห็นได้ว่าภาษีจากกิจการโอทีที อาจจะสามารถถูกจัดเก็บภาษีได้ทั้งทางตรงและภาษีทางอ้อมโดยพิจารณาจากรูปแบบการหารายได้จากบริการโอทีที ของผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้แก่ ผู้ให้บริการและผู้ใช้บริการจากกิจการโอทีทีว่าเป็นรายได้มาจากส่วนใด เช่น ค่าโฆษณา ค่าสมัครสมาชิก ค่าบริการรายครั้งเพื่อรับชมหรือดาวน์โหลด ค่าบริการเพิ่มเติมจากบริการเสริม (Freemium) หรือค่าอื่น ๆ เป็นลักษณะของเงินได้หรือลักษณะของการบริโภคสินค้าหรือบริการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การจะจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีได้ ประเทศหรือรัฐนั้น ๆ จะต้องมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีด้วย ตามหัวข้อถัดไป

### 3.1.3 อำนาจในการจัดเก็บภาษี (Tax Jurisdiction)

อำนาจในการจัดเก็บภาษี เป็นประเด็นปัญหาหลักที่ต้องทำความเข้าใจเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที เนื่องจากอาจไม่สามารถระบุตัวผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการโอทีทีได้ เพราะไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ หรือกรณีผู้เสียภาษีที่อยู่ต่างประเทศ มีความที่เกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) และประมวลรัษฎากร การทำธุรกรรมผ่านทางแพลตฟอร์มออนไลน์ที่เป็นผู้ประกอบการต่างประเทศ มิได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ทำให้แม้จะได้มีการใช้ทรัพยากรหรือมีมูลค่าทางเศรษฐกิจในประเทศ แต่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีส่วนนี้ได้ จึงต้องทำความเข้าใจในส่วนของอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันว่าอาจมีอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีอย่างไร โดยในส่วนของงานวิจัยนี้จะกล่าวถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภายใต้หลักนิติรัฐ รัฐมีอำนาจที่จะบังคับเรียกเก็บภาษีอากรจากประชาชนผ่านกระบวนการทางกฎหมายและนำรายได้ดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ (ผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลตอบแทนโดยตรงในทันที หรือเป็นพิเศษเฉพาะตัว) อย่างไรก็ตาม การควบคุมการใช้อำนาจของรัฐบาลในการปกครองระบอบประชาธิปไตยสามารถกระทำโดยผ่านองค์กรนิติบัญญัติที่ประกอบด้วยผู้แทนปวงชน (ผู้แทนราษฎร) เพื่อทำหน้าที่อนุมัติการจัดเก็บภาษี<sup>52</sup> โดยอำนาจเก็บภาษีอากรเป็นอำนาจเด็ดขาดของแต่ละประเทศที่จะบังคับใช้ภายในประเทศ อำนาจเก็บภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งแห่งอำนาจอธิปไตยที่รัฐบาลแต่ละประเทศสามารถบังคับใช้ได้อย่างอิสระ<sup>53</sup> กล่าวได้ว่าในเรื่องของการเก็บภาษีนั้นเป็นการแสดงออกซึ่งอำนาจอธิปไตยของรัฐอย่างหนึ่ง และรัฐแต่ละรัฐก็จะมีอธิปไตยเป็นของตนเอง ส่งผลให้รัฐแต่ละรัฐสามารถที่จะออกกฎหมายภาษีของตนได้

<sup>52</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวนต, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), น.19.

<sup>53</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ*, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553)



หากจะกล่าวถึงเรื่องของการเงินของประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นกรณีการเบิกงบประมาณของรัฐบาล การผลิตเหรียญหรือธนบัตรออกใช้ หรือแม้กระทั่งเรื่องของการจัดเก็บภาษี เรื่องดังกล่าวเหล่านี้จะอยู่ภายใต้กระทรวงการคลังซึ่งเป็นหน่วยงานซึ่งดูแลและมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการเงินการคลังของแผ่นดิน

ในเรื่องของภาษี กระทรวงการคลังแบ่งหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีเป็น 3 ส่วน<sup>54</sup> ได้แก่ กรมสรรพสามิต รับผิดชอบในการเก็บภาษีสินค้าบางประเภทที่ผลิตในประเทศไทย รวมถึงเก็บภาษีสินค้าบางอย่างที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เช่น ภาษีสุรา ภาษียาสูบ ภาษีสถานบริการ ฯลฯ และมีมาตรการปราบปรามคนที่กระทำผิดกฎหมายด้วย

กรมศุลกากร รับผิดชอบเก็บภาษีศุลกากรจากการค้าระหว่างประเทศ เช่น ภาษีอากรขาเข้า อากรขาออก ซึ่งหน่วยงานนี้สามารถเก็บภาษีแทนกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกระทรวงมหาดไทย รวมถึงมีมาตรการป้องกันปราบปรามไม่ให้คนลักลอบหนีภาษี

กรมสรรพากร รับผิดชอบการเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงเกี่ยวข้องกับประชาชนทั่วไป แบ่งเป็นภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และเก็บภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์

แต่ก็อาจมีภาษีบางประเภทที่ให้อำนาจองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นในการเก็บภาษี เช่น ภาษีป้าย อากรฆ่าสัตว์ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น<sup>55</sup>

ทั้งนี้ กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่สร้างรายได้ภาษีหลัก จึงมีอำนาจในการกำกับ ตรวจสอบ ติดตามและเร่ง (ให้คนจ่าย) ภาษีอากรค้าง รวมถึงมีอำนาจในการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายและระบบการจัดเก็บภาษี ไปจนถึงการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนการออม การลงทุน ช่วยให้แข่งขันกับต่างประเทศ และใช้ภาษีเพื่อกระจายรายได้

ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้ ในปัจจุบันหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปของรัฐต่าง ๆ นั้น สามารถแบ่งออกได้เป็นหลักเกณฑ์สำคัญ ๆ 2 หลักเกณฑ์ คือ

#### 1) หลักแหล่งเงินได้ (Source rule)

หลักเกณฑ์นี้เป็นการที่รัฐอ้างสิทธิเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ โดยไม่คำนึงถึงสัญชาติหรือความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้น แต่จะพิจารณาเพียงว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในรัฐใด จะถือว่ารัฐนั้นเป็นรัฐแหล่งเงินได้ (Source country) และมีสิทธิเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐของตนได้ ซึ่ง

<sup>54</sup> Chutinun Sanguanpravit, (2562, 5 พฤษภาคม), ในเมื่อจ่ายภาษีอยู่ทุกวัน มารู้จักกันหน่อยว่า “สรรพากร-สรรพสามิต-ศุลกากร” ต่างกันอย่างไร?, *Brandinside*, สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://brandinside.asia/learn-more-about-tax-institution-in-thailand/> retrieved 4/1/2564

<sup>55</sup> กระทรวงการคลัง, *ความรู้เรื่องภาษี* [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <http://taxclinic.mof.go.th/%E0%B8%84%E0%B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%B9%E0%B9%89%E0%B9%80%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B9%88%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5.html>

อำนาจการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นอำนาจแบบจำกัด รัฐแหล่งเงินได้ไม่อาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐตน<sup>56</sup> กล่าวง่าย ๆ คือ แหล่งเงินได้เกิดขึ้นในรัฐใด ก็ให้รัฐนั้นเป็นผู้จัดเก็บภาษี

## 2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule)

หลักเกณฑ์นี้เป็นการที่รัฐอ้างสิทธิเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้รับเงินได้ ซึ่งรัฐถิ่นที่อยู่ (Resident country) คือ รัฐซึ่งเป็นถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ จะเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้รับโดยไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากที่ใด<sup>57</sup> กล่าวง่าย ๆ คือ ตัวผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใด ก็ให้รัฐนั้นเป็นผู้จัดเก็บภาษี

นอกจากนี้บางรัฐยังใช้อีกเกณฑ์หนึ่ง คือ หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Citizenship rule) หลักเกณฑ์นี้เป็นการที่รัฐอ้างสิทธิเก็บภาษีโดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้รับเงินได้ โดยตัวผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสัญชาติของรัฐผู้เก็บภาษี กล่าวคือ จะพิจารณาจากสัญชาติของผู้มีเงินได้แทน โดยไม่ว่าเงินได้ขณะที่เกิดขึ้นจะอาศัยอยู่ในรัฐหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นเกิดจากแหล่งภายนอกหรือในประเทศหรือไม่ หลักสัญชาติจึงก่อให้เกิดภาษีที่ไม่จำกัด เพราะเป็นหลักการที่ให้อำนาจรัฐเจ้าของสัญชาติเก็บภาษีได้อย่างกว้างขวาง โดยรวมเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของรัฐตนด้วยเช่นเดียวกับหลักถิ่นที่อยู่<sup>58</sup>

หลักเกณฑ์นี้ค่อนข้างจะสร้างภาระให้แก่ผู้เป็นพลเมืองของรัฐผู้เก็บภาษี จึงทำให้หลักเกณฑ์นี้ไม่ได้ถูกใช้แพร่หลายในปัจจุบัน โดยประเทศที่ใช้อยู่มีเพียง 3 ประเทศ คือ สหรัฐอเมริกา เม็กซิโก และฟิลิปปินส์ อีกทั้งหลักเกณฑ์นี้จะเหมาะสมกับประเทศที่มีความสามารถในการจัดสวัสดิการที่ดีให้แก่ประชาชน<sup>59</sup>

อำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นของรัฐ โดยทั่วไปรัฐจะจัดเก็บภาษีโดยมีแนวคิด คือ หลักเกณฑ์ทั้ง 2 หลักที่กล่าวมาข้างต้นนั้นเป็นหลักเกณฑ์ที่มีใช้อยู่ในปัจจุบัน ได้แก่ 1) หลักแหล่งเงินได้ และ 2) หลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ประเทศส่วนใหญ่ใช้ในการจัดเก็บภาษี รวมถึงประเทศไทยด้วย อย่างไรก็ตามอาจมีการตกลงร่วมกันระหว่างรัฐที่อาจเกิดการทับซ้อนกันในการจัดเก็บภาษี จึงอาจมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ DTA เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีของได้ โดยการให้เครดิต ยกเว้น หรือลดหย่อนภาษี แล้วแต่กรณี ซึ่งประเทศไทยเข้าร่วมตกลงด้วยกว่า 60 ประเทศ

การจะอ้างหลักเกณฑ์ใดก็จะขึ้นอยู่กับรัฐนั้น ๆ ในการจัดเก็บ หรือจะอ้างหลักเกณฑ์ทั้งสองในการจัดเก็บภาษีก็ได้ เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจของรัฐนั้น ๆ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น หากไม่เข้าเกณฑ์หลักแหล่งเงินได้หรือหลักแหล่งที่อยู่ดังกล่าวประเทศไทยก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ จึงอาจเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที ซึ่งโดยส่วนใหญ่ผู้ที่ได้รับรายได้อยู่ต่างประเทศ ไม่ได้เข้ามาใน

<sup>56</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.4-9.

<sup>57</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: บริษัท ขอนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), น.3-4.

<sup>58</sup> ชินดนัย สังคะคุณ, การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์ (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558), น.32.

<sup>59</sup> พล ธีรคุปต์, Op. cit..



ประเทศไทยโดยตรง หรืออยู่ในประเทศไทยแต่ทำธุรกรรมผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตไปยังต่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งจะใช้วิเคราะห์ประเด็นปัญหาดังกล่าวในบทความต่อไป

ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยหลักรัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้ภายใต้หลักอาณาเขต (Territory Rule) เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร โดยจะจัดเก็บจากการบริโภคภายในประเทศ

ลักษณะที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีจัดเก็บจากการบริโภคขั้นสุดท้าย และกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายทอด (Staged collection process) แต่ในบริบทของการค้าระหว่างประเทศ ประเด็นพื้นฐานของนโยบายทางเศรษฐกิจที่สัมพันธ์กับการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในทางระหว่างประเทศจะพิจารณาว่าภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะจัดเก็บในประเทศต้นทาง (Origin Principle) หรือประเทศปลายทาง (Destination Principle) เนื่องจากภายใต้หลักปลายทางนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้าย ในขณะที่ภายใต้หลักต้นทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการเพิ่มมูลค่า<sup>60</sup>

สำหรับกรณีการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้น เนื่องจากไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้ อีกทั้งไม่มีการควบคุมทางศุลกากรที่สามารถยืนยันการนำเข้าบริการและสินค้าที่ไม่มีรูปร่างได้และไม่มีการควบคุมทางศุลกากรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนเมื่อมีการนำเข้าบริการและสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเข้ามา ทำให้การนำหลักปลายทางมาใช้บังคับกับการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศมีความยากมากกว่าการใช้บังคับกับการขายสินค้า จึงจำเป็นจะต้องกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ ซึ่งมีหลายหลักเกณฑ์ เช่น สถานที่ให้บริการ (place of performance of the service) สถานที่ประกอบการ (place of establishment) หรือสถานที่ตั้งที่แท้จริงของผู้ให้บริการ (place of actual location of the supplier) ถิ่นที่อยู่หรือสถานที่ตั้งที่แท้จริงของผู้บริโภค (the residence or the actual location of the consumer) และสถานที่ตั้งของสินค้าที่มีรูปร่าง (location of the tangible property) ซึ่งระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในหลายประเทศมีการใช้หลักพิจารณามากกว่า 1 หลัก ในการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษี (place of taxation) และใช้หลักแตกต่างกันสำหรับการนำเข้าบริการ การส่งออกบริการ การให้บริการทั้งหมดภายนอกประเทศ และการให้บริการทั้งหมดภายในประเทศ ซึ่งแนวทางการใช้บังคับกับการให้บริการระหว่างประเทศที่ผู้ประกอบการไม่ได้ปรากฏตัวทางกายภาพ มีดังนี้<sup>61</sup>

แนวทางแรก พิจารณารัฐที่ผู้รับบริการมีถิ่นที่อยู่ มีการจัดตั้งขึ้น (establishment) หรือตั้งอยู่ (located) ผู้รับบริการที่มีถิ่นที่อยู่คนละรัฐกับผู้ให้บริการ การให้บริการจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ในรัฐของผู้ให้บริการและการให้บริการนั้นจะอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในรัฐของผู้รับบริการซึ่งจะจัดเก็บภาษีและนำส่งในหน่วยงานจัดเก็บภาษีในรัฐนั้น ในทางปฏิบัติ กรณีผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ส่วนใหญ่จะเก็บผ่านกลไก reverse charge ซึ่งจะย้ายความรับผิดชอบในการเสียภาษีจากผู้ให้บริการไป

<sup>60</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2559), น.36-37.

<sup>61</sup> Ibid.

ยังผู้รับบริการ ผู้รับบริการซึ่งมีสถานะเป็นผู้ประกอบการจะมีสิทธิขอเครดิตภาษีจากการรับบริการได้ทันทีโดยหักออกจากภาษีขาย

แนวทางที่สอง การให้บริการจะอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐที่ผู้ให้บริการมีถิ่นที่อยู่ มีการจัดตั้งขึ้น (establishment) หรือตั้งอยู่ (located) แม้ว่าจะมีการให้บริการระหว่างประเทศก็ตาม ผู้รับบริการที่มีสถานะเป็นผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ได้ชำระไปสำหรับการรับบริการในรัฐของผู้ให้บริการ จากหน่วยงานจัดเก็บภาษีในรัฐของผู้ให้บริการได้

### 3.1.4 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

อำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นของรัฐ ซึ่งการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการจัดเก็บจากประชาชน ดังนั้น หน้าที่หลักของรัฐที่สำคัญในด้านการจัดเก็บภาษี คือ การเลือกสรรจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยในหัวข้อนี้ จะกล่าวถึง 1) ลักษณะของภาษีอากรที่ดี และ 2) หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

#### 1) ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพที่สุด เริ่มแรกจึงต้องมีการเก็บภาษีอากรที่ดีก่อน โดยภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับเรียกเก็บจากผู้ที่มีรายได้ตามที่กำหนดไว้ เพื่อนำไปใช้ในการบริหารและการพัฒนาประเทศ ประกอบด้วย ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีผลภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น และภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีผลภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย ประกอบด้วย (1) ภาษีการขายทั่วไป ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ (2) ภาษีการขายเฉพาะ ได้แก่ ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ภาษีสรรพสามิตจากการนำเข้า ภาษีโรคภัยอื่น และภาษีทรัพยากรธรรมชาติอื่น เป็นต้น (3) ภาษีสินค้าเข้า-ออก (4) ภาษีสัญญา<sup>62</sup>

ภาษีอากรที่มีลักษณะที่ดีควรมีลักษณะ ดังนี้<sup>63</sup> ยุติธรรม (Equity) แน่นนอน (Certainty) สะดวก (Convenience) ประหยัด (Economy) เป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) ยืดหยุ่นตามสถานการณ์เศรษฐกิจ (Flexibility) และอำนาจรายได้ได้เพียงพอ (Productivity)

ในปัจจุบันนี้ทั่วโลกมุ่งพัฒนาระบบภาษี โดยให้ความสำคัญ 3 ประการ คือ ความเป็นธรรม ความง่าย และความเป็นกลางของภาษี<sup>64</sup> เมื่อภาษีอากรมีลักษณะเป็นภาษีอากรที่ดีแล้ว การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรก็ย่อมต้องเป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีด้วย โดยหลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี มีหลักว่าอย่างไร จะอธิบายในหัวข้อต่อไป

<sup>62</sup> สำนักงบประมาณของรัฐสภา, *การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533-2557* (รายงานทางวิชาการ สำนักงบประมาณของรัฐสภา ฉบับที่ 7/2558)[ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก

[https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/parbudget/ewt\\_dl\\_link.php?nid=210](https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/parbudget/ewt_dl_link.php?nid=210)

<sup>63</sup> กองนโยบายและแผนงาน สำนักผังเมือง กรุงเทพมหานคร, *การศึกษาข้อมูลการจัดเก็บภาษีสรรพากรระดับประเทศปริมาณพลและกรุงเทพมหานคร* [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 7 มกราคม 2564 จาก <http://cpd.bangkok.go.th:90/web2/strategy/reportstudy51/economic/การศึกษาข้อมูลการจัดเก็บภาษีสรรพากรในระดับประเทศ%ปริมาณพลและกรุงเทพมหานคร.pdf>

<sup>64</sup> Ibid.



## 2) หลักการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีของรัฐโดยทั่วไปจะยึดถือหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งมีมานานแล้ว แต่ยังคงเป็นแนวทางในการใช้จัดเก็บภาษีอากรอยู่ในปัจจุบัน หลักการดังกล่าว คือ หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ได้ถูกกล่าวไว้ในหนังสือ เรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งสามารถสรุปออกมาได้เป็นหลักการ 4 ประการ<sup>65</sup> คือ (1) หลักความเป็นธรรม (2) หลักความแน่นอน (3) หลักความสะดวก และ (4) หลักความประหยัด โดยสามารถอธิบายในแต่ละหัวข้อได้พอสังเขป ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรม แนวความคิดนี้ถือว่าบุคคลในรัฐควรต้องสละรายได้หรือผลประโยชน์ตามฐานะเศรษฐกิจของตน นั่นคือ ตามสัดส่วนรายได้ที่พวกเขาได้รับเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงานของรัฐ เพราะว่าแต่ละคนต่างก็ได้รับประโยชน์และการคุ้มครองจากรัฐ<sup>66</sup>

(2) หลักความแน่นอน คือ ภาษีที่แต่ละบุคคลต้องจ่ายนั้นจะต้องเป็นภาษีที่แน่นอน ชัดเจน ไม่ใช่ภาษีที่เกิดขึ้นโดยพลการ อีกทั้งระยะเวลาในการจ่ายภาษี ลักษณะการจ่ายภาษียกจะต้องแน่นอน ชัดแจ้ง สำหรับบุคคลทุกคน<sup>67</sup>

(3) หลักความสะดวก คือ การเรียกเก็บภาษีควรจะเรียกเก็บในเวลา และลักษณะที่ผู้เสียภาษีสะดวกที่สุด

(4) หลักความประหยัด คือ ภาษีทุกชนิดที่รัฐเรียกเก็บจะต้องเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด แต่ในขณะเดียวกัน รัฐบาลได้รับรายได้มากที่สุด<sup>68</sup>

ต่อมา หลักการ 4 ประการ ดังกล่าวข้างต้นก็ได้มีการพัฒนากลายเป็นหลักการบริการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีซึ่งใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ โดยสามารถแยกได้เป็น 8 หลักการ<sup>69</sup> ดังนี้

<sup>65</sup> ป๋วย อึ๊งภากรณ์, *บันทึกคำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, (กรุงเทพฯ: ประมวลมิตร, 2498), น. 232-246.

<sup>66</sup> Ibid.

<sup>67</sup> Libertarianism, ADAM SMITH ON PUBLIC POLICY: FOUR MAXIMS OF TAXATION [Online], Retrieved on 2021, December 4 from <https://www.libertarianism.org/columns/adam-smith-public-policy-four-maxims-taxation>

<sup>68</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, Op. cit., น.33.

<sup>69</sup> บทที่ 4 หลักความเป็นธรรมของภาษีอากร [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก [http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC442\(48\)/EC442-4.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC442(48)/EC442-4.pdf); ม.ป.ม., ม.ป.ป., บทที่ 2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับประสิทธิภาพของภาษีอากร, สืบค้นเมื่อ 2564, 4 ธันวาคม จาก <http://econ.tu.ac.th/archan/rangsun/%E0%B8%AB%E0%B8%99%E0%B8%B1%E0%B8%87%E0%B8%AA%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%A7%E0%B8%B4%E0%B8%8A%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B9%81%E0%B8%A5%E0%B8%B0%E0%B8%81%E0%B8%B6%E0%B9%88%E0%B8%87%E0%B8%A7%E0%B8%B4%E0%B8%8A%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3/%E0%B8%97%E0%B8%A4%E0%B8%A9%E0%B8%8E%E0%B8%B5%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%A3/%E0%B8%9A%E0%B8%97%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%882.pdf>

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียภาษีตามจำนวนที่รัฐบาลได้กำหนด ดังนี้ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รัฐจึงต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรม โดยหลักนี้สามารถจำแนกออกได้อีกเป็น 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The principle of absolute equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity) สามารถอธิบายในแต่ละแนวคิดได้ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The principle of absolute equity) ตามหลักนี้เห็นว่าการเสียภาษีอากรที่เป็นธรรมจะต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนจะมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกันหรือไม่ ซึ่งวิธีคิดจำนวนภาษีที่ทุกคนจะต้องเสียตามหลักนี้ จะเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้มากขึ้น จะเห็นได้ชัดจากการที่หากกำหนดให้มีการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ที่ผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีเท่ากัน ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำ สูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้สูง

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The principle of relative equity) เมื่อหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่องทำให้ไม่อาจนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ จึงก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมา กล่าวคือ หลักนี้ได้รับการพัฒนามาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นั่นเอง ซึ่งหลักนี้เป็นหลักที่ใช้ปฏิบัติส่วนใหญ่ในปัจจุบัน หลักดังกล่าวนี้สามารถแยกพิจารณาได้อีก 2 หลัก คือ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) และ หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) โดยสามารถอธิบายได้ ดังนี้

1. หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) เป็นหลักการที่วัดความเป็นธรรมจากผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ คือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐมากผู้นั้นก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ผู้ใดได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยผู้นั้นก็เสียภาษีให้แก่รัฐน้อยกว่า<sup>70</sup>

ตามหลักนี้ การเสียภาษีจะเป็นไปโดยความสมัครใจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้บริโภคจะต้องจ่ายค่าสินค้าหรือบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลในรูปภาษีอากรเพื่อรรถประโยชน์ที่เขาได้รับในลักษณะทำนองเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการจากเอกชน ดังนี้ การกระจายภาระภาษีต่อหน่วยจะสะท้อนถึงผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับ อีกทั้ง ตามหลักนี้จะไม่เกิดปัญหาการได้เปล่า (free rider)<sup>71</sup> ในการจัดเก็บภาษี เพราะ ประชาชนทุกคนเสียภาษีเท่ากับผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐบาล

อย่างไรก็ตาม หลักนี้ก็มีข้อบกพร่อง คือ รัฐจะต้องสามารถวัดระดับของผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากรัฐได้อย่างชัดเจนจึงจะสามารถจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับได้ ซึ่งการวัดระดับผลประโยชน์ดังกล่าวทำได้ยากในทางปฏิบัติ

<sup>70</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, Op. cit., น.34.

<sup>71</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, Op. cit., น.36.



## 2. หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle)

ในขณะที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จะยึดถือหลักว่าทุกคนจะต้องภาษีเท่าเทียมกัน แต่ในส่วนของหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ในส่วนนี้จะวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนจากความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน โดยอาจพิจารณาจากรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สินของประชาชนแต่ละคน ซึ่งอาจจะเป็นกรณีที่คนที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรจะได้รับกาปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน หมายถึง คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีอากรเท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน หรือที่เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) หรือเป็นอีกกรณีที่เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) คือ คนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน ควรจะได้รับกาปฏิบัติที่แตกต่างกัน กล่าวคือ คนที่มีกำลังในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีที่แตกต่างกันและต้องแตกต่างกันอย่างเหมาะสมด้วย โดยอาจเป็นโครงสร้างแบบภาษีก้าวหน้า ภาษีถอยหลัง หรือภาษีตามสัดส่วน<sup>72</sup>

ซึ่งหลักนี้เป็นหลักในการใช้ในทางปฏิบัติอย่างกว้างขวาง เพราะหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้ได้ไปอุดช่องว่างในเรื่องด้านการกระจายความเป็นธรรมได้

(2) หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่ดีตามหลักนี้ จะต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นความแน่นอนในด้านภาระภาษี ด้านอัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น และการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องถูกกำหนดอย่างมีเหตุผลและเหมาะสม ไม่ยึดกับอำนาจหรือดุลพินิจของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ไม่เช่นนั้นอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ตนนั้นเอง

(3) หลักความสะดวก (Convenience) คือ ในการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของประชาชนไม่ว่าจะเป็นในด้านวิธีการเสียภาษี เวลาในการเสียภาษี ไม่ควรให้เกิดความยุ่งยากในการเสียภาษี อำนาจความสะดวกในการเสียภาษีให้ได้มากที่สุด เช่น หากในปัจจุบันก็อาจจะเป็นการอนุญาตให้ผู้ชำระภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น

(4) หลักความประหยัด (Economy) คือ ภาษีที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาษีที่รัฐรวมถึงผู้เสียภาษีเสียค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บน้อยที่สุด กล่าวคือ ควรเป็นภาษีที่เสียต้นทุนในการจัดเก็บและต้นทุนในการเสียภาษีต่ำ

(5) หลักการยอมรับ (Acceptability) ภาษีอากรที่ดีคือภาษีที่ทุกคนยอมรับว่าภาษีนั้นเป็นภาษีที่ยุติธรรม จริงอยู่ที่ว่ารัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี แต่ไม่ใช่ว่ารัฐจะเก็บได้ตามอำเภอใจ เพราะการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นจะต้องได้รับการยอมรับว่าเป็นภาษีอากรที่มีความยุติธรรมจากประชาชนด้วย ดังนี้ หากรัฐจัดเก็บภาษีด้วยความยุติธรรม ส่งผลให้ประชาชนยอมรับและเชื่อถือในรัฐ ทำให้ประชาชนมีความเต็มใจและร่วมมือในการเสียภาษีให้แก่รัฐเพิ่มขึ้น

(6) หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) คือ ภาษีที่มีวิธีการที่สามารถดำเนินการได้จริงในทางปฏิบัติ มีการบริหารการจัดเก็บอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ไม่ควรเป็นภาษีที่ไม่สามารถจัดเก็บได้จริงหรือไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>72</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, Op. cit., น.34.

(7) หลักการทำรายได้ (Productivity) คือ ภาษีนั้นจะต้องเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐ จึงจะถือว่าเป็นภาษีที่ดีตามหลักนี้ ภาษีที่ทำรายได้ดี คือ ภาษีที่ฐานของภาษีสามารถขยายตัวได้ตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และมีฐานที่กว้าง ส่งผลให้รัฐไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราภาษีเพื่อให้ได้รับเงินจำนวนมากนั่นเอง

(8) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) คือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่สามารถปรับตัวได้ง่ายในช่วงของการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจของประเทศ หรือฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

ดังนั้น หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องเริ่มจากภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นภาษีอากรที่ดี ซึ่งจะมีลักษณะ คือ ยุติธรรม แน่นนอน สะดวก ประหยัด เป็นกลางทางเศรษฐกิจ ยืดหยุ่นตามสถานการณ์เศรษฐกิจ และอำนวยความสะดวกได้เพียงพอ นอกจากนี้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดี ก็จะต้องยึดหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ซึ่งแต่เดิมมีทั้งหมด 4 ประการ แต่ต่อมาได้มีการใช้หลักดังกล่าวรวมถึงได้พัฒนาให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบันมากขึ้น ทำให้เพิ่มจากหลักดังกล่าวข้างต้นมาเป็น 8 ประการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นนอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด หลักการยอมรับ หลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำรายได้ และหลักความยืดหยุ่น ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ทั่วโลกใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน ดังนั้น การจะจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที จึงต้องพิจารณาหลักการเหล่านี้ประกอบด้วยเสมอเช่นกัน

### 3.1.5 โครงสร้างกฎหมายภาษี

ในเรื่องของการจัดเก็บภาษีอากร จะต้องศึกษาในเรื่องโครงสร้างกฎหมายภาษี โดยจะอธิบายในเบื้องต้นถึงแนวคิดพื้นฐานในการกำหนดองค์ประกอบของโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นสาระสำคัญโดยทั่วไปของโครงสร้างกฎหมายภาษีอากร 3 ประการ<sup>73</sup> ดังนี้

1) การกำหนดบุคคลผู้เสียภาษี คือ การกำหนดว่าบุคคลใดจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐใดบ้างนั้น จะต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ของบุคคลกับรัฐเป็นสำคัญ โดยหลักทั่วไปในกฎหมายภาษีอากร จะถือว่าบุคคลทุกคนที่มีส่วนได้เสียหรือมีส่วนร่วมในรัฐใด ต้องชำระภาษีให้แก่รัฐนั้น ไม่ว่าจะมีส่วนร่วมนั้นจะเป็นรูปแบบใด อาจจะเป็นรูปแบบของการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ การมีแหล่งเงินได้ หรือการเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐนั้น ซึ่งในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับบุคคลจะไปเกี่ยวข้องกับหลักเขตแดนภาษีที่ได้กำหนดเขตแดนของกฎหมายภาษีอากรที่บุคคลจะต้องปฏิบัติตาม ทำให้นำไปสู่ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนของคนชาติและคนต่างชาติที่อยู่ในประเทศนั้น ๆ ทำให้มีการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น

2) การกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี โดยสิ่งที่เป็นมูลเหตุนี้จะพิจารณาจากสิ่ง que แสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้เสียภาษี โดยมักจะอยู่ในรูปของรายได้ การใช้จ่าย และความมั่งคั่งของผู้เสียภาษี

<sup>73</sup> กระทรวงการคลัง, Op. cit., ศุภลักษณ์



3) การกำหนดวิธีการคำนวณภาษี การกำหนดวิธีการนี้สามารถกระทำได้โดยการนำสถานะส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี และประเภทของฐานภาษีมาพิจารณา อีกทั้งต้องจัดเก็บภาษีตามจำนวนที่มีผลลัพท์มาจากสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลอย่างแท้จริง ไปจนถึงการใช้อัตราภาษีที่เหมาะสม

ที่กล่าวมาทั้ง 3 ประการข้างต้นเป็นแนวคิดพื้นฐานโดยทั่วไป แต่ในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้าง 6 ส่วนด้วยกัน<sup>74</sup> ดังนี้

### 1) ผู้เสียภาษี (Tax Payer)

ส่วนนี้มีแนวความคิดในการจำแนกประเภทภาษีตามลักษณะสังคมที่ว่าสิ่งที่อยู่รวมกันในสังคมนั้นมีทั้งสิ่งมีชีวิตและสิ่งไม่มีชีวิต กล่าวคือ พิจารณาจากการเป็นบุคคลหรือวัตถุนั่นเอง ทำให้สามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ภาษีบุคคลและภาษีวัตถุ

(1) ภาษีบุคคล ตามความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลโดยนำสถานะส่วนบุคคลมาพิจารณา กล่าวคือ พิจารณาจากสิ่งที่แสดงความมั่งคั่งร่ำรวยของบุคคล เช่น เงินได้ การใช้จ่ายทรัพย์สิน เป็นต้น แต่ไม่ใช่การนำเอาความเป็นบุคคลในทางกายภาพมาเป็นตัวพิจารณา ดังนี้ ภาษีบุคคลตามความหมายอย่างกว้าง ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

(2) ภาษีวัตถุ เป็นภาษีที่ไม่ให้ความสำคัญกับความเป็นบุคคล แต่ให้ความสำคัญกับวัตถุ กล่าวคือ จัดเก็บจากวัตถุที่เป็นสิ่งที่แสดงความมั่งคั่งของผู้เสียภาษี เช่น ภาษีที่ดินที่จัดเก็บจากที่ดินโดยคิดคำนวณจากเงินได้ของที่ดิน ภาษีวัตถุประเภทอื่น ๆ ก็เช่น อากรแสตมป์ หรือภาษีศุลกากร เป็นต้น

### 2) ฐานภาษี (Tax Base)

มูลเหตุในการเลือกกำหนดสิ่งที่เป็นฐานภาษีได้ โดยทั่วไปจะมีทั้งหมด 3 ประเภท ได้แก่ ฐานเงินได้ ฐานทรัพย์สิน และฐานการใช้จ่ายหรือการบริโภค ซึ่งในส่วนของวิจัยนี้จะเน้นศึกษาในเรื่องของภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงขออธิบายในส่วนของฐานภาษีที่เป็นฐานเงินได้และฐานการใช้จ่ายหรือการบริโภคเท่านั้น โดยสามารถอธิบายแยกได้ ตามลำดับ ดังนี้

#### (1) ฐานเงินได้

ความหมายของเงินได้ ถูกนิยามไว้แตกต่างกันในหลายนัย ไม่ว่าจะเป็นนัยของกฎหมายแพ่ง นัยทางเศรษฐศาสตร์ นัยทางบัญชี หรือนัยทางกฎหมายภาษีอากร แต่เนื่องจากงานวิจัยนี้จะเน้นในส่วนของกฎหมายภาษีอากร จึงจะพิจารณาเพียงความหมายของเงินได้ตามนัยทางกฎหมายภาษีอากร

ความหมายของเงินได้ตามนัยทางกฎหมายภาษีอากร มีสาระสำคัญ คือ เป็นเงินตราหรือสิ่งที่ไม่เป็นตัวเงินก็ได้ แต่จะต้องสามารถตีราคาเป็นตัวเงินได้ เป็นความมั่งคั่งที่ไหลเวียนจากแหล่งใดแหล่งหนึ่ง และเป็นสิ่งที่ได้รับมาภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

หากวิเคราะห์ความหมายของเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และมาตรา 56 สามารถอธิบายได้ว่า เงินได้ หมายถึง

<sup>74</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12, (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), น. 3 -29.

1. เงินได้พึงประเมิน ซึ่งเป็นเงินได้ก่อนหักรายจ่าย และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 สามารถแบ่งได้ 3 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ

- เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง
- เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง
- เงินได้แบบผสม

2. รูปแบบของเงินได้ ประกอบไปด้วย ตัวเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น

3. เป็นสิ่งที่มีเงินได้ได้รับมาแล้วในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว (1 มกราคม - 31 ธันวาคม) ซึ่งมีลักษณะเป็นเงินได้สุทธิ โดยใช้เกณฑ์เงินสดมาใช้คำนวณการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเกณฑ์สิทธิใช้กับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีที่เงินได้นั้นแบ่งออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งในส่วนของภาษีเงินได้ทั้ง 2 กรณีดังกล่าวจะมีฐานภาษีที่แตกต่างกัน สามารถแยกได้ ดังนี้<sup>75</sup>

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษี คือ เงินได้สุทธิ มีที่มาจากเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 48(1) แต่ก็มีอีกกรณีที่เป็นเงินได้พึงประเมินสำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินปีละตั้งแต่ 120,000 บาทขึ้นไป ที่จะต้องเสียภาษีขั้นต่ำร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 48(2) ดังนั้น หากภาษีที่คำนวณจากฐานเงินได้สุทธิตามมาตรา 48(1) น้อยกว่าภาษีขั้นต่ำตามมาตรา 42(2) ก็ต้องเสียภาษีขั้นต่ำ แต่สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ไม่ต้องคำนวณภาษีขั้นต่ำ

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานภาษีโดยทั่วไป คือ กำไรสุทธิ มีที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย โดยคำนวณตามเงื่อนไขที่กำหนด แต่อาจมีบางกรณีที่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จากฐานภาษีที่แตกต่างกัน ได้แก่ ยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย หรือการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย เพื่ออุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้และเพื่อความเป็นธรรม<sup>76</sup>

ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นคิดฐานภาษีจากเงินได้ ต่อไปจะกล่าวถึงการคิดฐานภาษีจากการใช้จ่ายหรือการบริโภค

(2) ฐานการใช้จ่ายหรือการบริโภค

การที่กฎหมายกำหนดให้มีการคิดภาษีจากฐานการใช้จ่ายหรือการบริโภค เนื่องจากผู้เสียภาษีได้แลกเปลี่ยนสิ่งที่มีอยู่ในรูปของการเอาความมั่งคั่งที่ตนครอบครองอยู่ไปแลกเปลี่ยนกับสิ่งที่เป็นวัตถุหรือการบริการ ซึ่งการกระทำนี้เป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการจ่ายของบุคคลนั่นเอง<sup>77</sup> กล่าวได้ว่า เป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคและการบริการต่าง ๆ ตลอดจนการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้า เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีสินค้าขาเข้า และภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

<sup>75</sup> สำนักงบประมาณของรัฐบาล, Op. cit..

<sup>76</sup> กรมสรรพากร, ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 13 มกราคม 2564 จาก <https://www.rd.go.th/833.html>

<sup>77</sup> กระทรวงการคลัง, Op, cit..



ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่อาจจะเป็นหนึ่งในแนวทางในการจัดเก็บภาษีในธุรกิจโอทีที จึงต้องศึกษาในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีฐานภาษีที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเภท เช่น ฐานภาษีสำหรับการส่งออกสินค้า ฐานภาษีสำหรับการนำเข้า หรือฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ<sup>78</sup> แต่ในส่วนของธุรกิจโอทีทีที่ซึ่งถือเป็นบริการอย่างหนึ่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องจึงเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้าและให้บริการ ซึ่งฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ได้กำหนดให้ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าสิ่งที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์อื่นใดที่คิดได้เป็นเงิน

### 3) อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษี คือ จำนวนเงินที่คิดคำนวณจัดเก็บจากฐานภาษี และฐานภาษีเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดสัดส่วนของอัตราภาษี เนื่องจากการคิดคำนวณภาษีที่ต้องชำระนั้นจะต้องใช้ฐานภาษีคูณกับอัตราภาษี ซึ่งการแบ่งประเภทของอัตราภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

(1) อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive tax rate) คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อปริมาณฐานภาษีเพิ่มขึ้น กล่าวโดยง่าย คือ ถ้าเงินได้ยิ่งสูง ก็ต้องเสียภาษีในอัตราสูง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะใช้ทั้งอัตราก้าวหน้าและอัตราคงที่ โดยอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เป็นอัตราก้าวหน้านั้นจะเริ่มตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 35

(2) อัตราภาษีคงที่หรืออัตราภาษีตามส่วน (Proportional tax rate) คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนแน่นอน ไม่แปรผันไปตามปริมาณของฐานภาษี กล่าวโดยง่าย คือ ไม่ว่าจะมียอดเงินได้สูงเพียงใด ก็เสียภาษีเพียงแค่อัตราเดียว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันนี้ คือ อัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ของรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งตามความในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560<sup>79</sup> มาตรา 4 บัญญัติให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณีซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2564 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 715) พ.ศ. 2563)

(3) อัตราภาษีถอยหลัง (Regressive tax rate) คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนลดลงเมื่อปริมาณฐานภาษีมีจำนวนเพิ่มขึ้น กล่าวคือ ฐานภาษียิ่งสูง ยิ่งเสียภาษีในอัตราต่ำ

### 4) วิธีเสียภาษี (Tax Payment)

<sup>78</sup> กรมสรรพากร, ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 19 มกราคม 2564 จาก

[https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/SMEs/infographic/2.vat\\_360.pdf](https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/2.vat_360.pdf)

<sup>79</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560

ในส่วนนี้คือวิธีการเรียกเก็บเงินจากผู้เสียภาษีและนำส่งเงินดังกล่าวไปสู่คลัง โดยวิธีการเสียภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะมีวิธีเสียภาษี 3 วิธี ดังนี้

(1) วิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment Method) เป็นการที่กฎหมายกำหนดภาระการประเมินภาษีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีมีหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตนเอง และกรอกรายการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามที่คำนวณได้ ทั้งนี้ เจ้าพนักงานต้องทำการตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีตามแบบรายการที่หน่วยงานกำหนด โดยในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลมีวิธีประเมินตนเองที่แตกต่างกัน มีรายละเอียด ดังนี้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเสียภาษีโดยวิธีนี้โดยปกติจะยื่นปีละ 1 ครั้ง โดยผู้ที่ต้องยื่นเป็นผู้มีเงินได้ที่มีเงินได้พึงประเมินเกินกว่าจำนวนที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ใช้แบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 หรือ ภ.ง.ด. 92 แล้วแต่กรณี หากเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) จะต้องยื่นปีละ 2 ครั้ง

ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษียุบรวมระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ไม่ว่าจะมียุเงินได้หรือไม่ก็ตาม

(2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source Method) เป็นวิธีเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน เป็นการเก็บภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายนี้ใช้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น จะไม่ใช้ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยผู้จ่ายเงินจะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายก็ต่อเมื่อมีกฎหมายกำหนด ถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดก็ดูคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร<sup>80</sup> หากผู้จ่ายเงินไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามที่กำหนด หรือหักไม่ครบจำนวน ผู้จ่ายเงินก็ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักหรือตามจำนวนที่ขาดไป

การเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายนี้ โดยหลักถือว่าเป็นภาษีล่วงหน้า (Advance Tax) ไม่ใช่ภาษีสุดท้าย (Final Tax)

(3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment Method) ในกรณีนี้จะเกิดเมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินจะออกหมายเรียกตรวจสอบไตสวนและประเมินให้เสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย

สรุปได้ว่าการเสียภาษีทั้ง 3 วิธีข้างต้นใช้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจะเสียภาษีตามวิธีที่ 1 และวิธีที่ 3 เท่านั้น ไม่มีการเสียภาษีโดยวิธีที่ 2 (ภาษีหัก ณ ที่จ่าย)

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการที่ผู้ประกอบการซึ่งมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1,800,000 บาท ต้องขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร เมื่อจดทะเบียนแล้วจะเป็น

<sup>80</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528



ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และออกใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการด้วย รวมทั้งมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ ภ.พ. 30 ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน

#### 5) วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น (Tax Settlement)

วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น หรือการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยคำว่าข้อพิพาททางภาษีอากร หมายถึง ข้อความหรือเนื้อความ ข้อโต้แย้งที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากร<sup>81</sup>

ในส่วนที่จะมีความเกี่ยวข้องกับส่วนที่ 4 ส่วนที่ว่าด้วยวิธีเสียภาษี คือ เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน และเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีแล้ว ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรหรือการลงโทษทางภาษีอากร อาจกระทำได้ 2 วิธี คือ การขอให้มีการทบทวนคำสั่งการประเมินเรียกเก็บภาษี หรือขอให้มีการทบทวนคำสั่งการลงโทษทางภาษีต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บหรือลงโทษทางภาษีที่อยู่เหนือขึ้นไป โดยในวิธีหลังนี้สามารถจำแนกออกอีกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

การระงับข้อพิพาททางภาษี บทบัญญัติที่มีเนื้อความเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาทางภาษี ไม่ว่าจะ เป็นข้อพิพาทในเรื่องการตีความกฎหมายรวมถึงปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีหรือการจัดเก็บภาษี เช่น ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เป็นต้น

6) การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร (Tax Sanction) ส่วนนี้เป็นส่วนที่กำหนดเพื่อให้ทราบถึงสภาพบังคับหรือโทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งจะมีทั้งในส่วนของโทษทางแพ่ง คือ การเสียเบี้ยปรับ โดยสามารถที่จะงดหรือลดได้โดยศาล และเงินเพิ่ม ส่วนของโทษทางอาญา คือ โทษปรับหรือจำคุก ซึ่งได้กำหนดไว้แล้วในประมวลรัษฎากร

โครงสร้างกฎหมายภาษีอากรมีทั้งหมด 6 ส่วนดังที่กล่าวข้างต้น โดยในส่วนที่ 1 ถึงส่วนที่ 3 คือ ส่วนที่ว่าด้วยผู้เสียภาษี ส่วนที่ว่าด้วยฐานภาษี และส่วนที่ว่าด้วยอัตราภาษี เป็นกฎหมายสารบัญญัติ และในส่วนที่ 4 ถึง 6 คือ ส่วนที่ว่าด้วยวิธีเสียภาษี ส่วนที่ว่าด้วยวิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น และส่วนที่ว่าด้วยการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ

นอกจากนี้โครงสร้างกฎหมายภาษิดังกล่าวแล้ว การจัดเก็บภาษีจะต้องมีแนวทางทางในการป้องกันหรือต่อต้านการหลบเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงภาษีที่ติดด้วย เพราะแม้จะมีกฎหมายภาษีอากรที่ใช้บังคับ และมีโครงสร้างตามที่กล่าวข้างต้น แต่ก็มีในบางกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจใช้ช่องโหว่ ความคลุมเครือ หรือความบกพร่องของกฎหมาย เพื่อให้ตนเองไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยกรณีดังกล่าวเรียกว่าการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งอาจเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่อาจจะขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย และส่งผล

<sup>81</sup> กระทรวงการคลัง, Op. cit..

ต่อให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก<sup>82</sup> มาตรการที่สำคัญที่น่าสนใจในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อใช้ในการต่อต้านการหลบเลี่ยงภาษีนี้ งานวิจัยนี้ขอนำหลักที่ชื่อว่า หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law doctrine) หรืออีกหลักหนึ่งซึ่งคล้ายคลึงกัน คือ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form doctrine) ซึ่งเป็นมาตรการหนึ่งในการต่อต้านการหลบเลี่ยงภาษีอากร มาอธิบาย ดังนี้

### หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบและหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

ทั้งสองหลักนี้เป็นหลักที่ใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบเลี่ยงภาษีอากรที่ใช้ในต่างประเทศ เช่น ในประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายหรือซีวิลลอว์ จะใช้หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ เช่น ฝรั่งเศส เยอรมัน เบลเยียม เป็นต้น ส่วนหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบจะใช้ในประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาลหรือคอมมอนลอว์ เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ เป็นต้น เนื่องจากหลักทั้งสองมีความเกี่ยวข้องกับการหลบเลี่ยงภาษีอากร ในเบื้องต้นจึงควรเข้าใจการหลบเลี่ยงภาษีอากรก่อน

การหลบเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีอาจใช้ช่องโหว่ ความคลุมเครือ หรือ ความบกพร่องของกฎหมาย เพื่อให้ตนเองไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยการหลบเลี่ยงภาษีอากรนี้ไม่ผิดกฎหมายแต่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งจะแตกต่างกับการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย คือ ไม่เสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ถือเป็นกระทำความผิด เป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ที่วางหลักเกี่ยวกับข้อหาหลีกเลี่ยงและพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมาตรา 37 ทวิ ข้อหาไม่ยื่นแบบแสดงรายการโดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นต้น ดังนี้ ส่วนแตกต่างที่สำคัญที่สุด คือ การหนีภาษีเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่การหลบเลี่ยงภาษีอากรไม่ใช่การกระทำที่ผิดกฎหมายแต่ใช้ช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลง แต่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายดังที่กล่าวมาแล้ว จึงต้องมีมาตรการเพื่อไม่ให้มีการหลบเลี่ยงภาษีอากรขึ้น คือหลักทั้งสองดังกล่าวข้างต้นนั่นเอง โดยทั้งสองหลักมีสาระสำคัญที่คล้ายคลึงกัน คือ

1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of legal form Doctrine) หลักนี้มีอยู่ว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงถึงกฎหมายและผลทางเศรษฐกิจ แต่มีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance Motive) เป็นสำคัญ แม้ธุรกรรมดังกล่าวจะไม่ผิดกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินและศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมนั้นและเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงได้<sup>83</sup>

2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบของธุรกรรม (Substance over Form Doctrine) มีหลักการอยู่ว่า นิติกรรมหรือสัญญาใด แม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำ

<sup>82</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, มาตรการต่อต้านการหลบเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์ [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 19 มกราคม 2564 จาก file:///C:/Users/acer/Downloads/0053c232.pdf

<sup>83</sup> Ibid.



ขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าหน้าที่งานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้นและประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้<sup>84</sup>

อึ้งองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD ก็ได้ให้ความหมายของหลักการนี้ไว้ด้วยว่าหมายถึง หลักที่อนุญาตให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีเพิกเฉยต่อรูปแบบตามกฎหมายของนิติกรรมหรือสัญญาและมองไปที่เนื้อหาที่แท้จริงของนิติกรรมหรือสัญญานั้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการใช้รูปแบบเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษี<sup>85</sup>

ดังนั้น ทั้งกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย และกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล มีหลักในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ถึงแม้จะมีชื่อที่แตกต่างกัน แต่ในสาระสำคัญมีความคล้ายคลึงกันตรงที่ว่า เมื่อใดก็ตามที่นิติกรรมหรือสัญญาใด ๆ กระทำไปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีแล้ว นิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นย่อมเข้าข่ายการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธการได้รับประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit) ของนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น และเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีที่มีการหลบหลีกนั้นได้

สำหรับมาตรการในการป้องกันการหลบเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงภาษีจากกิจการโอทีที อาจจะต้องเทียบการพิจารณาเนื้อหาของธุรกรรมที่กระทำว่าเป็นนิติกรรมสัญญาแบบใด สาระสำคัญของของเนื้อหาดังกล่าวอาจนำมาซึ่งการกำหนดให้รัฐใดเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี เช่น แม้ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวร แต่ได้มีการใช้ประโยชน์หรือใช้ทรัพยากรในรัฐใด รัฐนั้นก็ควรที่จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ด้วยเช่นกัน เป็นต้น

### 3.2 แนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจโอทีทีที่ตามองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และสหภาพยุโรป (EU)

เนื่องจากยังไม่มีมีการเรียกหรือนิยามการจัดเก็บภาษีจากบริการโอทีทีโดยตรง ในบางประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีนี้อาจใช้ชื่อเรียกที่แตกต่างกัน ในหัวข้อนี้จึงจะกล่าวถึงแนวคิดการจัดเก็บภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของลักษณะกิจการโอทีทีที่มีใช้อยู่เป็นหลักในปัจจุบัน คือ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD และ สหภาพยุโรป หรือ EU ดังนี้

#### 3.2.1 องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

ในปัจจุบันแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากบริการโอทีที มาจากแนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล ซึ่งมีองค์หลักที่กำหนดแนวทาง คือ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD โดยแนวคิดการจัดเก็บภาษีจากบริการโอทีทีที่ตามแนวทางที่ OECD แนะนำ

<sup>84</sup> Ibid.

<sup>85</sup> Doctrine which allows the tax authorities to ignore the legal form of an arrangement and to look to its actual substance in order to prevent artificial structures form being used for tax avoidance purposes, Retrieved on 2021, January 19 from <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#S>

คือ ให้ผู้ให้บริการดิจิทัลที่มีรายได้จากประเทศใดก็ตามต้องมาจดทะเบียนหรือมีตัวแทนการค้าในประเทศนั้น ๆ ด้วย เพื่อให้สามารถติดตามและจัดเก็บภาษีได้อย่างเหมาะสม เพื่อสร้างความเท่าเทียมกันทางการแข่งขันทั้งผู้ประกอบการที่อยู่ในและต่างประเทศ

ด้วยความที่กิจการโอทีทีเป็นกิจการที่มีรูปแบบลักษณะที่มีการเติบโตอย่างรวดเร็ว เนื่องจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ทำให้เกิดข้อจำกัดในการกำกับดูแลหลายด้าน ไม่ว่าจะเป็นโครงสร้างหน่วยงานกำกับดูแล และกฎหมายที่ใช้บังคับการประกอบกิจการต่าง ๆ ที่ยากจะปรับปรุงให้ทันต่อการพัฒนาเทคโนโลยีแบบผสมผสาน (Convergence) รวมถึงข้อจำกัดของการสื่อสารไร้พรมแดนที่อยู่นอกเหนืออธิปไตยเชิงพื้นที่ ทำให้การกำหนดแนวทางกำกับดูแลบริการแบบโอทีทีในทุกรูปแบบมีความยากลำบากและท้าทาย<sup>86</sup> และอีกหนึ่งปัญหาที่เห็นได้ชัด คือ ระบบภาษีระหว่างประเทศปัจจุบัน แทบจะไม่สามารถเก็บภาษีจากบริษัทดิจิทัลได้ เนื่องจากการเก็บภาษีจะพึ่งพิงกับการมีสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment: PE) เป็นหลัก ซึ่งบริษัทดิจิทัลไม่ต้องการโรงงาน ดึก หรือโครงสร้างพื้นฐานทางกายภาพมากนักในประเทศที่ตนเข้าไปทำธุรกิจ ส่งผลให้รัฐบาลประเทศต่าง ๆ ไม่สามารถหาสถานประกอบการถาวรเพื่อพิสูจน์ การมีกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และไม่สามารถเก็บภาษีจากกำไรมหาศาลของบริษัทเหล่านี้ได้<sup>87</sup>

อย่างไรก็ตาม หลาย ๆ ประเทศได้ร่วมกันหาทางออกที่เป็นมาตรฐานสากล โดยการร่วมกันกำหนดแนวทางแก้ไขปัญหา เนื่องด้วย สรรพากรของหลายประเทศทั่วโลกก็มีปัญหาเดียวกันกับที่ประเทศไทยกำลังเผชิญอยู่เช่นกัน โดยดำเนินการตามคำแนะนำของ OECD ที่มีหลักการหนึ่งที่กำหนดให้ผู้ประกอบการต่างประเทศหรืออิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มต่างประเทศ จดทะเบียนและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่ ได้ออกหรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำแนะนำดังกล่าว เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ไต้หวัน สิงคโปร์ มาเลเซีย เป็นต้น<sup>88</sup>

ดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้วว่า OECD มีบทบาทเกี่ยวกับธุรกิจโอทีทีอย่างไร ต่อไปจึงจะขออธิบายถึง OECD พอสั่งเขป รวมถึงมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจโอทีที ดังนี้

OECD เป็นองค์กรระหว่างประเทศองค์กรหนึ่ง โดยมีสมาชิกส่วนใหญ่เป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว โดย OECD ทำงานร่วมกับรัฐบาลผู้กำหนดนโยบายของแต่ละประเทศ รวมทั้งประชาชนเพื่อสร้างมาตรฐานสากลและค้นหาแนวทางแก้ไขความท้าทายทางสังคม เศรษฐกิจ และสิ่งแวดล้อมที่หลากหลาย ตั้งแต่การปรับปรุงประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจและการสร้างงานไปจนถึงการส่งเสริมการศึกษาและการต่อสู้กับการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ซึ่ง OECD ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางความรู้ ข้อมูล การวิเคราะห์ แลกเปลี่ยนประสบการณ์ การแบ่งปันแนวทางปฏิบัติ และคำแนะนำเกี่ยวกับนโยบายสาธารณะและการกำหนด

<sup>86</sup> รัชฌวีรธรรม ขาวนา และรัตพงษ์ สอนสุภาพ, บริการโทรทัศน์แบบ Over the Top TV (OTT TV) ในประเทศไทย, *NBTC Journal*, 4(4), 288-309.

<sup>87</sup> อธิภัทร มุฑิตาเจริญ, ภาษีดิจิทัลกับสมรรถนะใหม่ของสงครามการค้าโลก [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 13 มิถุนายน 2564 จาก <https://www.thansettakij.com/columnist/470598>

<sup>88</sup> กรมสรรพากร, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 13 มิถุนายน 2564 จาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/lorkhor/newspr/2021/02/Factsheet\\_e-services\\_new2.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorkhor/newspr/2021/02/Factsheet_e-services_new2.pdf)



มาตรฐานสากลในเรื่องดังกล่าว<sup>89</sup> อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยไม่ใช่สมาชิก OECD ในอาเซียนนั้น ประเทศที่เป็นสมาชิก OECD ได้แก่ อินโดนีเซีย ญี่ปุ่น ส่วนในเอเชียก็จะมีประเทศสมาชิก ได้แก่ ญี่ปุ่น และสิงคโปร์

แม้ว่าประเทศไทยจะไม่ใช่ประเทศสมาชิก OECD แต่ OECD ก็มีบทบาทสำคัญต่อประเทศไทยอย่างมาก เนื่องจาก อนุสัญญาภาษีทั้งหลายทั่วโลก จะมีการออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีซึ่งมีที่มาหรือแนวทางจากตัวต้นแบบ (Model) ของ OECD ซึ่งหน่วยงานที่ทำแม่แบบนั้นจะมีหลายหน่วยงาน แต่โดยหลักแล้วจะเป็น OECD ที่เป็นองค์การที่มีบทบาทในมิติภาษีระหว่างประเทศในระดับหนึ่ง<sup>90</sup>

ในปัจจุบันนี้ ทั้ง OECD สหภาพยุโรป (EU) และในแต่ละประเทศก็กำลังออกแบบมาตรการเพื่อเก็บภาษี "เศรษฐกิจดิจิทัล" ในแบบของตัวเอง ในส่วนของปัญหาการไม่มีสถานประกอบการที่หลายประเทศกำลังเผชิญอยู่นั้น ในปี 2558 OECD จึงได้จัดทำและเผยแพร่มาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) รวมทั้งสิ้น 15 ปฏิบัติการ (Action) โดยจากรายงานล่าสุดของ OECD กล่าวว่า กำลังอยู่ในระหว่างการดำเนินการจัดทำมาตรการเพื่อให้บรรลุการแก้ปัญหาดังกล่าวในระยะยาวที่เกิดจากการปรับเปลี่ยนระบบเศรษฐกิจเป็นแบบดิจิทัลและอาจคาดการณ์ว่าอาจจะเห็นเป็นรูปธรรมภายในกลางปี 2564<sup>91</sup>

สถานการณ์ล่าสุดของปฏิบัติการ BEPS (BEPS Action) คือ ได้มีความตกลงร่วมกันที่จะดำเนินโครงการศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล (Programme of Work for Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy) และได้มีรายงานเกี่ยวกับโครงการ Pillar One และ Pillar Two (Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints) จากการประชุมที่ปรึกษาสาธารณะ โดยมีข้อพิจารณาที่เป็นรูปธรรมสำหรับภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ สามารถอธิบายพอสังเขปได้ ดังนี้<sup>92</sup>

### (1) Pillar One – the Re-allocation of taxing rights

หลักนี้เป็นหลักที่พยายามปรับระบบภาษีเงินได้ระหว่างประเทศให้เข้ากับรูปแบบธุรกิจใหม่ผ่านการทบทวนการจัดสรรผลกำไรและหลักความสัมพันธ์ (Nexus Rules) ที่ใช้กับผลกำไรทางธุรกิจ ซึ่งภายในบริบทนี้จะเป็นการขยายสิทธิการเก็บภาษีตามกฎหมาย นอกจากนี้ยังมีเป้าหมายที่จะปรับปรุงภาษีด้วยการแนะนำกลไกการป้องกันและการแก้ไขข้อพิพาทที่เป็นนวัตกรรมใหม่ โดยหลักนี้จะพยายามสร้างสมดุลในวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันของกรอบมาตรการที่เบ็ดเสร็จของประเทศสมาชิก และส่งผลให้มีการยกเลิกมาตรการฝ่ายเดียวที่เกี่ยวข้อง แต่แม้ว่าหลักนี้ในทางเทคนิคจะมีความก้าวหน้ามาก ก็ยังมีปัญหาหลายประการเกี่ยวกับลักษณะของ

<sup>89</sup> OECD, *About OECD* [Online], retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/about/>

<sup>90</sup> สถาบันอนุญาโตตุลาการ, *คำบรรยาย โครงการ TAI Smart Internship 2020 หัวข้อ กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศและภาษีดิจิทัล (International Taxation and Digital Tax)* [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 14 มิถุนายน 2564 จาก <https://tai.coj.go.th/th/content/article/detail/id/78/iid/210021>

<sup>91</sup> OECD, *International community renews commitment to address tax challenges from digitalisation of the economy* [Online], retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

<sup>92</sup> OECD, *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* [Online], retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

วิธีการแก้ปัญหาที่จะต้องแก้ไขได้โดยผ่านการตัดสินใจทางการเมืองเท่านั้น<sup>93</sup> หลักนี้มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ คือ

- ควรกำหนดสถานะทางธุรกิจและกิจกรรมที่ไม่ได้ปรากฏทางกายภาพ
- จะมีการกำหนดว่าภาษีควรจ่าย ณ ที่ใด และบนพื้นฐานอะไร
- จะมีการกำหนดส่วนของผลกำไรที่สามารถถูกหักหรือควรถูกหักภาษี ณ สถานที่ใด เป็นที่ ๆ ลูกค้า และ/หรือผู้ใช้บริการตั้งอยู่

(2) Pillar Two – Global anti-base erosion mechanism (การพัฒนาเครื่องมือในการแก้ปัญหาการถ่ายโอนกำไรระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ)

หลักนี้เป็นหลักที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกับปัญหาการกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร โดยเป็นหลักที่กำหนดกฎเกณฑ์ที่จะให้สิทธิในการ “คืนภาษี” ให้แก่ประเทศที่ควรได้รับภาษีดังกล่าว ซึ่งหลักนี้เป็นหลักที่ทำให้มั่นใจได้ว่าธุรกิจระหว่างประเทศขนาดใหญ่ทั้งหมดที่ได้ดำเนินการอยู่นั้นต้องจ่ายภาษีขั้นต่ำ รวมถึงคำนึงถึงสิทธิของผู้อื่นด้วย<sup>94</sup> หลักนี้มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ คือ

- แก้ปัญหาในกรณีการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือไม่จัดเก็บภาษีเลย
- การกำหนดให้มีอัตราภาษีขั้นต่ำที่บริษัทหนึ่ง ๆ ต้องเสีย (Minimum Tax Rate) บนหลักการ 2 ประการ ได้แก่<sup>95</sup>

(1) หลักการนำเงินได้ของสาขาของบริษัทในต่างประเทศ หรือของบริษัทอื่นที่บริษัทมีอำนาจควบคุม (Controlled Entity) มาเป็นเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หากปรากฏว่าเงินได้นั้นเสียภาษีในอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำ (Income Inclusion Rule) และ

(2) หลักการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนที่ผู้เสียภาษีชำระเพื่อกักกร่อนฐานภาษีของตน (Tax on Base Eroding Payments)

- ปรับให้มีการแข่งขันที่เท่าเทียมกันระหว่างบริษัทที่ดำเนินการในรูปแบบเดิม กับบริษัทที่ดำเนินการในรูปแบบดิจิทัล

จากที่กล่าวมาข้างต้น ที่ว่า OECD จึงได้จัดทำและเผยแพร่มาตรการป้องกันการถูกกักกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) รวมทั้งสิ้น 15 ปฏิบัติการ

<sup>93</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS* [Online], retrieved on 2021, June 14 from [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en&\\_csp\\_=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e319](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en&_csp_=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e319)

<sup>94</sup> OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS* [Online], retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/tax/beeps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint.pdf>

<sup>95</sup> ธรรมนิติ, *แนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล* [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 5 กรกฎาคม 2564 จาก [https://www.dst.co.th/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3929:way-to-fix-problem-tax-digital-economy&catid=29&Itemid=180&lang=en](https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3929:way-to-fix-problem-tax-digital-economy&catid=29&Itemid=180&lang=en)



(Action) นั้น มีปฏิบัติการหนึ่งเป็นการเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล โดยมีแนวทางคือ 1. แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 2. แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ และ 3. แนวทางการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ โดยในแต่ละแนวทาง มีรายละเอียดและสาระสำคัญสรุปได้ ดังนี้<sup>96</sup>

แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดย OECD ได้เสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้านำเข้าที่มีราคาต่ำไว้ 4 แนวทาง ได้แก่

1) วิธี Traditional Collection Model เป็นการกำหนดให้กรมศุลกากรมีหน้าที่ประเมินและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่นำเข้าเป็นรายบุคคล

2) วิธี Purchaser Collection Model กำหนดให้ผู้ซื้อสินค้าและบริการมีหน้าที่ประเมินภาระภาษีด้วยตนเอง (Self-assess) และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม บางครั้งเรียกวิธีนี้ว่า Reverse Charge หรือ Tax Shift

3) วิธี Vendor Collection Model เป็นการกำหนดให้ผู้ให้บริการหรือผู้จำหน่ายสินค้าที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในประเทศ (Non-resident) มีหน้าที่เรียกเก็บ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กรมสรรพากรของประเทศของผู้บริโภค โดยผู้จำหน่ายสินค้าหรือผู้ให้บริการ จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

4) วิธี Intermediary Collection Model เป็นการกำหนดให้ตัวกลางที่อยู่ในห่วงโซ่อุปทานของสินค้านำเข้า 4 ประเภท ได้แก่ (1) ผู้ให้บริการขนส่งสินค้าแบบเร่งด่วน (Express Carrier) (2) ผู้ให้บริการไปรษณีย์ (3) ผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม e-Commerce ที่สนับสนุนข้อมูลที่เพียงพอสำหรับการประเมินภาระภาษี และ (4) สถาบันการเงิน มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่นำเข้าแทนผู้ให้บริการหรือผู้จำหน่ายสินค้าที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในประเทศ (Non-resident)

สำหรับประเทศไทยเองได้มีความพยายามในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีที่เช่นกัน โดยได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งจะเริ่มมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป โดยเป็นการดำเนินการตามคำแนะนำของ OECD ที่กำหนดให้ผู้ประกอบการต่างประเทศหรืออิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มต่างประเทศ จดทะเบียนและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี<sup>97</sup> ซึ่งเป็นแนวทางตามวิธี Vendor Collection Model นั้นเอง

แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ แนวทางนี้จะเป็นการกำหนดจุดเชื่อมโยงหรือจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีใหม่จากการมีบทบาททางเศรษฐกิจที่สำคัญ (Significant Economic Presence) แทนการมีสถานประกอบการถาวร (PE) โดยกำหนดปัจจัยที่บ่งชี้ถึงการมีบทบาททางเศรษฐกิจที่สำคัญ 3 ปัจจัย ได้แก่

<sup>96</sup> ณัฐพล ศรีพจนารถ, แนวทางจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล, *Tax Policy Journal* 1(55), 1-3.

<sup>97</sup> กรมสรรพากร, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/lorkhor/newspr/2021/02/Factsheet\\_e-services\\_new2.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorkhor/newspr/2021/02/Factsheet_e-services_new2.pdf)

และได้มีการพัฒนามาเรื่อย ๆ ตั้งแต่นั้น จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2535 ได้มีการลงนามในสนธิสัญญาก่อตั้งสหภาพยุโรป (Treaty of the European Union) หรืออีกชื่อหนึ่งว่า สนธิสัญญามาสทริคท์ (Maastricht Treaty) ให้เรียกชื่อใหม่ว่าสหภาพยุโรป (European Union – EU) มี 3 เสาหลัก คือ (1) ประชาคมยุโรป (2) นโยบายร่วมด้านการต่างประเทศและความมั่นคง และ (3) ความร่วมมือด้านกิจการยุติธรรมและกิจการภายใน โดยสหภาพยุโรปมีความเข้มแข็งยิ่งขึ้นภายหลังจากสนธิสัญญาลิสบอนมีผลใช้บังคับ เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม พ.ศ. 2552 ซึ่งทำให้สหภาพยุโรปมีสถานะทางกฎหมายอย่างสมบูรณ์ สามารถจัดทำความตกลงกับต่างประเทศ เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาระหว่างประเทศ และเป็นสมาชิกองค์การระหว่างประเทศได้<sup>100</sup> ในปัจจุบันสหภาพยุโรปมีประเทศสมาชิกทั้งสิ้น 27 ประเทศ<sup>101</sup>

ในเรื่องของการกำกับดูแลด้านภาษีอากรของธุรกิจดิจิทัล เนื่องด้วยสหภาพยุโรปเล็งเห็นปัญหาความไม่เท่าเทียมในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัล เนื่องจาก กฎหมายภาษีอากรในปัจจุบันไม่อาจบังคับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัลได้ หากผู้ให้บริการไม่มีการประกอบธุรกิจในทางกายภาพในประเทศที่จัดเก็บภาษี ทำให้ไม่มีจุดเกาะเกี่ยวที่รัฐจะอ้างอำนาจเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกิจเหล่านั้นได้ คณะกรรมาธิการยุโรปจึงได้เสนอกฎเกณฑ์ทางกฎหมายภาษีอากรเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ในปี พ.ศ. 2561 (European Commission, 2018a) โดยแยกข้อเสนอออกเป็นสองส่วน<sup>102</sup> คือ

1. การปฏิรูปเกณฑ์ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้มีการจดทะเบียนผลกำไรและเสียภาษีในกรณีที่ธุรกิจมีปฏิสัมพันธ์กับผู้ใช้งานผ่านช่องทางดิจิทัล ซึ่งข้อเสนอนี้เป็นรูปแบบที่คณะกรรมาธิการเห็นว่าเป็นวิธีการแก้ปัญหาในระยะยาว

ข้อเสนอนี้เป็น การช่วยให้ประเทศสมาชิกสามารถเก็บภาษีจากผลกำไรที่เกิดขึ้นในดินแดนของตนได้ แม้ว่าบริษัทนั้นจะไม่มีตัวตนอยู่ในประเทศของตนก็ตาม<sup>103</sup> โดยคณะกรรมาธิการได้เสนอหลักการที่เรียกว่าการมีตัวตนดิจิทัล (digital presence) หรือสถานประกอบการถาวรเสมือน (Virtual permanent establishment) ซึ่งเป็นจุดเกาะเกี่ยวให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากธุรกิจดิจิทัลได้ โดยจะถือว่าผู้ประกอบธุรกิจดิจิทัลมีตัวตนดิจิทัลหรือสถานประกอบการถาวรเสมือนในประเทศนั้น หากมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

<sup>100</sup> กระทรวงการต่างประเทศ, สหภาพยุโรป (European Union – EU) [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 28 มิ.ย. 2564 จาก <https://www.mfa.go.th/th/content/5d5bcc2715e39c306000a35d?cate=5d5bcb4e15e39c3060006872>

<sup>101</sup> ได้แก่ 1.ออสเตรีย 2.เบลเยียม 3. บัลแกเรีย 4.โครเอเชีย 5. ไชปรัส 6. เช็กเกีย 7. เดนมาร์ก 8. เอสโตเนีย 9. ฟินแลนด์ 10. ฝรั่งเศส 11. เยอรมนี 12. กรีซ 13. ฮังการี 14. ไอร์แลนด์ 15. อิตาลี 16. ลัตเวีย 17. ลิทัวเนีย 18. ลักเซมเบิร์ก 19. มอลตา 20. เนเธอร์แลนด์ 21. โปแลนด์ 22. โปรตุเกส 23. โรมาเนีย 24. สโลวาเกีย 25. สโลวีเนีย 26. สเปน และ 27. สวีเดน

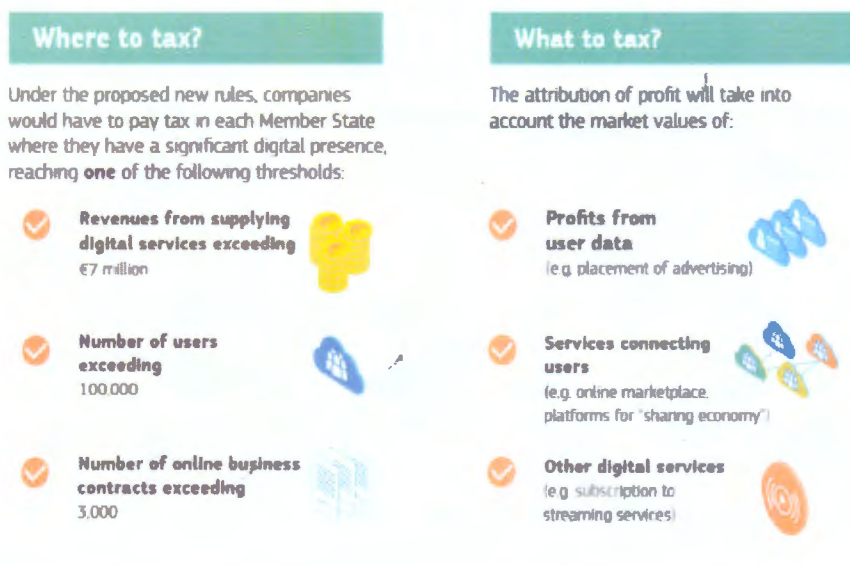
<sup>102</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานผลการศึกษาดับสมบูรณโครงการ “ศึกษาผลกระทบของ OTT ต่อกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ และแนวทางการส่งเสริมและการกำกับดูแล” เล่ม 4: กรณีศึกษาต่างประเทศ: กฎหมาย นโยบาย แนวทางในการกำกับดูแลและการส่งเสริมสื่อ, (กรุงเทพฯ: สำนักงาน กสทช., 2563) น. 30.

<sup>103</sup>European Commission, *Fair Taxation of the Digital Economy* [Online], retrieved on 2021, August 2 from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)



- มีรายรับต่อปีเกินกว่าเกณฑ์ที่ 7 ล้านยูโรในประเทศสมาชิก
- มีผู้ใช้บริการมากกว่า 100,000 คนในประเทศสมาชิกในปีที่ต้องเสียภาษี
- มีสัญญาทางธุรกิจมากกว่า 3,000 สัญญา สำหรับบริการดิจิทัลที่ถูกสร้างขึ้นระหว่างบริษัทกับผู้ใช้บริการทางธุรกิจในปีที่ต้องเสียภาษี

ภาพที่ 2 การจัดเก็บภาษีอากรของธุรกิจดิจิทัล



ที่มา: European Commission, *Fair Taxation of the Digital Economy* [Online], retrieved on 2021, August 2 from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

2. มาตรการชั่วคราวเพื่อรับมือกับสถานการณ์ปัจจุบันที่ผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลสามารถหลุดรอดจากการเสียภาษีเงินได้ไปได้

มาตรการภาษีชั่วคราวนี้เป็นการนำมาใช้ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อให้ประเทศสมาชิกสามารถเก็บภาษีได้ในระหว่างที่ยังไม่มีมาตรการเก็บภาษีที่เหมาะสมเพียงพอ กล่าวคือ จนกว่าจะมีการดำเนินการปฏิรูปอย่างครอบคลุมและมีกลไกเพื่อบรรเทาการเก็บภาษีซ้ำซ้อน นอกจากนี้ยังมีขึ้นเพื่อช่วยหลีกเลี่ยงมาตรการฝ่ายเดียว (unilateral measures) ในการเก็บภาษีกิจกรรมในบางประเทศสมาชิกซึ่งอาจนำไปสู่การตอบสนองในระดับชาติซึ่งอาจจะก่อให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ตามมาได้

มาตรการชั่วคราวนี้เป็นมาตรการจัดเก็บภาษีทางอ้อมจากการให้บริการที่มีรายได้เกิดจากการมีผู้ใช้บริการเป็นสำคัญ เช่น

- รายได้ที่มาจากการขายพื้นที่โฆษณาออนไลน์
- รายได้จากบริการดิจิทัลแพลตฟอร์มที่เป็นตัวกลางระหว่างผู้ใช้ในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการ

- รายได้จากการขายข้อมูลผู้ใช้ของบริษัทสื่อสังคมออนไลน์หรือเว็บไซต์ค้นหาข้อมูล

โดยประเทศสมาชิกซึ่งผู้ใช้บริการอาศัยอยู่จะเป็นรัฐที่มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากรายได้นั้น ในอัตราร้อยละ 3 ของรายได้ โดยจะจัดเก็บเฉพาะบริษัทที่รายได้ทั่วโลกรวม 750 ล้านยูโรต่อปีขึ้นไป และมีรายได้ในสหภาพยุโรปตั้งแต่ 50 ล้านยูโรขึ้นไป เพื่อลดภาระในการประกอบธุรกิจให้แก่บริษัทขนาดเล็ก และบริษัทเกิดใหม่ และเป็นการรับประกันว่าบริษัทที่ถูกจัดเก็บภาษีนั้นมีความสัมพันธ์ทางดิจิทัลกับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปมากเพียงพอ<sup>104</sup>

ภาพที่ 3 การจัดเก็บภาษีอากรของธุรกิจดิจิทัลกับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป



ที่มา: European Commission, *Fair Taxation of the Digital Economy* [Online], retrieved on 2021, August 2 from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

จะเห็นได้ว่าเนื่องจากธุรกิจที่มีรายได้มหาศาลในปัจจุบันนั้น ส่วนใหญ่เป็นธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับดิจิทัล ซึ่งก็มีความหมายครอบคลุมถึงกิจการโอทีทีด้วย ทำให้สหภาพยุโรปมีความจำเป็นที่จะต้องเสนอร่างกฎหมาย เพื่อปฏิรูประบบภาษีนิติบุคคล อีกทั้งสหภาพยุโรป ยังได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับธุรกิจที่มีรายได้ไม่เกินอัตราที่กำหนดเพื่อลดภาระแก่ผู้ประกอบการรายเล็กและ Start up นอกจากนี้ สหราชอาณาจักรก็มีแนวความคิดที่จะเก็บภาษีธุรกิจดิจิทัลเช่นเดียวกัน สำหรับประเทศไทยก็ได้มีความพยายามที่จะมีการเก็บภาษีธุรกิจดิจิทัล

<sup>104</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น. 30.



เช่นกัน โดยอยู่ระหว่างการเสนอร่างกฎหมายแก้ไขประมวลรัษฎากร ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับร่างกฎหมายของสหภาพยุโรป เช่น การเก็บภาษีจากผู้ให้บริการเช่าพื้นที่โฆษณา เป็นต้น<sup>105</sup> ซึ่งต้องศึกษาแนวทางที่จะนำมาบังคับใช้ให้มีประสิทธิภาพต่อไป

### 3.3 มาตรการทางภาษีของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับกิจการโอทีทีตามประมวลรัษฎากร

ในส่วนนี้จะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการโอทีที

#### 3.3.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Income Tax )

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจัดเก็บจากรายได้หรือกำไรจากกิจการที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(3/1) กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา” ซึ่งปัจจุบันได้แก่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากนิยามดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศใดก็เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของประเทศนั้น ดังนั้น การจัดตั้งจดทะเบียนตามกฎหมายไทยก็เป็นนิติบุคคลไทย (มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย) การจัดตั้งจดทะเบียนตามกฎหมายต่างประเทศก็เป็นนิติบุคคลต่างประเทศ (มีถิ่นที่อยู่ใน

<sup>105</sup> สำนักเจรจาการค้าบริการและการลงทุน, การเก็บภาษีดิจิทัลในสหภาพยุโรป [Online], สืบค้นเมื่อ 12 สิงหาคม พ.ศ. 2564 จาก

ในต่างประเทศ) โดยหากไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามในนิยามดังกล่าวก็ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ เช่น นิติบุคคลอื่น ๆ วัด สหกรณ์ สภากาชาด สภากงการนายจ้างหรือลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน หอการค้าจังหวัด สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ มหาวิทยาลัย เนติบัณฑิตยสภา สภากาชาดความเป็นต้น หรือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้น เช่น ได้รับยกเว้นตามเงื่อนไขในอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) หรือได้รับยกเว้นตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน (BOI) เป็นต้น

สำหรับฐานของภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนใหญ่จะจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ<sup>106</sup> ซึ่งมีหลักในการคำนวณตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนด 12 เดือน...” นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บจากฐานอื่น ๆ เช่น ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 67<sup>107</sup> ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือใน

<sup>106</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในการดำเนินการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ (พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลัง 25 เมษายน 2494 เป็นต้นไป)

<sup>107</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่

(1) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

(2) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13) ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

(3) เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวมให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ( แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป)



ประเทศไทยตามมาตรา 70<sup>108</sup> ฐานการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ<sup>109</sup> ซึ่งไม่สามารถนำมาใช้จัดเก็บผู้ประกอบการโอทีทีที่ไม่ปรากฏตัวตนทางกายภาพได้

### อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 ประเทศไทยใช้เกณฑ์หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) คือ ต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศและแหล่งต่างประเทศไทยมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ซึ่งกรณีนี้บังคับใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย) เช่น บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน เป็นต้น

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ) ประเทศไทยใช้เกณฑ์แหล่งเงินได้ (Source rule) ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ได้กระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรค 2) หรือกระทำการกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67) กระทำการกิจการโดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ) หรือมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินในประเทศไทย (มาตรา 70) หรือมีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย (มาตรา 70 ทวิ) จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย

กรณีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (Double Tax Agreement หรือ DTA) เกิดจากความซ้ำซ้อนกันของอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ที่อ้างอิงสิทธิจากผู้เสียภาษีโดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ จึงต้องทำการเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ระหว่างกัน

<sup>108</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมทั้งยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ 1 ม.ค. 2535 เป็นต้นไป)

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม (ประกาศของคณะปฏิวัติ (ฉบับที่ 206) พ.ศ. 2515 ใช้บังคับ 16 ก.ย. 2515 เป็นต้นไป)

<sup>109</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใด ๆ ในต่างประเทศ หรือ

(2) ในกรณีที่มิได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2) (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ 1 ม.ค. 2535 เป็นต้นไป)

โดยนำร่างต้นแบบมาจาก OECD หรือ UN ซึ่งมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงเป็นระยะ แม้แต่ละประเทศจะมีอำนาจอธิปไตยในการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีของตนเองแต่ในการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นการตกลงระหว่างประเทศที่มีจุดกำเนิดร่วมกัน และมีการยอมรับกันถึงคำอธิบายต้นแบบว่าเป็นแนวในการวินิจฉัยข้อพิพาท<sup>110</sup> โดยในส่วนของกิจการโอทีที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น คือการกำหนดสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) มีหลักการสำคัญ<sup>111</sup> คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit)<sup>112</sup> ที่ได้รับจากประเทศไทย ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทย หรือในกรณีมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่กำไรธุรกิจนั้นมิได้เกิดจากหรือผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะยกเว้นให้ โดยสถานประกอบการถาวรนั้น ได้แก่ 1) สถานประกอบการประเภททรัพย์สิน (Asset Permanent Establishment) เช่น สำนักงาน สาขา สถานจัดการ คลังสินค้า โรงงานเหมืองแร่ บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ เหมืองหิน เป็นต้น 2) สถานประกอบการประเภทกิจกรรม (Activity Permanent Establishment) เช่น โครงการก่อสร้าง โครงการติดตั้ง โครงการประกอบ กิจกรรมให้คำปรึกษา กิจการตรวจควบคุม ซึ่งกระทำในประเทศไทยเกินกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ (เช่นเกินระยะเวลา 6 เดือนถือว่า มีสถานประกอบการถาวร เป็นต้น) และ 3) สถานประกอบการประเภทตัวแทน (Agent Permanent Establishment) ซึ่งมีตัวแทนที่มีสถานภาพไม่เป็นอิสระ (Dependent Agent) และกระทำการแทนตนเป็นปกติวิสัยอยู่ในประเทศไทย ถือว่ามีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย เป็นต้น

ซึ่งกรณีสถานประกอบการประเภทตัวแทน คำว่า การให้บริการ (service) ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ๓ ไม่ได้ให้นิยามความหมายว่าครอบคลุมเพียงใด แต่ลักษณะการให้บริการที่จะเกิดสถานประกอบการถาวรขึ้นประการหนึ่งคือ การให้บริการนั้นจะต้องเป็นบริการที่สร้างขึ้นโดยวิสาหกิจนั้นให้แก่บุคคลภายนอก ถ้าหากการให้บริการนั้นเป็นการทำเพื่อประโยชน์ของวิสาหกิจนั้นจะถือว่าไม่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวรขึ้น<sup>113</sup> อย่างไรก็ตาม ในกิจการโอทีที่อาจไม่จำเป็นต้องมีตัวแทนฯ ที่ให้บริการดังกล่าว การบริการที่เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ ผ่านทางช่องทางออนไลน์ ก็ไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยได้

<sup>110</sup> สรรค์ ตันติจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน: ประวัติศาสตร์ ทฤษฎี แนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ: กรุงเทพฯ พับลิชชิ่ง จำกัด), น. 4

<sup>111</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (พิมพ์ครั้งที่ 12), (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), น. 623-644.

<sup>112</sup> คำว่า กำไรธุรกิจ หมายถึง เงินได้ไม่ใช่เฉพาะที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น แต่เงินได้ที่ระบุไว้โดยเฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อน ได้แก่ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ เงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุนหรือผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สิน เงินเดือนค่าจ้าง ค่าตอบแทนจากการให้บริการส่วนบุคคล ค่าป่วยการกรรมการ เงินบำนาญ เงินได้จากนักแสดงและนักกีฬา เงินได้จากนักศึกษาและผู้รับการฝึกอบรม และเงินได้ที่ระบุไว้โดยชัดแจ้งในข้ออื่น ๆ

<sup>113</sup> สรรค์ ตันติจิตตานนท์, คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน: ประวัติศาสตร์ ทฤษฎี แนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ: กรุงเทพฯ พับลิชชิ่ง จำกัด), น. 130-131.



สมศักดิ์ อนันท์วัฒน์<sup>114</sup> ได้กล่าวถึงการการบริหารจัดการภาษี ความท้าทายยุคเศรษฐกิจดิจิทัลว่า “กรมสรรพากรกำลังเผชิญกับความท้าทายในเรื่องการบริหารจัดเก็บภาษียุคเศรษฐกิจดิจิทัล อันสืบเนื่องมาจากความล้าสมัยของกฎหมาย การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันดำเนินการภายใต้ประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2481 ซึ่งเหมาะสมกับเศรษฐกิจยุคสมัยนั้น ดังนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศถูกบัญญัติขึ้นภายใต้กรอบแนวคิดว่าการประกอบธุรกิจของบริษัทต่างชาติจำเป็นต้องมีสถานประกอบการทางกายภาพ (physical presence) หรือลูกจ้างพนักงาน (agent) เพื่อให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทย จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่า หากบริษัทต่างชาติเข้ามามีสถานประกอบการ หรือสาขา หรือผู้แทน หรือผู้กระทำการแทนในประเทศไทย และก่อให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

หลักกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ สอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (Double Tax Agreement: DTA) ภายใต้ข้อบทสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) ที่มีการระบุหลักเกณฑ์การมีสถานธุรกิจประจำ (Fixed Place of Business) และมีการประกอบธุรกิจผ่านสถานธุรกิจประจำดังกล่าวเป็นระยะเวลา 6-12 เดือน หรือการมีผู้แทนหรือผู้กระทำการแทน (Agency PE) ในการติดต่อหาคำสั่งซื้อเป็นปกติวิสัยในประเทศแหล่งเงินได้

ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลการพัฒนาของเทคโนโลยี ทำให้บริษัทต่างชาติประกอบกิจการในประเทศไทยได้โดยไม่ต้องมีสถานประกอบการ หรือผู้แทนในประเทศไทยอีกต่อไป เช่น บริษัทต่างชาติสามารถขายสินค้า หรือให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทยผ่านแพลตฟอร์ม หรือเว็บไซต์ของบริษัทโดยไม่มีสถานประกอบการ หรือลูกจ้างพนักงานในประเทศไทย ซึ่งทำให้บริษัทต่างชาติไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

ความล้าสมัยของกฎหมายที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม กล่าวคือ บริษัทไทยที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกันกับบริษัทต่างชาติมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ซึ่งทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบทางการแข่งขันทางการค้าที่เกิดจากมีหน้าที่ทางภาษีไม่เท่าเทียมกัน”

จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์ที่มีอยู่แต่เดิมของประมวลรัษฎากรไม่สามารถนำมาใช้บังคับกับกิจการไอทีที่ได้ เพราะไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการถาวรทางกายภาพในประเทศไทย หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เพราะกระทำผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ตได้ทั่วโลก ก็สามารถที่จะมีรายได้เกิดขึ้นในประเทศไทยได้โดยไม่เข้าเกณฑ์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด นอกจากนี้ตามหลักกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) ภายใต้ข้อบทสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) ก็ไม่สามารถที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการไอทีที่

<sup>114</sup> สมศักดิ์ อนันท์วัฒน์, การบริหารจัดการภาษี ความท้าทายยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (1) [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 30 กันยายน 2564 จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-765168>

ได้เช่นกัน จึงสมควรที่จะต้องแก้ไขข้อบกพร่องประกอบการถาวรในอนาคต เพื่อให้สามารถเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีได้ ดังเช่นแนวความคิดของสหภาพยุโรปที่มีข้อเสนอเรื่อง สถานประกอบการเสมือน เป็นต้น

ภาพที่ 4 ตัวอย่างการจัดเก็บรายได้ธุรกิจบริการดิจิทัลที่ได้รับความนิยมใช้บริการในประเทศไทย

	เว็บไซต์	ที่ตั้งสำนักงานใหญ่	มีสำนักงานในประเทศไทย	รายรับสำนักงานในไทย ปี 2562 (ล้านบาท)	ภาษีเงินได้นิติบุคคลปี 2562 (ล้านบาท)
<b>1. สื่อสังคม (Social Networks)</b>					
1.1	Facebook.com	สหรัฐอเมริกา	มี	N/A	N/A
1.2	Twitter.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
1.3	Instagram.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
1.4	Line.me	ญี่ปุ่น	มี	2,860.0	6.9
1.5	Pinterest.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
<b>2. ตลาดออนไลน์ (e Marketplace)</b>					
2.1	Shopee.co.th	สิงคโปร์	มี	1,986.0	ไม่เสียภาษีเพราะขาดทุน
2.2	Lazada.co.th	สิงคโปร์	มี	10,011.7	ไม่เสียภาษีเพราะขาดทุน
2.3	Kaidee.com	ไทย	มี	136.7	ไม่เสียภาษีเพราะขาดทุน
2.4	Aliexpress.com	จีน	ไม่มี	N/A	N/A
2.5	Amazon.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
<b>3. บริการสืบค้น (Search Engine)</b>					
3.1	Google.com	สหรัฐอเมริกา	มี	917.1	31.3
3.2	Google.co.th	สหรัฐอเมริกา	มี	(เหมือน google.com)	(เหมือน google.com)
3.3	Yahoo.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
3.4	Msn.com	สหรัฐอเมริกา	มี	954.2	34.7
3.5	Baidu.com	จีน	มี	N/A	N/A
<b>4. บริการบันเทิง (Entertainment)</b>					
4.1	Youtube.com	สหรัฐอเมริกา	มี	N/A	N/A
4.2	Dek-d.com	ไทย	มี	124.6	ไม่เสียภาษีเพราะขาดทุน
4.3	Trueid.net	ไทย	มี	148.8	1.0
4.4	Goal.in.th	ไทย	มี	N/A	N/A
4.5	Netflix.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
<b>5. บริการเดินทางและท่องเที่ยว (Travel and Tourism)</b>					
5.1	Agoda.com	สิงคโปร์	มี	7,364.2	122.6
5.2	Booking.com	เนเธอร์แลนด์	มี	171.2	1.8
5.3	Airasia.com	มาเลเซีย	มี	118.2	0.9
5.4	Trpadvisor.com	สหรัฐอเมริกา	ไม่มี	N/A	N/A
5.5	Traveloka.com	อินโดนีเซีย	มี	178.9	4.8

ที่มา: ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) การวิจัยและจัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับกลไกด้านภาษีในภาคธุรกิจดิจิทัล, (โครงการ Thailand e-commerce sustainability, สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, 2563), น. 48-49

จากภาพงานวิจัยดังกล่าวจะเห็นได้ว่าธุรกิจบริการดิจิทัล (ซึ่งครอบคลุมนิยามความหมายของกิจการโอทีที) มีทั้งกรณีที่มีและไม่มีสำนักงานในประเทศไทย อีกทั้งรายรับสำนักงานในไทยบางส่วนไม่สามารถระบุข้อมูลได้ว่ามีรายรับเท่าใด ต้องภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่อย่างไร เช่น Facebook ซึ่งได้รับความนิยมเป็นอันดับหนึ่ง หรือบางเว็บไซต์ที่มีรายรับในสำนักงานในไทยระดับหมื่นหรือพันล้านบาท แต่ไม่เสียภาษีเพราะขาดทุน เป็นต้น จะเห็นได้ว่าแม้จะมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย แต่ไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่และทำให้สูญเสียรายได้อย่างมหาศาล



นอกจากนี้ ในส่วนของประเด็นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการให้บริการโอทีทีที่มีตัวอย่างข้อหารือและแนวทางการวินิจฉัยที่ผ่านมาน่าสนใจที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีจากการบริการ ดังนี้

กรณีที่ 1 กรณีจ่ายค่าใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียม<sup>115</sup>

ข้อกฎหมาย : มาตรา 40(8), อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา

ข้อหารือ: บริษัทฯ ทำสัญญาใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียมกับบริษัทต่างประเทศ ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนภายใต้กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ภายใต้สัญญาดังกล่าว บริษัทฯ ชำระเงินโดยการโอนเงินให้กับบริษัทต่างประเทศในประเทศสหรัฐอเมริกาทุกเดือน ละ 40,000 USD นอกจากนี้บริษัทฯ ได้ขายค่าใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียมให้กับบริษัทต่างประเทศ แต่มิได้ขายให้กับบริษัทในประเทศไทย จึงหาหรือว่า ค่าตอบแทนสำหรับการใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียมที่ขายให้กับบริษัทต่างประเทศในประเทศสหรัฐอเมริกา มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่หักภาษีและส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่ และการให้บริการภายใต้สัญญา ดังกล่าว ถือเป็นกรณีการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้ใช้บริการนั้นนอกราชอาณาจักร บริษัทฯ จึงไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย: เนื่องจากกรณีการจ่ายค่าใช้ช่องสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียมนั้น การให้บริการเช่าช่องสัญญาณ (Transponder) บนดาวเทียมสื่อสารสำหรับสัญญาณอินเทอร์เน็ต มีลักษณะเป็นรูปแบบการรับสัญญาณอินเทอร์เน็ตในขารับด้านเดียว มีผลให้บริษัทฯ สามารถรับข้อมูลผ่านอินเทอร์เน็ตด้วยความเร็วสูง ค่าบริการดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่เข้าลักษณะ “ค่าสิทธิ” ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ แต่ถือเป็น “กำไรธุรกิจ” ดังนั้น เมื่อบริษัทต่างประเทศให้บริการโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทต่างประเทศจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ทั้งนี้ ตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (เอกสารแนบ 3) และมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 นอกจากนี้การให้บริการเช่าช่องสัญญาณ (Transponder) บนดาวเทียมสื่อสารสำหรับสัญญาณอินเทอร์เน็ตดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวให้บริษัทต่างประเทศ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้แบบ ภ.พ.36 ตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.06)/307 ลงวันที่ 9 เมษายน 2547

<sup>115</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), น. 261-262.

กรณีที่ 2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการใช้บริการของบริษัทต่างประเทศ<sup>116</sup>

ข้อกฎหมาย: มาตรา 70 และมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ: บริษัทฯ จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทฯ ประสงค์จะใช้บริการบิ๊บบั๊ด สัญญาโทรทัศน์ ส่งสัญญาณโทรทัศน์ขึ้นสู่ดาวเทียม บริการช่องสัญญาณดาวเทียมและบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง จึงได้ตกลงทำสัญญาให้บริการกับ L ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวและไม่มีสาขาหรือสถานประกอบการในประเทศไทย

แนววินิจฉัย: ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณี L ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตย-ประชาชนลาว ไม่มีสาขาหรือสถานประกอบการในประเทศไทย แต่ให้บริการบิ๊บบั๊ด สัญญาโทรทัศน์ ส่งสัญญาณโทรทัศน์ขึ้นสู่ดาวเทียม บริการช่องสัญญาณดาวเทียมและบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องนอกประเทศไทย ซึ่งเงินได้จากการให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากประเทศไทย เมื่อ L ได้รับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวที่จ่ายจากประเทศไทย จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินได้ดังกล่าวออกไป จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักและนำส่งภาษีแต่อย่างใด<sup>117</sup>

จากตัวอย่างแนววินิจฉัยก็จะเห็นได้ว่าตามประมวลรัษฎากร บริษัทต่างประเทศดังกล่าวไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย หรือไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่อยู่ในเกณฑ์ของหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักแหล่งเงินได้ ถึงแม้จะได้มีการใช้ประโยชน์หรือใช้ทรัพยากรในประเทศไทยก็ตาม ไม่นับกิจการโอทีที่อื่น ๆ ที่เป็นธุรกิจรูปแบบใหม่ ๆ นับวันยิ่งขยายตัวเพิ่มขึ้นมหาศาลโดยมีสถานการณ์โรคระบาดโควิด-19 เป็นตัวเร่ง ดังนั้น กฎเกณฑ์ในปัจจุบัน เช่น การใช้หลักของสถานประกอบการถาวร จึงควรได้รับการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพกิจการโอทีที่เพื่อสร้างจุดเชื่อมโยงกับเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม และมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

### 3.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่จัดเก็บจากฐานของมูลค่าสินค้าหรือการให้บริการในส่วนที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากกิจกรรมของธุรกิจหรือวิชาชีพต่าง ๆ ในแต่ละขั้นตอนของการผลิตหรือการจำหน่ายจ่ายโอน<sup>118</sup> ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคสุดท้ายได้

<sup>116</sup> พล ศิริคุปต์, Op. cit., น. 404-405.

<sup>117</sup> กรมสรรพากร, ข้อหารือภาษีอากร [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 20 มกราคม 2564 จาก <https://www.rd.go.th/48571.html>

<sup>118</sup> สุนทร ศิริคุณโชติ, Op. cit., น. 9.



ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>119</sup> ตามหลักการเดิมนั้น ได้แก่ ผู้ประกอบการ<sup>120</sup> ผู้นำเข้า<sup>121</sup> หรือผู้ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>122</sup>

กิจการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่

มาตรา 77/2 การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

ซึ่งหากกิจการใดที่เข้าข่าย มาตรา 77/2 ดังกล่าว มีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร และมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายและภาษีซื้อ

<sup>119</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82 ให้อุบลคนดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) ผู้ประกอบการ

(2) ผู้นำเข้า

<sup>120</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(5) " ผู้ประกอบการ " หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

<sup>121</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(11) " ผู้นำเข้า " หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า

<sup>122</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้อุบลคนดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักรได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

(2) ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือ โอนสิทธิในบริการนั้น ไปให้กับบุคคลที่มีชื่อการค้าหรือชื่อของสหประชาชาติ ทบวงการค้าหรือพิเศษของสหประชาชาติสถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว

(3) ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่า ด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่า ด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่

(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่า ด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้าดังกล่าว

(4) ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

(5) ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน

มาตรา 82/2 ในกรณีผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประกอบกิจการ รวมตลอดถึงลูกจ้าง หรือผู้ทำแทน ซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรงหรือโดยปริยายที่อยู่ในราชอาณาจักร เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มร่วมกับบุคคลตามมาตรา 82

เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวผู้ที่ประกอบกิจการโอทีที เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติไม่ได้มีการจัดเก็บ เนื่องจากผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร ไม่ได้การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หน้าที่นำส่งเป็นของผู้ให้บริการ (ผู้บริโภคนในประเทศไทย) ซึ่งบางครั้งก็ไม่ได้มีการนำส่ง หรือไม่ได้มีการนิยามที่ชัดเจนว่าประกอบกิจการให้บริการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นอย่างไร จึงนำมาซึ่งการแก้ไขกฎหมายในปัจจุบัน

ซึ่งขณะทำการศึกษาวิจัยนี้ได้มีร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ซึ่งเมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2563 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว<sup>123</sup> ที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาแล้วตามที่กระทรวงการคลังเสนอ เป็นการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งประกอบกิจการให้บริการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากร<sup>124</sup>

โดยร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) มีเหตุผลความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีปัจจุบัน การให้บริการในประเทศอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าผู้ให้บริการอยู่ในประเทศหรือต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม หากผู้ประกอบการให้บริการในต่างประเทศและมีผู้ใช้บริการในประเทศ ผู้จ่ายเงินค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมสรรพากรแทนผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ

เมื่อเทคโนโลยีในยุคดิจิทัลส่งผลให้รูปแบบการให้บริการเปลี่ยนแปลงไป โดยผู้ประกอบการที่อยู่นอกต่างประเทศสามารถให้บริการอย่างไร้พรมแดนแก่บุคคลต่าง ๆ ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตบนอุปกรณ์หรือเครื่องมือสื่อสารต่าง ๆ เช่น โทรศัพท์เคลื่อนที่ คอมพิวเตอร์ แท็บเล็ต เป็นต้น รวมทั้งมีอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวกลางเชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้บริการและผู้ให้บริการจำนวนมาก ทำให้บุคคลต่าง ๆ สามารถซื้อบริการอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เพลง ภาพยนตร์ เกมส์ เป็นต้น จากผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศได้ง่าย สะดวก และรวดเร็ว แต่ในทางปฏิบัติพบว่า ผู้จ่ายเงินค่าบริการที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสามารถนำเงินภาษีที่ได้นำส่งไปแล้วนั้นไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่ประชาชนทั่วไปซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่พบข้อมูลว่าได้ดำเนินการอย่างไรใด จึงเกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

รวมทั้งการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดที่เกี่ยวกับภาษีอากรในปัจจุบันอยู่ใน

<sup>123</sup> มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2563 [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 25 สิงหาคม 2564 จาก

<https://www.thaigov.go.th/news/contents/details/32084>

<sup>124</sup> สำนักกฎหมาย วุฒิสภา, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-service)

[ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 25 สิงหาคม 2564 จาก [https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/253/files/article/Ssenate/8\\_63.pdf](https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/253/files/article/Ssenate/8_63.pdf)



รูปกระดาษ เพื่อเป็นการส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลของประเทศและรองรับการประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป จำเป็นต้องให้การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารดังกล่าวสามารถกระทำได้ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น การปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในกรณีดังกล่าวข้างต้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะหากไม่ปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าว จะสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในประเทศ ซึ่งปัญหาดังกล่าวจะรุนแรงขึ้นอย่างต่อเนื่อง และส่งผลเสียหายต่อความสามารถในการแข่งขันของประเทศ อีกทั้งเป็นอุปสรรคใหญ่แก่การประกอบธุรกิจและการจัดเก็บภาษีในยุคดิจิทัล

ในการจัดทำร่างกฎหมายนี้ กรมสรรพากรได้นำผลการศึกษาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ในการเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการ e-Service จากต่างประเทศ ที่มีข้อเสนอแนะให้ผู้ประกอบการต่างประเทศหรือดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี เป็นแนวทางที่มีประสิทธิภาพและดำเนินการได้มากที่สุด ปัจจุบันมีกว่า 60 ประเทศที่นำแนวทางของ OECD มาแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการระหว่างประเทศ เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ญี่ปุ่น ไต้หวัน เกาหลีใต้ เป็นต้น<sup>125</sup> ซึ่งมีบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติฯ ดังนี้

### บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...)

#### หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

- (1) แก้ไขเพิ่มเติมให้การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใด ตามประมวลรัษฎากรสามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ (แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 3 โสฬส)
- (2) แก้ไขเพิ่มเติมบทนิยามคำว่า “สินค้า” และเพิ่มบทนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” (แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 77/1(9) และเพิ่มมาตรา 77/1(10/1) และ (10/2))
- (3) แก้ไขเพิ่มเติมให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เสียภาษีจากยอดขายโดยไม่ให้หักภาษีซื้อ และให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (เพิ่มมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสาม)
- (4) แก้ไขเพิ่มเติมหน้าที่ของผู้จ่ายเงินในการนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหน้าที่ของผู้ประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 83/6(2) และมาตรา 85/3(2))

<sup>125</sup> Ibid.

(5) กำหนดให้การดำเนินการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำโดยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (เพิ่มมาตรา 85/20)

(6) กำหนดห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศออกไปกากับภาษี (เพิ่มมาตรา 86/1(1/1))

### เหตุผล

โดยที่ปัจจุบันมีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศมากขึ้น สมควรปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการ ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้มีความเหมาะสมกับรูปแบบ การประกอบธุรกิจและการให้บริการดังกล่าว นอกจากนี้ สมควรปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการมี การใช้ หรือการจัดทำเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากร ให้สามารถดำเนินการ ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ประชาชนและเพิ่มความคล่องตัว ในการปฏิบัติงาน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์ ได้กล่าวเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... เรื่อง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) มีประเด็นที่น่าพิจารณาดังนี้<sup>126</sup>

#### ที่มาของภาษี e-Service

ร่างกฎหมายภาษี e-Service ฉบับปี 63 หรือ “ร่าง พ.ร.บ. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน” เป็นผลสืบเนื่องจากภาษี e-Business ที่คณะรัฐมนตรีได้อนุมัติหลักการไว้เมื่อปี 2561 โดยมีวัตถุประสงค์ประสงค์ในการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ

#### ปัญหา คือ ไม่มีหน้าร้าน

หากพิจารณารูปแบบของธุรกิจในปัจจุบัน ธุรกิจสามารถอยู่ได้โดยไม่ต้องมีหน้าร้านในแบบเดิม การทำธุรกิจในยุคดิจิทัลสามารถใช้ช่องทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นสื่อกลาง โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องเข้ามา ในประเทศที่รับบริการ และด้วยประโยชน์ของ Platform การทำธุรกรรมข้ามประเทศจึงเป็นเรื่องง่ายที่ทำได้ 24 ชั่วโมง อันเป็นการตัดความจำเป็นในการมีร้านค้าในทางกายภาพไป นั้นแปลว่าในสถานการณ์แบบนี้ ภาษีนิติบุคคลที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอาจทำงานได้ไม่มีประสิทธิภาพเท่าไรนัก เพราะบริษัทข้ามชาติสามารถสร้างรายได้จาก

<sup>126</sup> สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์, ภาษี e-Service: เมื่อPlatformต่างประเทศต้องเสียภาษี [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 10 กันยายน 2564 จาก [https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/650485?fbclid=IwAR1P\\_vwxMEACnrTALD51CrbEYfT96m3TW0OitEHJmXs0RbWmeW UMRIRDM](https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/650485?fbclid=IwAR1P_vwxMEACnrTALD51CrbEYfT96m3TW0OitEHJmXs0RbWmeW UMRIRDM)



ธุรกรรมออนไลน์โดยไม่ต้องมี Physical presence และการกำหนดให้ผู้ประกอบการที่อยู่นอกประเทศ มาจดทะเบียน VAT ในไทยก็มีไม่เรื่องง่าย

### ปัญหา คือ บริการ ไม่ใช่ สินค้า

ภาษี e-Service มีวัตถุประสงค์ในการเก็บ VATจากผู้ให้บริการที่อยู่ต่างประเทศและให้บริการผ่าน Platformอิเล็กทรอนิกส์กับลูกค้าที่อยู่ในไทยมีไม่เก็บภาษีจากการซื้อสินค้าออนไลน์

ซึ่ง Service หมายถึงธุรกรรมออนไลน์ต่าง ๆ ที่มีการเก็บ Service fees เช่น การให้บริการทีวีออนไลน์ ดาวน์โหลดเพลง ดาวน์โหลดสติ๊กเกอร์ เกมออนไลน์ แมกกาซีนออนไลน์ บริการ Cloud บริการมีเดีย/โฆษณา ธุรกิจ Digital Content และ ธุรกิจ Digital Media Services ในรูปแบบต่าง ๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี การซื้อสินค้าออนไลน์ผ่านเว็บไซต์ต่างประเทศนั้น เป็นคนละประเด็น และ ไม่เกี่ยวกับภาษี e-Service เนื่องจากการซื้อสินค้าออนไลน์ แม้จะซื้อจากผู้ขายหรือเว็บไซต์ของต่างประเทศ และได้มีการส่งสินค้าตามที่ลูกค้าสั่งซื้อมาซึ่งอยู่ในประเทศไทย แต่การนำเข้าสินค้านั้นเป็นไปตามพิธีการนำเข้าสินค้าตามกฎหมายของกรมศุลกากร ซึ่งจะมีการเรียกเก็บอากรขาเข้า และ VAT อยู่แล้วตามที่กฎหมายกำหนด หรือพูดง่าย ๆ ว่า กรณีการนำเข้าสินค้านั้นหน่วยงานจัดเก็บภาษีย่อมตรวจสอบอยู่ชั้นหนึ่งแล้ว ซึ่งแตกต่างจาก การให้บริการผ่าน Platform อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งตรงบริการถึง device ของลูกค้าได้ทันที ทำให้ภาครัฐไม่อาจเข้าไปประเมินหรือตรวจสอบในทางภาษีได้อย่างเช่นกรณีการซื้อสินค้า

### ปัญหา คือ ที่ผ่านมามีกฎหมายแต่เราอาจไม่รู้

ที่ผ่านมา กฎหมายไทยวางหลักสำหรับผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศว่า “หากมีการให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการในไทย บริการนั้น ย่อมถือเป็นการให้บริการในไทยและ เป็นกิจกรรมที่ต้องเสีย VAT” และสำหรับผู้จ่ายค่าบริการ (ลูกค้าในไทย) มีหน้าที่ยื่นเสีย VAT แทนผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศที่ไม่ได้จดทะเบียน VAT ในไทย ซึ่งหลักการนี้ปรับใช้ทั้งกับบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่รับบริการ ดังนั้น ปัญหา คือ ที่ผ่านมามีบุคคลธรรมดาอย่างเราๆ หากซื้อบริการจากต่างประเทศ เราทราบหรือไม่ว่า เรามีหน้าที่เสีย VAT แทนผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ เช่น นาย ก. ซื้อ e-book จากเว็บไซต์ต่างประเทศในราคา 3,000 บาท นาย ก. มีหน้าที่เสีย VAT ในอัตรา 7% ของจำนวนเงินที่จ่ายไป โดยต้องยื่นแบบ ภ.พ. 36 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายค่าบริการนั้น

ปัจจุบันได้มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เรื่อง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2564 ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศและมีการใช้บริการนั้นในประเทศ ซึ่งมีรายได้จากการให้บริการดังกล่าวเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรและมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายและไม่ให้หักภาษีซื้อ ตลอดจนห้ามไม่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการทาง

อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศออกใบกำกับภาษี<sup>127</sup> อย่างไรก็ตาม การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้นไม่ถือว่ามิสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทยแต่อย่างใด แต่เพื่อความสะดวกในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

โดยกำหนดนิยามเพิ่มเติมใน มาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(10/1) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

(10/2) “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ”

จากนิยามดังกล่าวมีลักษณะที่ใกล้เคียงกับนิยามอย่างกว้างของกิจการโอทีทีอย่างมาก ที่ต้องผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือเทคโนโลยีอื่น และโดยไม่จำเป็นต้องสร้างเทคโนโลยีนั้นด้วยตนเองก็สามารถให้บริการหลายรายได้โดยผ่านช่องทางต่าง ๆ ซึ่งจะไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

ซึ่งมีผลจากการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าว ทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากแพลตฟอร์มผู้ให้บริการต่างประเทศ (VAT for Electronic Service : VES) ที่ให้บริการกับผู้ให้บริการในประเทศไทยได้ โดยเพียงเดือนแรกมีแพลตฟอร์มผู้ให้บริการต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนแล้วจำนวน 106 ราย และมียอดค่าบริการอิเล็กทรอนิกส์รวมกว่า 9,800 ล้านบาท คิดเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระในเดือนแรกมีมูลค่ารวมทั้งสิ้น 686 ล้านบาท ซึ่งสูงกว่าเป้าที่คาดการณ์ไว้ถึงร้อยละ 65 โดยจากรายงานการจัดเก็บภาษี e-Service จากผู้ประกอบการต่างประเทศหรือแพลตฟอร์มออนไลน์ที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์กับผู้ให้บริการในประเทศไทยนี้ แสดงว่าสามารถเก็บรายได้ทะลุเป้าในเดือนตุลาคม ซึ่งเป็นเดือนแรกของการชำระภาษี และคาดการณ์ว่าทั้งปีกรมสรรพากรน่าจะสามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้จากแพลตฟอร์มผู้ให้บริการต่างประเทศประมาณ 8,000-10,000 ล้านบาท ซึ่งสูงกว่าที่เคยคาดการณ์ไว้ที่ 5,000 ล้านบาท ดังนั้น การเก็บภาษี e-Service นี้นอกจากเป็นการช่วยสร้างรายได้ไปยังยังประเทศแล้ว ยัง

<sup>127</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เรื่อง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) มาตรา 82/13 “ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับกรณีผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในกรณีเช่นว่านี้ ให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขาย โดยมิให้หักภาษีซื้อ ทั้งนี้ ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 83

ในกรณีผู้ประกอบการตามวรรคสอง ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม โดยมีกระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายรวมกัน โดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละราย และให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ประกอบการ”



เป็นการส่งเสริมผู้ประกอบการไทยให้สามารถแข่งขันได้ด้วยการสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศอีกด้วย<sup>128</sup>

นอกจากนี้ ดร.เอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากร ได้กล่าวเกี่ยวกับ “การจัดเก็บภาษี e – Service ซึ่งเป็นภาษีประเภทใหม่ว่าเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้ครั้งแรกของปีงบประมาณ (เดือนตุลาคม 2564 – มีนาคม 2565) ได้เกินเป้าตามเอกสารงบประมาณ จำนวน 101,695 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 14”<sup>129</sup>

ภาพที่ 5 มูลค่าบริการอิเล็กทรอนิกส์และภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละประเภทแพลตฟอร์มและการบริการ

ผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากแพลตฟอร์มผู้ให้บริการต่างประเทศ  
แยกตามประเภทแพลตฟอร์มและบริการสะสม ๖ เดือน  
(เดือนตุลาคม ๒๕๖๔ – มีนาคม ๒๕๖๕)

ประเภทแพลตฟอร์มและการบริการ	มูลค่าบริการอิเล็กทรอนิกส์ (ล้านบาท)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ล้านบาท)
บริการโฆษณาออนไลน์	๓๘,๔๒๑.๕๙	๒,๖๘๙.๕๑
บริการขายสินค้าออนไลน์	๑๕,๙๐๔.๑๓	๑,๑๑๓.๒๙
บริการสมาชิก เพลง หนังสือ เกม ฯลฯ	๕,๗๑๘.๖๑	๔๐๐.๓๐
บริการแพลตฟอร์มที่เป็นตัวกลาง	๕๒๘.๙๖	๓๗.๐๓
บริการแพลตฟอร์มจองที่พัก ตัวเดินทาง ฯลฯ	๓๐๑.๖๘	๒๑.๑๒
<b>รวม</b>	<b>๖๐,๘๗๔.๙๘</b>	<b>๔,๒๖๑.๒๕</b>

หมายเหตุ: ข้อมูล ณ วันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๖๕

ที่มา: ข้าราชการสรรพากร, สรรพากรโชว์ผลงานหาเงินเข้าประเทศ จากภาษี e - Service ทำให้ 6 เดือนแรกรายได้ภาษี สรรพากรทะลุเป้า 14%, สืบค้นเมื่อ 23 พฤษภาคม 2565. จาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/news/2565thai/news25\\_2565.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/2565thai/news25_2565.pdf)

อย่างไรก็ตามประเด็นที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมนอกเหนือจากเรื่องของรายได้แล้ว ควรต้องมีการจัดเก็บข้อมูลและพิจารณาว่าราคาสินค้าหรือบริการที่มีการบริโภคจากกิจการโอทีที่นั่นเพิ่มมากขึ้นหรือไม่ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม ที่สามารถผลักภาระภาษีให้กับผู้บริโภคได้ ซึ่งอาจเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้บริโภคหนักยิ่งขึ้นได้ แม้ตามหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บจากการบริโภคของผู้บริโภคก็ตาม ทั้งนี้ จึงต้องพิจารณาด้านความเป็นธรรมและเป็นกลางทางภาษีว่าสมควรที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการโอทีที่ในอัตราที่เท่ากันกับสินค้าหรือบริการทางกายภาพหรือไม่ ซึ่งจะนำไปสู่บทวิเคราะห์และข้อเสนอแนะต่อไป

<sup>128</sup> ประชาชาติธุรกิจ, สรรพากรหวังภาษี e-Service ปีแรก 1 หมื่นล้าน หลังเดือนแรกเก็บได้ทะลุเป้า [ออนไลน์], ประชาชาติธุรกิจออนไลน์, สืบค้นเมื่อ 10 กันยายน 2564. จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-801179>

<sup>129</sup> ข้าราชการสรรพากร, สรรพากรโชว์ผลงานหาเงินเข้าประเทศ จากภาษี e - Service ทำให้ 6 เดือนแรกรายได้ภาษี สรรพากรทะลุเป้า 14%, สืบค้นเมื่อ 23 พฤษภาคม 2565 จาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/news/2565thai/news25\\_2565.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/2565thai/news25_2565.pdf)

## บทที่ 4

### มาตรการทางกฎหมายในทางภาษีที่ใช้ในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจไอทีในต่างประเทศ

ในบทนี้จะกล่าวถึงมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีของธุรกิจไอทีในต่างประเทศที่ได้มีการดำเนินการแล้ว โดยในวิจัยฉบับนี้จะกล่าวถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีของกิจการไอทีของ 4.1 ประเทศฝรั่งเศส เป็นหลัก และจะอธิบายถึงมาตรการของ 4.2 ประเทศอื่น ๆ พอสังเขปเพื่อความเข้าใจเพิ่มมากขึ้น ซึ่งประเทศดังกล่าว ได้แก่ สหราชอาณาจักร สาธารณรัฐเกาหลีใต้ ญี่ปุ่น และแอฟริกาใต้ สามารถอธิบายตามลำดับได้ ดังนี้

#### 4.1 ประเทศฝรั่งเศส

ตั้งแต่ปี 2560 ประเทศฝรั่งเศสได้เริ่มมีแนวคิดแก้ไขภาษีรายได้จากธุรกิจดิจิทัล ที่เรียกว่า ภาษี GAFA (Google Apple Facebook และ Amazon) เพื่อความเป็นธรรมทางการเงิน เนื่องจากตามแถลงการณ์อย่างเป็นทางการ ผู้ประกอบการธุรกิจดิจิทัลอเมริกันรายใหญ่จะได้รับประโยชน์จากการเก็บภาษีที่ได้เปรียบกว่าบริษัทฝรั่งเศสหรือยุโรปแบบดั้งเดิม จากรายงานของ OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) พบว่า Google, Apple, Facebook et Amazon (GAFA) จ่ายภาษี 24% จากผลกำไรทั่วโลกในช่วง 5 - 10 ปีที่ผ่านมาเท่านั้น ซึ่งถือว่ายังอยู่ในระดับที่ต่ำผิดปกติ (สูงกว่าค่าภาษีเฉลี่ยที่พบใน OECD เล็กน้อย) ดังนั้น ฝรั่งเศสจึงมีการจัดทำภาษีด้านบริการดิจิทัลขึ้น ซึ่งก็ยังคงพบกับความเสี่ยงและความท้าทายหลายด้าน โดยฝรั่งเศสเองได้พยายามอย่างหนักมาตั้งแต่ปี 2017 โดยนาย Bruno Le Maire รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการเงิน ในสมัยประธานาธิบดีคนปัจจุบัน Emmanuel Macron ในการผลักดันภาษีที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีดิจิทัลทั้งในระดับประเทศและระดับยุโรป โดยเขามองว่า “การที่มีภาษีพิเศษขึ้นนั้นเป็นการเรียกร้องที่เกี่ยวข้องกับความเป็นธรรม”<sup>130</sup> เนื่องจากยักษ์ใหญ่ในตลาดดิจิทัลมีการจ่ายภาษีอยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำกว่าบริษัทอื่น ๆ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องจำเป็นที่ GAFA ต้องจ่ายภาษีในระดับที่เหมาะสม<sup>131</sup>

การปรับตัวดังกล่าวจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์ถึงเศรษฐกิจดิจิทัลควบคู่ไปด้วย เนื่องจากเศรษฐกิจดิจิทัลมีลักษณะเฉพาะ 4 ประการ ซึ่งเป็นจุดแยกความแตกต่างจากเศรษฐกิจแบบดั้งเดิมและเศรษฐกิจดิจิทัล และจากลักษณะเฉพาะดังกล่าวส่งผลให้เกิดอุปสรรคและความลำบากของการคำนวณและการจัดเก็บภาษี

<sup>130</sup> LE MAIRE Bruno, *ministre de l'Economie et des Finances, Discours au 5ème Sommet de l'Economie Réconcilier les deux France* [Online], retrieved on 2021, March 3 from

[https://minefi.hosting.augure.com/Augure\\_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=D038C06E-8956-4928-B0B53DB149368C79&filename=899bis%20Discours%20Bruno%20LE%20MAIRE%205e%20Sommet%20de%20l%27Economie-1.pdf](https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=D038C06E-8956-4928-B0B53DB149368C79&filename=899bis%20Discours%20Bruno%20LE%20MAIRE%205e%20Sommet%20de%20l%27Economie-1.pdf).

<sup>131</sup> Citation de Bruno Le Maire par GATTEGNO Hervé, Fiscalité des GAFA: Bruno Le Maire annonce une directive européenne à venir, *Le Journal du Dimanche*, 2018.



แบบดั้งเดิมได้ และทำให้เกิดประเด็นเฉพาะที่ต้องคำนึงถึงในเรื่องการเก็บภาษีเฉพาะชั้น โดยลักษณะเฉพาะดังกล่าว คือ

- 1) การไม่จำกัดกิจกรรมเฉพาะไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเงิน การผลิต หรือการบริการ เป็นต้น
- 2) แพลตฟอร์มเป็นสิ่งที่มีบทบาทสำคัญ
- 3) เครือข่ายอินเทอร์เน็ตและการใช้ประโยชน์จากข้อมูลเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ และ
- 4) เศรษฐกิจขับเคลื่อนโดยผู้มีผลประโยชน์ร่วมภายใต้สภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยีการสื่อสาร

ในส่วนกฎหมายฝรั่งเศสที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการเก็บภาษีโอทีทีนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมาตรการทางกฎหมายและนโยบายรวมไปถึงแนวคิดต่าง ๆ โดยจะศึกษาตามลำดับ ดังนี้ 4.1.1) ข้อมูลเบื้องต้นของสถานการณ์การเก็บภาษีโอทีทีในฝรั่งเศส 4.1.2) การจัดการเกี่ยวกับการเก็บภาษีโอทีที โดยในแต่ละหัวข้อจะมีรายละเอียด ดังจะอธิบายต่อไปนี้

#### 4.1.1 ข้อมูลเบื้องต้นของสถานการณ์การเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในฝรั่งเศส

บริการดิจิทัลมีลักษณะเฉพาะเนื่องจากมีความเป็นไปได้อย่างมากที่บริษัทที่ให้บริการดิจิทัลจะดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจในดินแดนที่บริษัทนั้นไม่มีตัวตนอยู่จริง และการเติบโตของอุตสาหกรรมดิจิทัลยังโดดเด่นด้วยการมีส่วนร่วมอย่างมากของผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในการสร้างมูลค่า<sup>132</sup> สิ่งเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงความไม่เพียงพอของกฎเกณฑ์ดั้งเดิมทางด้านภาษี ซึ่งอาจนำไปสู่วิวัฒนาการของกฎหมายมูลค่าเพิ่ม (VAT) และการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงเฉพาะสถานที่ตั้งผู้ประกอบการได้ โดยจำเป็นต้องคำนึงถึงแพลตฟอร์มที่เกี่ยวข้องประกอบกัน<sup>133</sup> ดังนั้นในส่วนนี้จะอธิบายถึง 1) มุมมองด้านภาษีกับการเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัล และ 2) สถานการณ์การเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในฝรั่งเศส เพื่อให้เข้าใจภาพรวมถึงสถานการณ์เบื้องต้นของการเก็บภาษีโอทีที ในฝรั่งเศสมากขึ้น

##### 1) มุมมองด้านภาษีกับการเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัล

การปฏิวัติทางเศรษฐกิจดิจิทัลสร้างผลกระทบในทางเศรษฐกิจในทุกภาคส่วนรวมถึงการเปลี่ยนแปลงในทางภาษีดด้วยเช่นกัน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในระบบอุตสาหกรรมนั่นเอง โดยการปฏิวัตินี้ได้ให้ความสำคัญกับการยกระดับโครงสร้างเศรษฐกิจ ซึ่งในยุคนี้ได้เกิดนวัตกรรมเทคโนโลยีที่สำคัญ

<sup>132</sup> OCDE, *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique: Action 1 - Rapport final de 2015*, (Paris, Office des publications de l'OCDE, 2015).

<sup>133</sup> les directives n° 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services et n° (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens

สำหรับภาคอุตสาหกรรมเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเทคโนโลยีดิจิทัล ซึ่งเทคโนโลยีดิจิทัลโดยส่วนใหญ่ก็ขับเคลื่อนด้วยอินเทอร์เน็ตเกือบทั้งหมด โดยปรากฏการณ์การพัฒนาทางเทคโนโลยีนี้ มีนัยยะสำคัญต่อภาคอุตสาหกรรมเป็นอย่างยิ่ง เพราะทำให้เกิดความพลิกผันทางธุรกิจ (disruption) มากมายอย่างไม่เคยเป็นมาก่อน จุดเด่นของยุคนี้ คือ สำหรับธุรกิจเดิมในภาคอุตสาหกรรมหรือธุรกิจเกิดใหม่ ที่มีความสามารถในการเรียนรู้ และปรับตัว จะสามารถใช้นวัตกรรม และเครื่องมือเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้วเป็นตัวช่วยในการเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต ลดต้นทุน ลดความผิดพลาด ลดแรงงานมนุษย์ เชื่อมโยงห่วงโซ่การผลิตทั่วโลก ไปจนถึงการผลิตสินค้า บริการ และโมเดลธุรกิจใหม่ๆ การใช้เทคโนโลยีดิจิทัลผสมผสานเป็นระบบอัตโนมัติที่เชื่อมโยงถึงกันหมดโดยผ่านอินเทอร์เน็ต ทำให้สามารถใช้ทรัพยากรร่วมกัน และเชื่อมข้อมูลแบบ Real-time เพื่อผลิตสินค้าในแบบ Custom Manufacturing และการเชื่อม Supply Chain ทั่วโลกในราคาที่เป็นไปได้ตลอดจนถึงสร้างความสามารถในการคาดการณ์ และช่วยตัดสินใจในกระบวนการผลิตได้อย่างถูกต้อง รวดเร็วมากขึ้น หรือ เพื่อช่วยลดแรงงานมนุษย์ในโรงงานทำให้มนุษย์สามารถไปทำงานที่เบาขึ้น ถูกต้องมากขึ้น และปลอดภัยขึ้นได้ ซึ่งแอปพลิเคชันของเทคโนโลยีเรียกว่าไรซ์ติดจำกัด ขึ้นอยู่กับว่าธุรกิจจะสามารถปรับตัว และฉกฉวยโอกาสที่มากับเทคโนโลยีได้หรือไม่เท่านั้น

ปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจที่สำคัญจากการปฏิวัติทางเศรษฐกิจดิจิทัล คือ อินเทอร์เน็ตกลายเป็นพื้นฐานของเศรษฐกิจดิจิทัล เนื่องจากอินเทอร์เน็ตเป็นตัวกลางที่ก่อให้เกิดการเชื่อมต่อระหว่างโครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure) และผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet service provider : ISP) อันจะส่งผลถึงการขับเคลื่อนและจัดการโครงสร้างพื้นฐานของเครือข่ายโทรคมนาคมต่อไป การเชื่อมต่อโครงข่ายดังกล่าวก่อให้เกิดระบบเศรษฐกิจเฉพาะขึ้น ซึ่งกลายเป็นประเด็นหลักในการติดต่อกับผู้ใช้ปลายทาง (end user) โดยผ่านจุดเชื่อมต่อศูนย์ข้อมูลและเส้นทางข้อมูลที่มีการเชื่อมต่อ แต่อย่างไรก็ตามปกติแล้วจุดแข็งของ ISP อยู่ที่การให้บริการเข้าถึงเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเป็นหลักแทนที่จะให้บริการผ่านเครือข่ายเหล่านั้น เว้นแต่ ISP จะสามารถควบคุมการเข้าถึงเครือข่ายโทรคมนาคมได้อย่างสมบูรณ์ ซึ่งจะส่งผลให้เป็นการมีอำนาจเหนือตลาดอันจะส่งผลร้ายแรงต่อตลาดได้

เนื่องจากในตลาดไม่ได้มีเพียงแต่ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (ISP) และผู้ใช้ปลายทาง (end user) เท่านั้น แต่ยังประกอบไปด้วยผู้ให้บริการเนื้อหา (Content Provider) ซึ่งสามารถให้บริการที่ตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ปลายทางได้มากขึ้น ดังนั้นในขณะที่ ISP ยังคงมีจุดเด่นในการเป็นจุดเชื่อมต่อกับผู้ใช้ปลายทาง แต่ก็ไม่สามารถควบคุมการเข้าถึงเครือข่ายได้อย่างเข้มงวดในพื้นที่ส่วนใหญ่ เนื่องจาก ISP จำเป็นต้องดำเนินงานในตลาดที่มีการแข่งขันสูงชัน อีกทั้งยังจำเป็นต้องคำนึงถึงกฎระเบียบของอุตสาหกรรมโทรคมนาคมไปพร้อมกัน จึงทำให้ผู้ให้บริการเนื้อหา (Content Provider) สามารถเข้ามาเป็นผู้เล่นในตลาดที่สร้างจุดเปลี่ยนที่สำคัญได้

เมื่อพูดถึงมุมมองในทางภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล จะพบว่ามีความยุ่งยากเกิดขึ้นในการเก็บภาษีจากการค้าบริการที่ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากเกิดความไม่แน่นอนขึ้นในการเก็บภาษีเมื่อเกิดการค้าบริการดังกล่าวระหว่างบริษัทที่อยู่ในอาณาเขตของรัฐใดรัฐหนึ่งกับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

ในยุโรปบริษัทยักษ์ใหญ่อันดับดิจิทัลจ่ายภาษีโดยเฉลี่ย 9% จากผลกำไรของตน เมื่อเทียบกับบริษัทในสาขาอื่น ๆ ที่ต้องเสียภาษีโดยเฉลี่ย 23% เช่น ในเบลเยียม Facebook จ่ายภาษี 152,000 ยูโรในปี 2559



ในขณะที่กำไรที่ต้องเสียภาษีมีจำนวน 375,000 ยูโร และผลรวมที่ได้จากรายได้โฆษณาในเบลเยียมอยู่ที่ประมาณ 110 ล้านยูโร<sup>134</sup> สถานการณ์ดังกล่าวเกิดจากช่องโหว่ในกฎหมายภาษีในระดับสากล เนื่องจากโดยส่วนใหญ่บริษัทไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมที่จับต้องได้หรือไม่มีตัวตนจะต้องเสียภาษีในประเทศที่สำนักงานใหญ่ หรือสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ จึงทำให้บริการดิจิทัลขนาดใหญ่ที่มีแหล่งรายได้ทั่วโลกนั้นมีโอกาสสูงในการหลีกเลี่ยงภาษี

ในฝรั่งเศสเองก็ได้มีการศึกษาเรื่องภาษีดังกล่าวในปี 2552 และพบว่าฝรั่งเศสสูญเสียรายได้จากการเก็บภาษี TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม) ถึง 300 ล้านยูโรในปี 2008 และ 600 ล้านยูโรในปี 2014<sup>135</sup> อีกทั้งในรายงานของสภาดิจิทัลแห่งชาติ (Conseil national du numérique) พบว่ารายได้ของ Google, Apple (iTunes), Amazon และ Facebook ในฝรั่งเศสมีรายได้ 2.5 ถึง 3 พันล้านยูโร โดยที่บริษัทของ Google, Apple, Amazon และ Facebook (ต่อไปนี้จะเรียกว่า GAFA<sup>136</sup>) ที่ตั้งอยู่ในฝรั่งเศสมีรายได้เพียง 4 ล้านยูโร ซึ่งทำให้ภาษีที่ควรจะจ่ายให้กับฝรั่งเศสนั้นหายไป 500 ล้านยูโร<sup>137</sup> นอกจากนี้ฝรั่งเศสเองได้ตระหนักว่าอัตราภาษีบริการดิจิทัล (Taxe sur les Services Numériques : TSN) โดยเฉลี่ยสำหรับบริษัทดิจิทัลข้ามชาตินั้นต่ำกว่าบริษัทของผู้เล่นแบบดั้งเดิมหรือบริษัทของชาวฝรั่งเศสเองมาก จึงต้องการร่วมกันจัดทำภาษีเฉพาะที่กำหนดเป้าหมายเฉพาะสำหรับบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ขึ้น เนื่องจากส่วนใหญ่แล้วภาระภาษีบริการดิจิทัลส่วนใหญ่จะตกเป็นภาระของผู้บริโภค และบริษัทของชาวฝรั่งเศสที่ใช้แพลตฟอร์มดิจิทัลมากกว่าบริษัทข้ามชาติ การรับรู้ข้อมูลของประชาชนชาวฝรั่งเศสในเรื่องดังกล่าวได้นำไปสู่ความสนใจในกรณีการจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลเพิ่มมากขึ้น อีกทั้งรัฐต่าง ๆ ในยุโรปได้ตระหนักว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ยสำหรับบริษัทดิจิทัลนั้นต่ำกว่าของผู้ประกอบการแบบดั้งเดิม ดังนั้นจึงต้องการร่วมกันจัดทำภาษีเฉพาะขึ้นนั่นเอง

## 2) สถานการณ์การเก็บภาษีจากกิจการไอทีในฝรั่งเศส

ในเดือนมิถุนายน 2555 องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้รับคำสั่งจากการประชุมเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจการเงินของกลุ่มประเทศเศรษฐกิจก้าวหน้ากับประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (G20)<sup>138</sup> ให้ต่ออายุกรอบภาษีระหว่างประเทศ อันส่งผลให้สหภาพยุโรปต้องดำเนินการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีทางอ้อม (ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศที่ใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์) ตามไปด้วย โดย

<sup>134</sup> Attac France, *La taxe GAFA une fausse solution à l'évasion fiscale. Note de décryptage* [Online], retrieved on 2021, April 15 from <https://france.attac.org/nos-publications/notes-et-rapports/article/la-taxe-gafa-une-fausse-solution-a-l-evasion-fiscale>

<sup>135</sup> Greenwich consulting, *Evaluer l'impact du développement d'interner sur les finances de l'Etat*, (Rapport d'étude réalisé pour le Sénat, 2009).

<sup>136</sup> โดยย่อว่า GAFA สำหรับ Google, Amazon, Facebook และ Apple แต่ยั้งรวมถึง Microsoft และ บริษัทอื่น ๆ อีกมากมาย

<sup>137</sup> Conseil national du numérique, *Avis no. 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique*, 14 février 2012.

<sup>138</sup> “กลุ่ม G20” หรือ Group of Twenty คือ กลุ่มรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและผู้บริหารธนาคารกลางจากประเทศที่มีระบบเศรษฐกิจขนาดใหญ่ 19 ประเทศ รวมกับสหภาพยุโรป ก่อตั้งครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1999 ซึ่งการรวมตัวของกลุ่มดังกล่าวเป็นไปเพื่อหาทางออกและความร่วมมือใหม่ ๆ ทางเศรษฐกิจการเงินเป็นส่วนมาก

แนวทางของ OECD คือแนะนำให้ผู้ใช้บริการดิจิทัล<sup>139</sup> ที่มีรายได้จากประเทศใดก็ตามต้องมาจดทะเบียนหรือมีตัวแทนการค้าในประเทศนั้น ๆ ด้วย เพื่อให้สามารถติดตามและจัดเก็บภาษีได้อย่างเหมาะสม เพื่อสร้างความเท่าเทียมกันทางการแข่งขันทั้งผู้ประกอบการที่อยู่ในและต่างประเทศ

โดยคณะกรรมการภาษียุโรปได้ดำเนินการสำหรับระบบทั่วไปในการคำนวณภาษีเกี่ยวกับฐานภาษีสำหรับบริษัทที่ดำเนินงานในสหภาพยุโรปผ่านโครงการ Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés (ACCIS)<sup>140</sup> ในปี 2559 ซึ่งการดำเนินงานดังกล่าวเหล่านี้ล้วนเป็นจุดเริ่มต้นพื้นฐานที่ฝรั่งเศสต้องดำเนินการร่วมกับพันธมิตรเพื่อกำหนดลำดับความสำคัญเพื่อให้บรรลุการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมและแสดงให้เห็นถึงความตระหนักถึงความเร่งด่วนดังกล่าว เพื่อให้จุดยืนของฝรั่งเศสยังคงอยู่ในบริบทระหว่างประเทศต่อไป

การดำเนินการของฝรั่งเศสเริ่มต้นจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการเงิน และสภาดิจิทัลแห่งชาติ เป็นคณะกรรมการที่ปรึกษาอิสระเพื่อให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดิจิทัล โดยเริ่มจากมีการจัดตั้งกลุ่มเฉพาะกิจขึ้นเพื่อเตรียมการศึกษาในเรื่องภาษีดิจิทัลขึ้น โดยศึกษาถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีดังกล่าว และการดำเนินการของรัฐต่าง ๆ ทั้งในและนอกยุโรป ซึ่งกลุ่มเฉพาะกิจดังกล่าวได้มีการอภิปรายแสดงความคิดเห็นและเสนอการปรับปรุงข้อเสนอนำไปสู่การอภิปรายสาธารณะ สำหรับการรวบรวมและการใช้ข้อมูลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่บังคับใช้ในฝรั่งเศสและยุโรปต่อไป<sup>141</sup> โดยกลุ่มคณะกรรมการ ประกอบไปด้วย นักกฎหมาย นักเศรษฐศาสตร์ และผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี ได้ระบุประเด็นความเห็นพ้องและความไม่เห็นพ้องด้านต่าง ๆ ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเพื่อร่วมกันวิเคราะห์เกี่ยวกับความเป็นไปได้ของข้อเสนอเป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้คณะกรรมการยังได้ศึกษาข้อมูลเชิงลึกจากต่างประเทศ โดยเฉพาะในสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับความคืบหน้าในการเก็บภาษีดิจิทัล

<sup>139</sup> ผู้ให้บริการดิจิทัล (Digital Service providers) ถูกแบ่งออกเป็น 5 กลุ่มกว้าง ๆ คือ

1. กลุ่มเจ้าของผลิตภัณฑ์ที่ทำการซื้อขายผ่านระบบดิจิทัล
2. กลุ่มตัวกลางที่เป็น Digital platform
3. กลุ่มลูกค้าผู้ใช้บริการซื้อขายผ่านระบบดิจิทัล
4. กลุ่มผู้จัดให้มีโครงสร้างพื้นฐานหรือสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อรองรับการค้าดิจิทัล
5. กลุ่มหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง

ซึ่งกลุ่มธุรกิจที่ได้รับความนิยมที่ควรจะถูกเก็บภาษีส่วนใหญ่เป็นธุรกิจข้ามชาติของต่างประเทศ เช่นกลุ่ม social media, e-marketplace, search engine, entertainment และ travel and tourism

<sup>140</sup> ACCIS เป็นชุดกฎหมายเฉพาะสำหรับกำหนดรายได้ที่ต้องเสียภาษีของ บริษัท ภายในสหภาพยุโรป ด้วยโครงการนี้ส่งผลให้บริษัทที่ดำเนินกิจกรรมข้ามพรมแดนจะต้องปฏิบัติตามระบบของยุโรปเพียงระบบเดียวในการกำหนดรายได้ที่ต้องเสียภาษีของพวกเขาแทนที่จะใช้ระบบการปกครองของประเทศของตนที่ดำเนินกิจกรรม

<sup>141</sup> Conseil national du numérique, Le détail de la feuille de route est consultable en ligne et présent en annexe de ce rapport [Online], retrieved on 2021, April 16 from [http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2013/05/CNN\\_Concertation-fiscalite%20C3%A9-dunum%20C3%A9rique\\_Feuille-de-route\\_20130409.pdf](http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2013/05/CNN_Concertation-fiscalite%20C3%A9-dunum%20C3%A9rique_Feuille-de-route_20130409.pdf)



หลังจากนั้นได้มีการประชุมกันอีกหลายครั้งเพื่อเลือกต้นแบบการจัดการภาษีดิจิทัลที่เป็นไปได้มากที่สุด ซึ่งต้นแบบที่ได้รับเลือกคือต้นแบบของ Nicolas Colin และ Pierre Collin (ต่อจากนี้จะเรียกว่าโมเดล Colin-Collin) ซึ่งเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม ค.ศ. 2013 Nicolas Colin ได้นำเสนอรายงานของเขาต่อผู้เข้าร่วมมากกว่า 70 คน โดยระบุถึงการค้นพบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่เกิดจากเทคโนโลยีดิจิทัลและข้อเสนอด้านภาษี โดยการนำเสนอในครั้งนี้ทำให้ผู้เข้าร่วมเข้าใจข้อเสนอของโมเดล Colin-Collin ได้ดีขึ้นและสามารถแสดงความคิดเห็นได้ค่อนข้างชัดเจนเกี่ยวกับกลไกที่เสนอ ซึ่งถือว่าได้รับเสียงตอบรับที่ดี<sup>142</sup>

โมเดล Colin-Collin ได้วิเคราะห์ถึงสาเหตุหลักที่ทำให้ฝรั่งเศสไม่สามารถเก็บภาษีครอบคลุมกิจกรรมดิจิทัลได้ อันมีผลสืบเนื่องมาจากเฉพาะบริษัทที่กระทำกิจการในดินแดนของฝรั่งเศสเท่านั้นที่ต้องเสียภาษีในฝรั่งเศส ซึ่งหมายความว่าบริษัทที่กระทำกิจการในต่างประเทศไม่ต้องเสียภาษีในฝรั่งเศสจากผลกำไรที่ได้แต่อย่างใด จากหลักเกณฑ์เรื่องถิ่นที่อยู่ของภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวทำให้หลาย ๆ ฝ่ายรวมทั้งผู้พิพากษาเห็นว่าไม่เหมาะสมสำหรับเศรษฐกิจดิจิทัล

อีกทั้งการเก็บภาษีเฉพาะในฝรั่งเศสเองก็ไม่ได้ครอบคลุมหรือสะท้อนความเป็นจริงของภาษีในยุคดิจิทัล ดังนี้

#### (1) การเก็บภาษีอยู่ภายใต้เกณฑ์ตามหลักถิ่นที่อยู่ในการเก็บภาษี เช่น

ภาษีบริการกิจการโทรทัศน์ (la taxe sur les services de télévision: TST) ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลดังต่อไปนี้ คือ 1. ผู้ที่อยู่ในตลาดภาพและเสียง คือ บริษัทผู้เผยแพร่บริการโทรทัศน์ต่าง ๆ ซึ่งจะเผยแพร่บริการโทรทัศน์ตามช่องโทรทัศน์ทั้งในระดับประเทศ ระดับชาติ หรือระดับภูมิภาคโดยผ่านคลื่นความถี่ เคเบิล อินเทอร์เน็ต<sup>143</sup> 2. ผู้จัดจำหน่ายบริการโทรทัศน์ ซึ่งรวมถึงผู้ให้บริการภาพยนตร์ตามสั่ง (Vidéo à la demande: VàD)<sup>144</sup> ที่จะอำนวยความสะดวกให้ผู้ใช้สามารถเลือกดูภาพยนตร์หรือข้อมูลภาพเคลื่อนไหวพร้อมเสียงได้ตามต้องการ ซึ่งผู้เกี่ยวข้องทั้ง 2 แบบ มีหน้าที่เสียภาษีโดยไม่คำนึงถึงเครือข่ายการสื่อสารอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ หากบุคคลเหล่านั้นมีสำนักงานใหญ่หรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศฝรั่งเศส แต่ภาษีบริการกิจการโทรทัศน์ไม่ครอบคลุมผู้ประกอบการหน้าใหม่ในตลาดภาพและเสียง (OTT télévision) ที่ใช้การเผยแพร่เนื้อหาวิดีโอผ่านแอปพลิเคชันที่ใช้อินเทอร์เน็ตไม่ว่าจะเป็น Apple (via iTunes) Netflix Amazon Google เนื่องจากบริษัทเหล่านี้กระทำการจัดจำหน่ายบริการกิจการโทรทัศน์ในฝรั่งเศสแต่ไม่มีสำนักงานใหญ่หรือสถานประกอบการถาวรในฝรั่งเศส

(2) ข้อเสนอเกี่ยวกับการเก็บภาษีโฆษณาและการขายออนไลน์ไม่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีดิจิทัล เนื่องจากการโฆษณาผ่านการใช้ช่องทางอิเล็กทรอนิกส์มีเป้าหมายเพียงเพื่อส่งข้อความส่งเสริมการขายแต่เพียง

<sup>142</sup> Conseil national du numérique, *Concertation sur la fiscalité du numérique : Avis n° 2013-3 du Conseil national du numérique*, septembre 2013, p.11.

<sup>143</sup> Loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication (Loi Léotard), article 2

<sup>144</sup> Loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication (Loi Léotard), article 2 bis

เท่านั้นจึงไม่สามารถเก็บภาษีได้ สำหรับภาษีพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะนำไปใช้กับฐานที่ประกอบด้วยมูลค่าการซื้อขายสูงกว่าเกณฑ์รายปี 460,000 ยูโร ในอัตราร้อยละ 0.25

ดังนั้น โมเดล Colin-Collin จึงเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีไอทีที่ขึ้นเพื่อเป็นแรงจูงใจให้บริษัทบริษัทฝรั่งเศสตรวจสอบกิจกรรมของตนอย่างสม่ำเสมอและเป็นระบบ เพื่อแข่งขันกับบริษัทขนาดใหญ่ที่ครองเศรษฐกิจดิจิทัลในปัจจุบัน เนื่องจากพวกเขาจะต้องเผชิญกับการแข่งขันจากสิ่งเหล่านี้ไม่ช้าก็เร็ว อีกทั้งการหยุดชะงักในห่วงโซ่จะไม่เป็นผลดีต่อรัฐเพราะจะทำให้รัฐต้องเสียรายได้จากภาษีในเวลาเดียวกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงต้องส่งเสริมให้บริษัทที่ล่าหลังปรับตัวให้สอดคล้องกับความทันสมัยในเศรษฐกิจดิจิทัลควบคู่กันไปด้วย<sup>145</sup>

#### 4.1.2 การจัดการเกี่ยวกับการเก็บภาษีจากกิจการไอที

จากที่กล่าวมาข้างต้นทำให้เห็นว่าประเทศฝรั่งเศสได้มีการตระหนักถึงความสำคัญของการเก็บภาษีในยุคดิจิทัล เพียงแต่ในช่วงแรกนั้นฝรั่งเศสไม่มีกฎหมายเฉพาะในเรื่องดังกล่าวถึงแม้จะตระหนักว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ยสำหรับบริษัทดิจิทัลนั้นต่ำกว่าของบริษัทแบบดั้งเดิมก็ตาม จึงส่งผลให้เมื่อมีคดีความขึ้นสู่ศาลก็มักมีข้อโต้แย้งกันว่าบริษัทลูก หรือบริษัทย่อยของ GAFA นั้นเป็นสถานประกอบการถาวรและได้รับรายได้จากสัญญาการค้ากับลูกค้าที่อยู่ในฝรั่งเศสหรือไม่ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ศาลมักจะตัดสินว่าบริษัทดังกล่าวไม่เป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศฝรั่งเศสจึงไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด เพื่อเป็นการสร้างความเข้าใจในบทนี้จะนำเสนอถึงเรื่อง 1) รูปแบบแนวคิดในการจัดเก็บภาษีไอที และ 2) การจัดเก็บภาษีไอทีของฝรั่งเศสในปัจจุบัน

##### 1) รูปแบบแนวคิดในการเก็บภาษีจากกิจการไอที

เนื่องจากความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีเพื่อให้คำนึงถึงลักษณะเฉพาะของเศรษฐกิจดิจิทัลได้ดีขึ้นทำให้หลายรัฐมีปฏิกิริยาโดยเฉพาะในระดับยุโรป ตามที่คณะกรรมการยุโรปวิเคราะห์ถึงอัตราภาษีเฉลี่ยสำหรับยักษ์ใหญ่ดิจิทัล (GAFA) คือ 9.5% เมื่อเทียบกับ 23.2% สำหรับบริษัทอื่น ๆ ในสหภาพยุโรป ในช่วงต้นเดือนกันยายน 2017 ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปบางประเทศ ได้แก่ ฝรั่งเศส เยอรมนี อิตาลี และ สเปน ได้ร้องขอแนวทางแก้ไขปัญหากับคณะกรรมการยุโรปในด้านนี้แล้ว (จดหมายของวันที่ 8 กันยายน

<sup>145</sup> Pierre COLLIN et Nicolas COLIN, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* [Online],



2017 ถึงสภายุโรป)<sup>146</sup> เพื่อตอบสนองต่อคำขอเหล่านี้ คณะกรรมาธิการได้เสนอแนวทางสองข้อไว้ในคำสั่งในวันที่ 21 มีนาคม 2018<sup>147</sup> ดังนี้

ก. กำหนดหลักเกณฑ์ใหม่สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล \*

การกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่สำหรับการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่สำหรับการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลในมุมมองที่ครอบคลุมและยั่งยืน โดยมีแนวคิดที่สำคัญ คือ การสร้างความเชื่อมโยงที่เป็นรูปธรรมระหว่างสถานที่ในการสร้างผลกำไรและสถานที่จัดเก็บภาษี ในการดำเนินการดังกล่าว ได้มีการเสนอให้มีการปรับเปลี่ยนกฎสำหรับการระบุแหล่งที่มาของผลกำไรของบริษัทระหว่างประเทศสมาชิก และการกำหนดเกณฑ์ใหม่ของ "ตัวตนทางดิจิทัลที่มีนัยยะสำคัญ" (la présence numérique significative) โดยตัวตนดังกล่าวของบริษัทในประเทศสมาชิกจะได้รับการพิจารณาโดยเกณฑ์หนึ่งใน 3 เกณฑ์ต่อไปนี้ คือ

- (1) มีผู้ใช้มากกว่า 100,000 ราย
- (2) มีมูลค่าการซื้อขายมากกว่า 7 ล้านยูโร ต่อปี หรือ
- (3) มีสัญญาเชิงพาณิชย์มากกว่า 3,000 สัญญาสำหรับการให้บริการในรอบปีบัญชี

คำสั่งนี้ไม่ได้มีจุดมุ่งหมายที่จะนำไปใช้ขัดกับอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศยกเว้นระหว่างประเทศสมาชิก ดังนั้นแม้ว่าเกณฑ์นี้จะอนุญาตให้รัฐในสหภาพยุโรปสามารถลดล้างการไม่มีสถานะทางกายภาพของบริษัทในดินแดนของตนได้ แต่ผลกระทบก็จะถูกจำกัดในทางปฏิบัติ

ข. กำหนดหลักเกณฑ์ใหม่สำหรับจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับบริการดิจิทัล

การกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่นี้ต้องการให้มีการ จัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับบริการดิจิทัลที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่มาจากบริการบางอย่าง โดยคณะกรรมาธิการเสนอว่าเพื่อเป็นการง่ายต่อการนำไปใช้จริง ควรจัดเก็บในอัตราเดียวคือ ร้อยละ 3<sup>148</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้นพบว่ามีข้อจำกัดบางประการของสหภาพยุโรปในเรื่องการจัดเก็บภาษีไอทีที่เนื่องจากจำเป็นต้องมีความเป็นเอกฉันท์ของประเทศสมาชิกในการยอมรับร่วมกัน แม้ว่าตามที่อธิบายไว้ข้างต้น รัฐส่วนใหญ่ตระหนักถึงความล้าสมัยของกฎเกณฑ์ทางภาษีในปัจจุบัน แต่ก็ไม่สามารถนำภาษี 3% มาใช้ได้

<sup>146</sup> Lettre du 8 septembre 2017 adressée au Conseil européen

<sup>147</sup> Eléonore Scaramozzino, Union européenne – Proposition de taxation des GAFA, *Juris art etc*, 2017, n°50, p.6; La Commission propose de nouvelles mesures de l'imposition de l'économie numérique, *La Lettre de la DAI*, n°249, 2018.

<sup>148</sup> Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

เนื่องจากไม่มีความเป็นเอกฉันท์ในสภาในกรณีนี้มีเพียง 23 ประเทศสมาชิกเท่านั้นที่ลงมติเห็นชอบโครงการนี้ ซึ่งยังมีอีกหลายรัฐในยุโรปที่ได้ประกาศว่าพวกเขาต้องการที่จะรออันทามตีในระดับนานาชาติก่อน ตัวอย่างเช่น สหรัฐอเมริกาได้ชี้ว่าจะขึ้นภาษีสินค้าในยุโรปบางรายการ ดังนั้น โครงการในยุโรปหลายโครงการรวมถึงโครงการดังกล่าวจึงไม่ได้ถูกบังคับใช้แต่อย่างใด<sup>149</sup> อย่างไรก็ตามประเทศฝรั่งเศสเองก็ได้นำแนวคิดจากข้อเสนอแนะดังกล่าวมาปรับใช้กับบริบทภายในประเทศต่อไป

สำหรับฝรั่งเศสเองมีหลายสถาบัน เช่น France Stratégie, l'École d'économie de Paris, l'École d'économie de Toulouse และ l'Institut mines-Télécom ร่วมกันศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จนได้ 4 ข้อเสนอแบบจำลองทางทฤษฎีดังนี้<sup>150</sup>

(1) เสนอว่าควรมีการเก็บภาษีเฉพาะขึ้น

(2) เสนอให้ทำการศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีในแต่ละด้านของตลาดโดยมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีบนแพลตฟอร์มที่เชื่อมโยงผู้ใช้และผู้โฆษณา

(3) เสนอให้มีการรวบรวมและใช้ข้อมูลส่วนบุคคลและศึกษาผลของภาษีที่แตกต่างกันต่อระดับการแสวงหาประโยชน์จากข้อมูลนั้น ๆ

(4) เสนอให้ไม่มีพรมแดนทางภูมิศาสตร์ในด้านการค้าบริการอิเล็กทรอนิกส์ โดยวิเคราะห์ว่าการเกิดขึ้นของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ส่งผลต่อการแข่งขันด้านภาษีระหว่างประเทศที่กำหนดภาษีการบริโภคอย่างไร โดยเน้นการไม่มีการเลือกปฏิบัติตามตลาดทางภูมิศาสตร์ และพิจารณาถึงผลการทดแทนระหว่างพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และการซื้อของข้ามพรมแดน

จากที่กล่าวมาข้างต้น ยังคงเกิดคำถามที่เกี่ยวข้องกับความสอดคล้องของภาษีฝรั่งเศสเกี่ยวกับบริการดิจิทัลกับกฎหมายของสหภาพยุโรปอยู่ ซึ่งเกี่ยวข้องกับหลักการห้ามความช่วยเหลือจากรัฐ (le principe de prohibition des aides d'Etat) และการรับประกันเสรีภาพในการจัดตั้งและเสรีภาพในการให้บริการ (la liberté d'établissement et de la libre prestation de services)<sup>151</sup> เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีของผู้ประกอบการในฝรั่งเศสเน้นการเก็บภาษีจากบริษัทขนาดใหญ่มากกว่าบริษัทสตาร์ทอัพ และ SMEs แต่อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการดิจิทัลรายใหญ่ที่สุดล้วนเป็นชาวต่างชาติเกือบทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นบริษัทที่ให้บริการ GAFA เอง แต่ยักรวมถึงกลุ่มต่างชาติอื่น ๆ เช่น Alibaba, EBay, Zalando, Microsoft หรือ Uber

<sup>149</sup> Justine Daniel, *Qu'est-ce que la taxe GAFA ?* [Online]; retrieved on 2021, April 22 from <https://www.touteleurope.eu/actualite/qu-est-ce-que-la-taxe-gafa.html>

<sup>150</sup> Julia Charrié et Lionel Janin, *Fiscalité du numérique*, Mars 2015, No.26, p. 5.

<sup>151</sup> Bruno Gouthière, *La future taxe "Gafa" à l'épreuve des conventions fiscales et du droit de l'UE*, *FR 16/19 Info* 7, 2019; Daniel Gutmann, *La "taxe GAFA": quelques éléments d'analyse*, *Recueil Dalloz*, 2019, p.1704.



อีกด้วย<sup>152</sup> จึงเกิดคำถามเบื้องต้นที่เกี่ยวกับเสรีภาพในการจัดตั้งบริษัทของสหภาพยุโรป (มาตรา 49 และ 54 Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne: TFEU) และเสรีภาพในการให้บริการ (มาตรา 56 Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne: TFEU)<sup>153</sup> ขึ้นเสมอ ซึ่งหากภาษีเกี่ยวกับบริการดิจิทัลของฝรั่งเศสไม่ก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติโดยตรงเพราะมีผลบังคับใช้กับบริษัทฝรั่งเศสและต่างชาติอย่างเท่าเทียมกัน คำถามเกี่ยวกับการเลือกปฏิบัติทางอ้อมตามสัญชาติของผู้ประกอบการและความแตกต่างในการปฏิบัติระหว่างบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่และบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในฝรั่งเศสนั้นก็ยังไม่เกิดขึ้น

## 2) การจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีของฝรั่งเศสในปัจจุบัน

ปัจจุบันฝรั่งเศสใช้พระราชบัญญัติ เลขที่ 2019-759 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2019 ว่าด้วยการกำหนดภาษีสำหรับบริการดิจิทัลและการเปลี่ยนแปลงแนวทางการลดภาษีเงินได้นิติบุคคล (loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés)<sup>154</sup> (หรือที่เรียกว่ากฎหมายภาษี GAFA) พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้รับแนวความคิดส่วนใหญ่มาจากข้อเสนอของคณะกรรมการยุโรปเกี่ยวกับระบบภาษีสำหรับบริการดิจิทัล (Council directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues resulting from the Provision of Certain Digital Services) เพื่อตอบสนองต่อความจำเป็นเร่งด่วน เพื่อความเป็นธรรมทางภาษี และจะมีผลบังคับใช้จนกว่ากฎหมายระหว่างประเทศจะได้รับการปรับให้เข้ากับการปรากฏตัวของบริการดิจิทัล หรือประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปจะสามารถบรรลุข้อตกลงเกี่ยวกับภาษีดิจิทัลได้แล้ว โดยนำมาประยุกต์ใช้จัดเก็บภาษีในประเทศเพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจดิจิทัล สร้างความเท่าเทียมกันในการแข่งขัน เพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะกิจการข้ามชาติที่ไม่ได้มีถิ่นพำนักอยู่ในประเทศฝรั่งเศส แต่ได้ขายสินค้าหรือบริการออนไลน์ให้ผู้ซื้อในฝรั่งเศส โดยที่รัฐบาลฝรั่งเศสไม่ได้รับรายได้ภาษีจากการซื้อขายดังกล่าวที่เกิดขึ้นในดินแดนฝรั่งเศส ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ และเกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันกับกิจการในฝรั่งเศส

สำหรับการเก็บภาษี GAFA โดยมีพื้นฐานในการคิดมาจากประมวลกฎหมายภาษี มาตรา 299 ว่าด้วยภาษีที่ต้องชำระตามรายได้ของบริษัทในภาคดิจิทัล และการชำระราคาตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 1693 วรรค 4 โดยกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดให้บริการดิจิทัลดังต่อไปนี้ต้องเสียภาษี ได้แก่ (article 1)

<sup>152</sup> Florent Vaire, Tout comprendre sur la taxe GAFA en 5 questions, *Les Echos*, 2019.

<sup>153</sup> Treaty on the Functioning of the European Union

<sup>154</sup> LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, JORF n°0171 du 25 juillet 2019

- การให้บริการดิจิทัลที่มีการกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจน โดยบริการเหล่านี้รวมถึงบริการเฉพาะที่กำหนดเป้าหมายข้อความโฆษณาตามข้อความค้นหาภายในเครื่องมือค้นหา หรือจะกล่าวว่าการให้บริการดังกล่าว คือ บริการโฆษณาออนไลน์ที่ปรากฏบน Digital Interface ของผู้ใช้บริการเพื่อให้สามารถวางข้อความโฆษณาให้ตรงตามกลุ่มเป้าหมาย เช่น เว็บไซต์ เว็บเพจ แอปพลิเคชัน เป็นต้น โดยที่ผู้ใช้บริการดิจิทัลได้นำข้อมูลส่วนตัวของผู้ใช้บริการมาประมวลผลและจงใจส่งโฆษณาไปปรากฏบนอุปกรณ์ดิจิทัล เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ และโทรศัพท์เคลื่อนที่ของผู้ใช้บริการ ซึ่งบริการดังกล่าวอาจรวมถึงบริการเฉพาะสำหรับซื้อจัดเก็บ หรือเผยแพร่โฆษณา การควบคุมโฆษณา การวัดประสิทธิภาพ และการบริหารจัดการข้อมูลของผู้ใช้ และส่งข้อมูลผู้ใช้ได้ด้วย แต่หากเป็นกรณีการโฆษณาสินค้าหรือบริการบนเว็บไซต์ของกิจการของตนเองและไม่ได้นำข้อมูลของผู้ใช้บริการไปประมวลผลและส่งโฆษณาไปเป็นการเฉพาะจะไม่ถูกเก็บภาษี GAFA

- การให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตซึ่งช่วยให้ผู้ใช้สามารถติดต่อและโต้ตอบผู้ใช้รายอื่นเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้ทั้งสองฝ่าย ไม่ว่าจะบริการนี้จะอนุญาตให้ผู้ใช้อินเทอร์เน็ตสามารถทำธุรกรรมโดยตรงระหว่างกันได้หรือไม่ กล่าวคือ การให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตดังกล่าวต้องมีการให้บริการผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มที่เป็นตัวกลาง หรือ ผ่านสื่อสังคม (Social Media) ที่อำนวยความสะดวกให้ผู้ใช้บริการสามารถติดต่อและซื้อขายสินค้าหรือบริการกับบุคคลอื่นได้ เช่น Amazon, Airbnb, Uber, eBay เป็นต้น

การเสียภาษี GAFA นี้คำนวณจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระจากบริการดังกล่าวกำหนดตามรายรับหรือรายได้จากการให้บริการในระหว่างปี โดยคิดตามร้อยละที่แสดงถึงส่วนแบ่งของบริการดังกล่าวที่ประเมินในปีเดียวกัน โดยบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัลที่ต้องเสียภาษีนี้นั้น จะต้องเป็นบริษัทที่มีจำนวนรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้าที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าจะบริษัทนั้นจะอยู่ที่ใด ซึ่งการคำนวณภาษีจะใช้อัตราร้อยละ 3 ของรายได้บริษัทที่ได้จากบริการดิจิทัลใด ๆ ที่มีชาวฝรั่งเศสเป็นผู้บริโภค โดยมีหลักเกณฑ์ คือ ต้อง (article 1 ข้อ III)

- มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวน 750 ล้านยูโร จากการให้บริการทั่วโลก (รายได้รวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลก)

- มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวน 25 ล้านยูโร จากการให้บริการในสาธารณรัฐฝรั่งเศสตามมาตรา 299 วรรค 2 (มีรายได้อย่างน้อย 25 ล้านยูโร เกิดขึ้นในฝรั่งเศส โดยรายได้ดังกล่าวมีการเรียกเก็บจากผู้ใช้บริการในฝรั่งเศส)

ตามเจตนารมณ์แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ รายได้ที่ได้รับในสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่สกุลยูโรจะแปลงค่าให้เป็นเงินสกุลยูโรโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนล่าสุดที่ประกาศในวารสารทางการของสหภาพยุโรปซึ่งนำมาคำนวณในวัน



แรกในเดือนที่มีรายได้ผู้เสียภาษีต้องยื่นและเสียภาษีดังที่กำหนดไว้ดังต่อไปนี้ (พิจารณาประกอบกับประมวลกฎหมายภาษี) (article 1)

- ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มธรรมดา ตามมาตรา 287 ข้อที่ 1 และข้อที่ 2 (ประมวลกฎหมายภาษี) ต้องยื่นชำระภาษีในเดือนมีนาคมหรือในไตรมาสแรกของปีถัดไปนับจากปีที่เรียกเก็บภาษี

- ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบง่าย ตามมาตรา 302 ส่วน ก (ประมวลกฎหมายภาษี) ให้ชำระภาษีในปีที่จัดเก็บภาษีตามมาตรา 287 ข้อ 3 (ประมวลกฎหมายภาษี)

- ผู้เสียภาษีในกรณีอื่น ๆ ที่มีสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานหลัก ให้ชำระภาษีอย่างช้าที่สุดในวันที่ 25 เมษายนของปีถัดไปนับจากปีที่เรียกเก็บภาษีตามมาตรา 287 ข้อที่ 1 (ประมวลกฎหมายภาษี)

ซึ่งการชำระภาษีนั้นต้องชำระตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 1693 วรรค 4 ยกเว้นผู้เสียภาษีแบบง่าย ตามมาตรา 302 ส่วน ก ซึ่งจะต้องชำระภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 1692 เพื่อไม่ให้เป็นการขัดแย้งกับมาตรา 16 ค และมาตรา 70 ประมวลขั้นตอนการชำระภาษี ทั้งนี้อัตราการเก็บและคำนวณภาษีต้องเป็นไปตามวิธีการเดียวกัน และมีค่าปรับ ค่าค่าประกัน และสิทธิพิเศษเดียวกับภาษีการค้า การยื่นคำร้องเพื่อขอตรวจสอบและหลักเกณฑ์ที่ใช้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับภาษีที่อยู่ในหมวดเดียวกัน

หากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวจะมีบทลงโทษแก่ผู้ที่ไม่ชำระภาษีตามกำหนด โดยมีบทปรับคิดเป็นเงินอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนเงินภาษีที่ขาดส่ง พรอมคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 0.2 ต่อเดือน

จากที่กล่าวมาข้างต้นเห็นว่ามีเพียงบริการดิจิทัล 2 ประเภทเท่านั้นที่อยู่ในนิยามของการให้บริการดิจิทัลที่สามารถเก็บภาษีได้ ซึ่งบริการดิจิทัลที่มีการกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจนนั้นอาจตีความได้ว่าไม่บังคับใช้กับผู้ให้บริการแพลตฟอร์มเพื่อขายสินค้าหรือบริการของตนเองได้ นอกจากนี้ผู้ที่ต้องจ่ายภาษียังคงเป็นเฉพาะบริษัทเท่านั้นไม่ครอบคลุมถึงผู้ประกอบการรายย่อยในกิจการโอทีทีที่ให้บริการดิจิทัลแต่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทแต่อย่างใด หมายความว่าฝรั่งเศสเลือกเก็บภาษีเฉพาะผู้ประกอบการรายใหญ่โดยเก็บจากภาษีเงินได้จากรายรับก่อนหักรายจ่ายในอัตราร้อยละ 20 แต่โดยภาพรวมก็ยังถือว่าพระราชบัญญัติฉบับนี้มีจุดประสงค์ในการเก็บภาษีบริการดิจิทัลโดยพยายามที่จะสลายหลักการสถานประกอบการถาวรลงไปได้พอสมควร

อย่างไรก็ตาม หากธุรกิจบริการดิจิทัลต่างชาติดังกล่าวไม่ต้องการเลือกเสียภาษี GAFA ตามข้อกำหนดดังกล่าวข้าง ธุรกิจบริการดิจิทัลต่างชาติก็สามารถเลือกจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในประเทศฝรั่งเศสและปฏิบัติตามข้อกำหนดการเสียภาษีการทำธุรกิจดิจิทัลเช่นเดียวกับธุรกิจบริการดิจิทัลของคนฝรั่งเศสที่มีรายรับเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส โดยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดิจิทัลในอัตราร้อยละ 20 จากผู้ใช้บริการในฝรั่งเศส

อีกทั้งภาษีที่ฝรั่งเศสเก็บล้วนมาจากยอดขายทั้งหมดของบริษัทที่ให้บริการทางดิจิทัลซึ่งต่างกับประเทศไทยที่เก็บภาษีบนฐานการบริโภคในลักษณะเดียวกับที่เก็บจากผู้ให้บริการในประเทศ ดังนั้นการเก็บภาษีแบบของฝรั่งเศสอาจส่งผลให้มีการตอบโต้ทางการค้าเนื่องจากเป็นการเลือกปฏิบัติได้ เช่น กรณีที่สหรัฐอเมริกาประกาศจะดำเนินการสอบสวนมาตรา 301 พระราชบัญญัติการค้าปี 2517 (Trade Act of 1974)<sup>155</sup> ซึ่งว่าด้วยการปกป้องและรักษาผลประโยชน์ทางการค้าของสหรัฐอเมริกากับประเทศที่วางแผนจะเก็บ digital services tax ซึ่งรวมถึงประเทศฝรั่งเศสด้วย (ขณะนี้กำลังอยู่ระหว่างการเจรจากับประเทศฝรั่งเศส) ซึ่งการตอบโต้ประเทศคู่ค้า มาตรา 301 ให้อำนาจแก่ สำนักงานผู้แทนการค้าสหรัฐ (the Office of United States Trade Representative : USTR) ในการตอบโต้ประเทศคู่ค้าที่ปฏิบัติไม่ยุติธรรมต่อสหรัฐฯ ได้หลายวิธี อาทิ ระบุหรือเพิกถอนสิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากร (Generalized System of Preferences: GSP) หรือสิทธิพิเศษทางการค้าภายใต้ Caribbean Basin Recovery Act จำกัดการนำเข้าหรือเก็บค่าธรรมเนียมในการนำเข้า เปิดการเจรจาเพื่อให้อยกเลิกการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมต่อสหรัฐฯ หรือการเรียกrogate ค่าชดเชยจากการเลือกปฏิบัติ (Discrimination) ที่เกิดขึ้นได้<sup>156</sup>

คาดว่ากฎหมายดังกล่าวจะส่งผลให้บริษัทที่ประกอบธุรกิจการให้บริการด้านดิจิทัลกว่า 30 บริษัท เข้าเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษี GAFAs ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทข้ามชาติจากหลายสัญชาติ รวมถึงบริษัทของฝรั่งเศสด้วย โดยกฎหมายฉบับนี้จะบังคับใช้ย้อนหลังตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2562 และเริ่มเก็บภาษีรอบแรกในเดือนตุลาคม 2562 ซึ่งฝรั่งเศสประเมินว่าจะสามารถเก็บภาษีเข้ารัฐได้กว่า 400 ล้านยูโร หรือ 14,000 ล้านบาท ซึ่ง

<sup>155</sup> สารสำคัญของมาตรา 301 เรื่องการเปิดเจรจากับประเทศคู่ค้าของสหรัฐอเมริกา แบ่งออกเป็น 3 ลักษณะ คือ

- Regular 301 ใช้กับประเทศคู่ค้าที่ละเมิดข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ ไม่ให้ความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาอย่างเพียงพอ ไม่เปิดตลาดให้แก่สินค้าของสหรัฐฯ ไม่ให้การคุ้มครองสิทธิแรงงาน หรือมีการเลือกปฏิบัติระหว่างสินค้าที่นำเข้าจากสหรัฐฯ กับสินค้าที่ผลิตได้เองภายในประเทศ อันส่งผลกระทบต่อส่งออกของสหรัฐฯ มาตรา Regular 301 นี้ใช้เป็นการทั่วไปในกรณีที่เอกชนร้องขอให้มีการไต่สวนประเทศคู่ค้าหรือกรณีที่ USTR ร้องขอให้มีการไต่สวน ทั้งนี้ กระบวนการไต่สวน เสร็จหรือตอบโต้ ประเทศคู่ค้าดังกล่าวต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 12-18 เดือน

- Super 301 ใช้กับประเทศคู่ค้าที่ดำเนินมาตรการกีดกันทางการค้า อันเป็นอุปสรรคต่อการค้าของ สหรัฐฯ อย่างรุนแรง โดย USTR พิจารณาข้อมูลจากรายงาน National Trade Estimate (NTE) ที่ USTR จัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อรัฐสภาของสหรัฐฯ ภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี ทั้งนี้ หลังจากการเสนอรายงาน NTE แล้วภายใน 30 วัน USTR จะต้องเปิดการเจรจากับประเทศคู่ค้าที่ดำเนินมาตรการกีดกันทางการค้าอย่างรุนแรงต่อสหรัฐฯ เพื่อให้ประเทศคู่ค้าลดหรือยกเลิกมาตรการดังกล่าวให้บรรลุผลภายใน 90 วัน หากไม่บรรลุผลสำเร็จ USTR จะดำเนินการไต่สวนหรือตอบโต้ตาม Regular 301 ต่อไป

- Special 301 ใช้กับประเทศคู่ค้าที่ไม่ให้ความคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาของสหรัฐฯ อย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพ โดย USTR พิจารณาจากรายชื่อประเทศที่ไม่ให้การคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาของสหรัฐฯ หรือ Priority Foreign Countries (PFC) ที่ USTR จัดทำขึ้นเป็นประจำภายในวันที่ 30 เมษายนของทุกปี ทั้งนี้ หลังการประกาศชื่อประเทศในกลุ่ม PFC แล้ว USTR จะต้องดำเนินการไต่สวนภายใน 30 วัน และจะต้องเปิดการเจรจาหรือตอบโต้ประเทศคู่ค้าให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 6 — 9 เดือน หลังจากนั้นหากประเทศในกลุ่ม PFC ดำเนินการคืบหน้าในการแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้การคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาของสหรัฐฯ จะได้เลื่อนจากกลุ่ม PFC เป็น Priority Watch List (PWL) และหากมีความคืบหน้าในการให้การคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญาของสหรัฐฯ ดีขึ้น จะได้เลื่อนเป็น Watch Lists (WL) ตามลำดับ

<sup>156</sup> RYT9, สารานุกรม: มาตรา 301 ของสหรัฐฯ กับประเทศไทย [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 16 เมษายน 2564 จาก



หลายบริษัทข้ามชาติ อาทิ Google Apple Facebook และ Amazon ได้แสดงความกังวลต่อกฎหมายดังกล่าว และอาจขอให้รัฐบาลของตนมีมาตรการตอบโต้ หรือนำเรื่องเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก (WTO) ซึ่งปัจจุบันเรื่องการค้าดิจิทัลถือเป็นเรื่องใหม่ใน WTO และยังไม่มีการเยียวยาและเรื่องการค้าดิจิทัลที่ชัดเจน การนำเรื่องเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทใน WTO จึงต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ WTO แต่ WTO ก็พยายามจัดทำความตกลงเพื่อกำหนดกฎเกณฑ์สำหรับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายใต้ WTO ต่อไปในอนาคต

นอกจากนี้ หากพิจารณาด้านผลกระทบทางสังคม การดำเนินมาตรการจำกัดเก็บภาษี GAFAs ได้สร้างต้นทุนทางสังคมเพิ่มขึ้นในประเทศฝรั่งเศสด้วย เนื่องจากฝรั่งเศสจำเป็นต้องเผชิญกับ (1) ต้นทุนด้านเวลาและงบประมาณอย่างมหาศาลที่รัฐบาลต้องปรับระบบการบริหารจัดการกับข้อมูลเพื่อประเมินและจัดเก็บภาษีตลอดจนควบคุมตัวแทนกิจการดิจิทัลเพื่อมิให้หลบเลี่ยงการเสียภาษี<sup>157</sup> ขณะที่ผู้ให้บริการดิจิทัลและผู้ให้บริการดิจิทัลในฝรั่งเศสจะต้องมีภาระในการเสียภาษีและ การปรับระบบการทำงานมากขึ้นเช่นเดียวกัน (2) การนำมาตรการการเก็บภาษี GAFAs มาใช้ อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงระบบราคา และสร้างการบิดเบือนกลไกตลาด อันจะนำมาซึ่งการหมุนเวียนของระบบเศรษฐกิจลดลง เนื่องจากจะต้องนำรายจ่ายภาษี GAFAs บวกกลับไปต้นทุนเพื่อผลักดันให้แก่ผู้ซื้อในฝรั่งเศส และ (3) การจัดเก็บภาษี GAFAs อาจส่งผลกระทบต่อสวัสดิการของโลก (Global Welfare) เช่น ทำให้การเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัลระหว่างประเทศในภาพรวมของโลกลดลงได้

## 4.2 ประเทศอื่น ๆ ที่มีการเก็บภาษีไอที

ได้แก่ 4.2.1 สหราชอาณาจักร 4.2.2 เกาหลีใต้ 4.2.3 ญี่ปุ่น และ 4.2.4 แอฟริกาใต้ โดยอธิบายตามลำดับ ดังนี้

### 4.2.1 สหราชอาณาจักร

การกำกับดูแลกิจการโทรคมนาคม กิจการกระจายเสียง และกิจการโทรทัศน์ในสหราชอาณาจักรเป็นหน้าที่ของ The Office of Communications (Ofcom) สำหรับกิจการโทรทัศน์ซึ่งให้บริการในลักษณะที่มีผังรายการออกอากาศตามตารางเวลา (linear service) Ofcom มีอำนาจในการออกใบอนุญาต แต่หากเป็นการให้บริการที่ไม่ได้มีลักษณะที่มีผังรายการออกอากาศตามตารางเวลา แต่เป็นการให้บริการที่ผู้รับชมสามารถเลือกรายการที่ต้องการได้ตามต้องการ (non-linear service) หรือบริการออนดีมานด์ การให้บริการดังกล่าวจะถูกจัดอยู่ในประเภทผู้ให้บริการรายการออนดีมานด์ (On-demand Programme Service (ODPS) Provider) ผู้ให้บริการไอทีที่จึงเป็น On-demand Programme Service (ODPS) Provider

<sup>157</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น.73.

การให้บริการวิดีโอออนไลน์ในสหราชอาณาจักรนั้นผู้ให้บริการไม่มีหน้าที่ต้องขอรับใบอนุญาตจากหน่วยงานกำกับดูแลอย่าง Ofcom แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการ ODPS มีหน้าที่ต้องแจ้งต่อ Ofcom ในฐานะหน่วยงานกำกับดูแลก่อนจะเริ่มให้บริการในสหราชอาณาจักร รวมถึงต้องแจ้งต่อ Ofcom เมื่อเลิกให้บริการหรือมีการเปลี่ยนแปลงอย่างสำคัญของกิจการ (The Office of Communications, 2016) ทั้งนี้ ผู้ให้บริการ ODPS ที่ให้บริการผ่านหลายช่องทางหรือแพลตฟอร์มจะนับรวมทุกช่องทางเป็นการประกอบกิจการเดียว และสามารถแจ้งการประกอบกิจการรวมกันในครั้งเดียวได้โดยหาก Ofcom พบว่าผู้ให้บริการ ODPS โดยไม่แจ้งการประกอบกิจการ Ofcom มีอำนาจในการร้องขอข้อมูลที่ใช้ในการพิจารณาว่าผู้ให้บริการดังกล่าวตกอยู่ในข่ายการให้บริการ ODPS หรือไม่ หาก Ofcom พิจารณาแล้วเห็นว่าผู้ให้บริการนั้นเป็นผู้ให้บริการ ODPS จะถือว่าผู้ให้บริการละเมิดกฎหมายในการแจ้งการประกอบกิจการดังกล่าว โดย Ofcom มีอำนาจในการกำหนดมาตรการลงโทษทางแพ่งเป็นเงิน 250,000 ปอนด์<sup>158</sup>

### มาตรการทางภาษีของธุรกิจไอทีในสหราชอาณาจักร

เมื่อเดือนกรกฎาคม 2562 รัฐบาลสหราชอาณาจักรได้เผยแพร่ร่างกฎหมายการเงินปี 2562-2563 (Finance Bill 2019-20) ซึ่งรวมถึงร่างกฎหมายภาษีธุรกิจบริการดิจิทัล (Digital Services Tax (DST)) สำหรับรายได้จากแพลตฟอร์มเครื่องมือค้นหา (search engines) แพลตฟอร์มโซเชียลมีเดีย และตลาดออนไลน์ (ยกเว้นบริการทางการเงินและการชำระเงิน) โดยไม่คำนึงถึงว่าจะสร้างรายได้จากแพลตฟอร์มของพวกเขาอย่างไร<sup>159</sup>

กฎหมายการคลัง (Finance Bill) ค.ศ.2020 ลงวันที่ 19 มีนาคม พ.ศ.2563 ได้ออกบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลของสหราชอาณาจักร มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2563 กำหนดให้เรียกเก็บภาษีดิจิทัลจากการบริการดิจิทัลที่บุคคลธรรมดาที่อาศัยอยู่ในสหราชอาณาจักรหรือกิจการที่จัดตั้งอยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นผู้รับบริการ ได้แก่ เมื่อการบริการดิจิทัลนั้นมี

- 1) รายรับจากการสื่อสารสังคม (Social Media Platform) ที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อสนับสนุนให้ผู้ใช้บริการรู้จักกัน และอาจนำ Content ที่ปรากฏบนสื่อสังคมมาใช้ในการโฆษณาแก่ผู้ใช้บริการ
- 2) รายรับจากบริการสืบค้นทางอินเทอร์เน็ต (Internet Search Engine) และ
- 3) รายรับจากตลาดออนไลน์ (Online Marketplace) ที่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่ออำนวยความสะดวกในการซื้อขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สินอื่น ๆ และโฆษณาสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้เข้าเยี่ยมชมตลาดออนไลน์ โดยจะต้องจ่ายภาษีจำนวนร้อยละ 2 ของรายรับที่เกิดขึ้นจากการให้บริการดิจิทัลที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการในสหราชอาณาจักร<sup>160</sup>

<sup>158</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น.50-51.

<sup>159</sup> Simon Gough, *Digital Services Tax in the UK* [Online], retrieved on 2021, April 22 from <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-the-uk>

<sup>160</sup> HM Revenue & Customs, *Policy paper Digital Services Tax* [Online], retrieved on 2021, June 1 from <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>



ภาษีบริการดิจิทัลจำนวนร้อยละ 2 นี้ ธุรกิจที่กล่าวมาข้างต้นจะต้องเสียภาษีธุรกิจบริการดิจิทัลก็ต่อเมื่อมี

1) รายรับรวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลกมากกว่า 500 ล้านดอลลาร์ต่อปี และ

2) รายรับจากการให้บริการดิจิทัลที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการในสหราชอาณาจักรมากกว่า 25 ล้านดอลลาร์ต่อปี<sup>161</sup> อย่างไรก็ตาม มาตรการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่ครอบคลุมผู้ให้บริการสื่อภาพและเสียงแบบออนไลน์ เช่น Netflix เนื่องจากไม่ใช่ผู้ให้บริการดิจิทัลทั้ง 3 ประเภทข้างต้น ทั้งนี้ได้มีข้อเสนอให้มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวให้มีการจัดเก็บภาษีครอบคลุมถึงผู้ให้บริการสตรีมมิงวิดีโอ<sup>162</sup>

ภาษีธุรกิจบริการดิจิทัลที่โซบ่งคับในสหราชอาณาจักรเป็นหนึ่งในภาษีที่จัดทำขึ้นใหม่เพื่อโซบ่งคับกับกิจการข้ามชาติขนาดใหญ่ที่ให้บริการดิจิทัล และมีรายได้เกิดขึ้นจากการให้บริการในสหราชอาณาจักร โดยภาษีธุรกิจบริการดิจิทัล มีลักษณะคล้ายภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>163</sup> ซึ่งมีบทลงโทษแก่ผู้ที่ไม่ชำระภาษีตามกำหนด โดยมีโทษปรับคิดเป็นเงินร้อยละ 10 ของจำนวนเงินภาษีที่ขาดส่งภายใน 2 ปีของรอบภาษี และปรับคิดเป็นเงินร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ขาดส่งหากเกินกว่า 2 ปี ของรอบภาษี

#### 4.2.2 เกาหลีใต้

ในปี ค.ศ. 2017 มีการเสนอให้มีการแก้ไข the Corporate Tax Act เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารซึ่งมีความสัมพันธ์ในทางดิจิทัลจากการทำธุรกิจในเกาหลีใต้ (Digital permanent establishment) แม้จะไม่มีสถานประกอบการหรือการปรากฏตัวทางกายภาพ (physical present) ในสาธารณรัฐเกาหลีใต้ก็ตาม<sup>164</sup> อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันสาธารณรัฐเกาหลีใต้ได้มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการต่างประเทศที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยตรงแก่ผู้ใช้บริการในประเทศเกาหลี โดยผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศต้องจดทะเบียนกับหน่วยงานด้านภาษีของประเทศเกาหลีผ่านระบบการจดทะเบียนมูลค่าเพิ่ม<sup>165</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการต่างชาติที่ไม่ได้ให้บริการแก่ผู้บริโภคโดยตรงแต่ให้บริการในลักษณะการประกอบธุรกิจระหว่างธุรกิจด้วยกัน (B2B) ไม่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศ โดยหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นของธุรกิจฝ่ายที่เป็นผู้ซื้อหรือรับบริการจากผู้ให้บริการต่างชาติ<sup>166</sup>

<sup>161</sup> Ibid.

<sup>162</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น. 61.

<sup>163</sup> HM Revenue & Customs, Op. cit..

<sup>164</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น. 96.

<sup>165</sup> Rajeev Agarwal, *INSIGHT: Digital Services— Tax Implications (Part 2)* [Online], retrieved on 2021, June 12 from <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-digital-services-tax-implications-part-2?context=article-related>

<sup>166</sup> RSM US, *South Korea's VAT for electronically supplied services* [Online], retrieved on 2021, June 12 from <https://rsmus.com/what-we-do/services/tax/indirect-tax/global-indirect-tax/digitalservices/south-korea-digital-services-vat.html>

ซึ่งบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ เกมส์ เพลง ไฟล์วิดีโอ ซอฟต์แวร์<sup>167</sup> หรือที่กำหนดเพิ่มเติมในกฎหมายลำดับรอง เช่น การให้บริการคลาวด์ การให้บริการอพเทท ซอฟต์แวร์ที่เคยซื้อขายแบบออฟไลน์มาก่อนหน้า ตลาดออนไลน์ การบอกรับสมาชิกเนื้อหาออนไลน์ และแอปพลิเคชันบนโทรศัพท์มือถือ เป็นต้น<sup>168</sup>

ทั้งนี้สาธารณรัฐเกาหลีได้ไม่ได้กำหนดรายได้ขั้นต่ำสำหรับการมีหน้าที่ต้องมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศ ดังนั้น ผู้ให้บริการที่เข้าข่ายนิยามการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายจึงมีหน้าที่เข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไม่ว่าจะมียอดขายมากน้อยเพียงใด<sup>169</sup>

### 4.2.3 ญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นไม่มีการกำกับดูแลการให้บริการโอทีทีเป็นการเฉพาะ และไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ประเทศญี่ปุ่นมีการแก้ไขกฎหมายภาษีการบริโภค (Consumption Tax) เพิ่มในปี พ.ศ. 2558 เพื่อจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลจากต่างประเทศโดยบุคคลที่ต้องเสียภาษีการบริโภครูปดังกล่าว คือ ผู้ให้บริการดิจิทัลที่เป็นบริษัทต่างชาติที่ให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์และโทรคมนาคม โดยให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งลูกค้าผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นนั้นจะต้องเสียภาษีการบริโภค<sup>170</sup> โดยบริการดิจิทัลดังกล่าวครอบคลุมถึงการโฆษณาบนอินเทอร์เน็ต การให้บริการคลาวด์ ธุรกิจให้คำปรึกษาทางโทรศัพท์และอีเมล บริการ e-book เพลง และซอฟต์แวร์แบบอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอินเทอร์เน็ต<sup>171</sup>

รัฐบาลญี่ปุ่น โดยกระทรวงการคลัง (Ministry of Finance) มีนโยบายจัดเก็บภาษีดิจิทัลสำหรับการซื้อผลิตภัณฑ์ดิจิทัลและบริการจากผู้ให้บริการดิจิทัลในต่างประเทศ เริ่มมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2558 โดยใช้กฎหมายชื่อว่า “กฎระเบียบการปรับแก้กฎหมายภาษีเงินได้และกฎหมายอื่น” (Act for Partial Revision on the Income Tax Act and Other Acts) สำหรับการซื้อบริการดิจิทัลที่ส่งมอบผ่านโครงข่ายโทรคมนาคม ได้แก่

(1) ผลิตภัณฑ์ดิจิทัลที่จัดจำหน่ายผ่านโครงข่ายโทรคมนาคม เช่น เกมออนไลน์ หนังสือพิมพ์ออนไลน์ วารสารออนไลน์ เพลง วิดีโอ แอปพลิเคชันและเพลงที่ดาวน์โหลดผ่านอินเทอร์เน็ต บริการ Cloud Based Services

<sup>167</sup> Avalara VAT live, *South Korean VAT on e-services* [Online], retrieved on 2021, June 12 from <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/asia/south-korea/south-korean-vat-electronic-services.html>

<sup>168</sup> Ibid.

<sup>169</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น. 96.

<sup>170</sup> BDO Global, *Japan - Consumption Tax* [Online], retrieved on 2021, June 12 from <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/japan-consumption-tax>

<sup>171</sup> Deloitte, *Tax authorities intensify audits of foreign digital service providers* [Online], retrieved on 2021, June 12 from <https://www.taxathand.com/article/12591/Japan/2019/Tax-authorities-intensify-audits-of-foreign-digital-service-providers>



(2) บริการที่จัดให้กับลูกค้าเพื่อใช้ฐานข้อมูลหรือซอฟต์แวร์ในคลาวด์ เช่น การจัดเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลบริการพัฒนาซอฟต์แวร์

(3) บริการที่จัดให้กับลูกค้าใหม่ที่วางเพื่อจัดเก็บข้อมูลดิจิทัลในคลาวด์

(4) บริการโฆษณาที่ปรากฏบนสื่อออนไลน์

(5) บริการตลาดออนไลน์ที่อำนวยความสะดวกให้ลูกค้าสามารถเลือกซื้อสินค้าหรือบริการได้ รวมถึงบริการรับจองที่พัก บริการรับจองร้านอาหาร

(6) บริการให้คำปรึกษาผ่านโครงข่ายโทรคมนาคม เช่น การสอนภาษาต่างประเทศผ่านสื่ออินเทอร์เน็ต การให้คำปรึกษาผ่านทางโทรศัพท์หรืออีเมล

รัฐบาลจัดเก็บภาษีการบริโภค สำหรับการซื้อผลิตภัณฑ์ดิจิทัลหรือบริการดิจิทัลในอัตราร้อยละ 10 ของยอดการซื้อผลิตภัณฑ์ดิจิทัลและบริการดิจิทัล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มรายได้การจัดเก็บภาษีในภาพรวมของประเทศ และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ให้บริการดิจิทัลภายในประเทศญี่ปุ่นที่ต้องเรียกเก็บภาษีบริโภคจากผู้ให้บริการในญี่ปุ่น จึงต้องออกข้อกำหนดเพื่อให้ผู้ให้บริการดิจิทัลข้ามชาติและไม่มีถิ่นพำนักในญี่ปุ่นต้องเรียกเก็บภาษีบริโภคจากผู้ให้บริการในญี่ปุ่นและมีภาระนำส่งภาษีฯ ให้รัฐเพื่อให้อยู่บนฐานการแข่งขันที่เท่าเทียมกัน ซึ่งมีบทลงโทษกรณีไม่เสียภาษีฯ โดยต้องถูกปรับร้อยละ 15 ของมูลค่าภาษีที่ต้องเสีย และคิดดอกเบี้ย ร้อยละ 2.8 ต่อเดือน หากผิดนัดชำระภาษีไม่เกิน 2 เดือน และปรับดอกเบี้ยเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 9.1 ต่อปีหากผิดนัดชำระภาษีเกินกว่า 2 เดือน<sup>172</sup>

#### 4.2.4 แอฟริกาใต้

แอฟริกาใต้เป็นหนึ่งในประเทศในทวีปแอฟริกาประเทศแรก ๆ ที่นำหลักการจัดเก็บภาษีดิจิทัลมาไว้ในภาษีทางอ้อม (VAT) โดยได้แก้ไขกฎระเบียบเพื่อขยายขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการอิเล็กทรอนิกส์หรือดิจิทัล (e-Services) ซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2562

ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ใช้บังคับกับธุรกิจที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ (e-Services) โดยรูปแบบธุรกิจและกิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีดังกล่าว คือ บริการใด ๆ ที่ทำขึ้นโดยตัวแทนทางอิเล็กทรอนิกส์ การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ หรืออินเทอร์เน็ต ได้แก่<sup>173</sup>

- บริการด้านการศึกษา (บริการด้านการศึกษาที่เป็นบริการอิเล็กทรอนิกส์ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ บริการด้านศึกษาที่จัดหาโดยบุคคลที่ไม่ได้รับการควบคุมโดยหน่วยงานทางการศึกษาในต่างประเทศ)

- เกมส์ออนไลน์

- บริการประมวลผลผ่านทางอินเทอร์เน็ต

- บริการเว็บไซต์ออนไลน์ต่าง ๆ เช่น e-books, สื่อต่าง ๆ, เพลง หรือรูปภาพ

<sup>172</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, Op. cit., น.85.

<sup>173</sup> Quaderno, *Digital Tax Around The World: What To Know About New Tax Rules* [Online], retrieved on 2021, June 25 from <https://www.quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules>

แต่มีข้อยกเว้น คือ กิจการทางดิจิทัลบางประเภทไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าว หากมีลักษณะดังนี้<sup>174</sup>

- บริการการศึกษาที่มาจากต่างประเทศและควบคุมโดยหน่วยงานด้านการศึกษาตามกฎหมายของประเทศนั้น

- บริการโทรคมนาคม

- บริษัทผู้ให้บริการไม่ใช่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้ แต่ให้บริการแก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้ ถ้า

(ก) บริษัททั้งสองดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มบริษัทเดียวกัน (70%)

(ข) บริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้นั้นให้บริการเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้บริการเหล่านั้น โดยเฉพาะแก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้

บริการดังกล่าวจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพิจารณาจากสถานที่ที่จัดทำบริการดังกล่าวและมีผู้รับบริการ คือ<sup>175</sup>

- บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้

- การจ่ายค่าบริการนั้นมาจากบัญชีธนาคารในแอฟริกาใต้

- ผู้รับบริการมีธุรกิจ ที่อยู่อาศัย หรือที่อยู่ปรชนิยในแอฟริกาใต้

โดยจะต้องเข้าหลักเกณฑ์อย่างน้อย 2 ใน 3 หลักเกณฑ์ ดังกล่าวข้างต้น และใช้บังคับกับรูปแบบการบริการทั้งแบบ B2C<sup>176</sup> และ B2B<sup>177</sup> ซึ่งอัตราภาษีที่ต้องจ่าย คือ 15% จากรายได้ ดังนี้

- การให้บริการทางดิจิทัล

- การจัดเนื้อหาให้บุคคลที่สาม (Provision of third party content)

- การขายพื้นที่โฆษณาออนไลน์

- การขายข้อมูลผู้ใช้

- การสร้างเนื้อหาของตนเอง

- การออกใบอนุญาตซอฟต์แวร์ออนไลน์

- การให้บริการบริการกระจายเสียงทางวิทยุ / โทรทัศน์ออนไลน์

ซึ่งรายได้ดังกล่าวจะต้องเกิน 50,000 แรนด์แอฟริกาใต้ (ZAR)<sup>178</sup>

<sup>174</sup> BDO Global, *South Africa - Value Added Tax* [ Online ] , retrieved on 2021, June 25 from <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/south-africa-value-added-tax>

<sup>175</sup> Ibid.

<sup>176</sup> B2C หรือ Business-to-Customer คือ ธุรกิจที่ขายสินค้าหรือบริการระหว่างเจ้าของธุรกิจ (B) และผู้บริโภครายบุคคล (C)

<sup>177</sup> B2B หรือ Business-to-Business คือการทำการค้าระหว่างธุรกิจทำกับธุรกิจด้วยกัน โดยมีจุดประสงค์เพื่อตอบสนองความต้องการทางธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นด้านวัตถุดิบ การผลิตสินค้า หรือการบริการ

<sup>178</sup> Solomon Rukundo, *ICTD Working Paper 105, Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries* [ Online ] , retrieved on 2021, July 2 from [https://media.africaportal.org/documents/Addressing\\_the\\_challenges.pdf](https://media.africaportal.org/documents/Addressing_the_challenges.pdf)



ตารางที่ 1 มาตรการทางกฎหมายในทางภาษีของประเทศที่มีการเรียกเก็บภาษีบริการดิจิทัล

ประเทศ	ที่มา	จำนวนภาษีที่ต้องเสีย	ข้อยกเว้น
สหราชอาณาจักร	บริษัทระหว่างประเทศที่มีรายได้มาจากการให้บริการ 1) โซเชียลมีเดีย 2) เครื่องมือค้นหา หรือ 3) ตลาดออนไลน์แก่ผู้ใช้บริการในสหราชอาณาจักร	- จะต้องจ่ายภาษีจำนวนร้อยละ 2 จากรายได้ที่ได้รับ - จะต้องเสียก็ต่อเมื่อรายได้การให้บริการดิจิทัลรวมกันทั่วโลกมากกว่า 500 ล้านปอนด์ และมีรายได้จากการให้บริการแก่ผู้ใช้บริการในสหราชอาณาจักรมากกว่า 25 ล้านปอนด์	ไม่ครอบคลุมผู้ใช้บริการสื่อภาพและเสียงแบบออนไลน์ یمانด์ เช่น Netflix เนื่องจากไม่ใช่ผู้ใช้บริการดิจิทัลทั้ง 3 ประเภท
เกาหลีใต้	เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการต่างประเทศที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยตรงแก่ผู้ใช้บริการในประเทศเกาหลี โดยผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศต้องจดทะเบียนกับหน่วยงานด้านภาษีของประเทศเกาหลีผ่านระบบการจดทะเบียนมูลค่าเพิ่ม	ไม่ได้กำหนดรายได้ขั้นต่ำสำหรับการมีหน้าที่ต้องมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศ ดังนั้น ผู้ให้บริการที่เข้าขายนียามการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายจึงมีหน้าที่เข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไม่ว่าจะมียอดขายมากน้อยเพียงใด	-
ญี่ปุ่น	ผู้ให้บริการดิจิทัลที่เป็นบริษัทต่างชาติที่ให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์และโทรคมนาคม โดยให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งลูกค้าผู้รับบริการที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นนั้นจะต้องเสียภาษีบริโภค	กำหนดให้ผู้ให้บริการดิจิทัลจากต่างประเทศจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีบริโภค ซึ่งในปัจจุบันนี้อยู่ในอัตรา 10%	-

<p>แอฟริกาใต้</p>	<p>ธุรกิจที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ (e-Services) โดยรูปแบบธุรกิจ และกิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีดังกล่าว คือ บริการใด ๆ ที่ทำขึ้นโดยตัวแทนทางอิเล็กทรอนิกส์ การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์ หรืออินเทอร์เน็ต</p>	<p>- อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องจ่าย คือ 15% จากรายได้</p> <p>- บริการดังกล่าวจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพิจารณาจากสถานที่ที่จัดทำบริการดังกล่าวและมีผู้รับบริการ คือ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้</li> <li>- การจ่ายค่าบริการนั้นมาจากบัญชีธนาคารในแอฟริกาใต้</li> <li>- ผู้รับบริการมีธุรกิจ ที่อยู่อาศัย หรือที่อยู่ไปรษณีย์ในแอฟริกาใต้</li> </ul> <p>โดยจะต้องเข้าหลักเกณฑ์อย่างน้อย 2 ใน 3 หลักเกณฑ์ ดังกล่าวข้างต้น</p>	<p>ไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าว หากมีลักษณะดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- บริการการศึกษาที่มาจากต่างประเทศและควบคุมโดยหน่วยงานด้านการศึกษาตามกฎหมายของประเทศนั้น</li> <li>- บริการโทรคมนาคม</li> <li>- บริษัทผู้ให้บริการไม่ใช่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้ แต่ให้บริการแก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้ ถ้า       <ul style="list-style-type: none"> <li>(ก) บริษัททั้งสองดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มบริษัทเดียวกัน (70%)</li> <li>(ข) บริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้นั้น ให้บริการเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการเหล่านั้น โดยเฉพาะแก่บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแอฟริกาใต้</li> </ul> </li> </ul>
-------------------	---	---	---



จากที่กล่าวมาข้างต้น เห็นได้ว่าบริการดิจิทัลมีลักษณะเฉพาะเนื่องจากมีความเป็นไปได้อย่างมากที่บริษัทที่ให้บริการดิจิทัลจะดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจในดินแดนที่บริษัทนั้นไม่มีตัวตนอยู่จริง และการเติบโตของอุตสาหกรรมดิจิทัลยังโดดเด่นด้วยการมีส่วนร่วมอย่างมากของผู้ใช้อินเทอร์เน็ตในการสร้างมูลค่า สิ่งเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงความไม่เพียงพอของกฎเกณฑ์ดั้งเดิมทางด้านภาษีจึงทำให้หลายประเทศคิดถึงวิธีการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ซึ่งแต่ละประเทศมีมาตรการเก็บภาษีบริการดิจิทัลเพิ่มไม่เท่ากัน และบังคับใช้ในช่วงเวลาต่างกัน โดยมีกรอบคิดในการเก็บภาษีจากรัฐกิจโอทีทีนั้นจาก OECD ซึ่งเป็นเหมือนกับแนวทางหลักในการจัดเก็บภาษี ซึ่งแต่ละประเทศจะนำไปปรับใช้ให้เข้ากับบริบทและสถานการณ์ของตน ดังนี้

สำหรับประเทศฝรั่งเศสเลือกเก็บภาษีเฉพาะผู้ประกอบการรายใหญ่โดยเก็บจากภาษีเงินได้จากรายรับก่อนหักรายจ่ายในอัตราคงที่ อีกทั้งภาษีที่ฝรั่งเศสเก็บล้วนมาจากยอดขายทั้งหมดของบริษัทที่ให้บริการทางดิจิทัล โดยจะเรียกเก็บภาษี 3% จากบริษัทดิจิทัลใด ๆ ที่มีชาวฝรั่งเศสเป็นผู้บริโภค โดยบริษัทนั้นต้องมีรายได้รวมจากทั่วโลกมากกว่า 750 ล้านยูโร และมีรายได้ในฝรั่งเศสอยู่ที่มากกว่า 25 ล้านยูโร ซึ่งไม่ต่างจากประเทศอังกฤษในหลักการคิด แต่ต่างกันที่จำนวนภาษีที่เรียกเก็บโดยในประเทศอังกฤษจะเรียกเก็บภาษีในอัตรา 2% จากรายได้รวมของบริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับแพลตฟอร์มโซเชียลมีเดีย บริการค้นหาข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และตลาดออนไลน์ที่มีชาวอังกฤษเป็นผู้บริโภค โดยบริษัทนั้นจะต้องมีรายได้รวมทั่วโลกมากกว่า 500 ล้านปอนด์ และ 25 ล้านปอนด์ในอังกฤษ

ส่วนเกาหลีใต้และญี่ปุ่น ได้มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการต่างประเทศที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยตรงแก่ผู้ใช้บริการในประเทศ โดยในประเทศญี่ปุ่นมีการแก้ไขกฎหมายภาษีบริโภค (Consumption Tax) เพิ่มในปี พ.ศ. 2558 เพื่อจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลจากต่างประเทศโดยบุคคลที่ต้องเสียภาษีบริโภคดังกล่าว คือ ผู้ให้บริการดิจิทัลที่เป็นบริษัทต่างชาติที่ให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์และโทรคมนาคม โดยให้บริการแก่ลูกค้าที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นในอัตรา 10%

สำหรับประเทศแอฟริกาใต้ ได้นำหลักการจัดเก็บภาษีดิจิทัลมาไว้ในภาษีทางอ้อม (VAT) โดยได้แก้ไขกฎระเบียบเพื่อขยายขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการอิเล็กทรอนิกส์หรือดิจิทัล (e-Services) ซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2562 เป็นต้นไป

## บทที่ 5

### มาตรการและแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในประเทศไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส

#### 5.1 วิเคราะห์ความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในประเทศไทย

เนื่องจากคำว่า โอทีที (OTT) หรือ Over-The-Top ในปัจจุบันไม่ได้มีคำนิยามที่ตายตัว ในปัจจุบันทั้งไทยและต่างประเทศล้วนยังไม่ได้มีการกำหนดนิยามของโอทีทีอย่างชัดเจนและเฉพาะเจาะจงในดับบทกฎหมาย โดยความหมายส่วนใหญ่จะเป็นเพียงแค่การตีความจากกระบวนการให้บริการแล้วนำมาเป็นเกณฑ์ในการอธิบายความหมายเท่านั้น จากการศึกษาวิจัยพบว่า ส่วนใหญ่แล้วมีการนิยามคำว่าโอทีทีไว้อย่างกว้างมาก เนื่องจากโอทีทีเป็นการผสมผสานเนื้อหา บริการ รวมถึงโครงข่ายหลายชนิดเข้าด้วยกัน ด้วยเหตุนี้จึงส่งผลให้ยากต่อการกำหนดขอบเขต และรูปแบบการให้บริการโอทีทีอันจำเป็นต่อการวางหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแลต่อไปในอนาคต

ในปัจจุบันภาพรวมการกำกับดูแลบริการโอทีทีในประเทศไทย เป็นการนำกฎหมายระดับพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องเข้ามาปรับใช้ในบางกรณีเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากอุตสาหกรรมที่เป็นคู่แข่งในตลาดอย่างโทรทัศน์และภาพยนตร์ที่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรมนั้น ๆ กำหนดไว้ ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าบริการโอทีที จึงอยู่ในลักษณะสุญญากาศทั้งนิยามและสถานะทางกฎหมาย ซึ่งนโยบายและกฎหมายในปัจจุบันที่เกี่ยวกับกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และ กิจการโทรคมนาคม ประกอบไปด้วยพระราชบัญญัติองค์กรจัดสรรคลื่นความถี่และกำกับการประกอบกิจการวิทยุกระจายเสียง วิทยุโทรทัศน์ และ กิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2553 และที่แก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติการประกอบกิจการกระจายเสียงและ กิจการโทรทัศน์ พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติการประกอบกิจการโทรคมนาคม พ.ศ. 2544 และที่แก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติปรับปรุง กระทรวง ทบวง กรม (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2559 พระราชบัญญัติการพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติสภาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2562 ตลอดจนกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองผู้บริโภค ซึ่งกฎหมายต่าง ๆ เหล่านี้ได้กำหนดแนวทางกำกับดูแลโดยรัฐ โดยมีประเด็นการกำกับดูแลสำหรับทั้งกิจการกระจายเสียงกิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคม เช่น เวลาการออกอากาศ เนื้อหารายการ สัดส่วนเนื้อหารายการ การแข่งขันมาตรฐานทางเทคนิค คุณภาพบริการ และการคุ้มครองผู้ใช้บริการ ตลอดจนการโฆษณา และ ผลิตภัณฑ์ที่ปรากฏในเนื้อหารายการ เป็นต้น โดยมีบทลงโทษทั้งทางปกครองและทางอาญา แต่ไม่มีกฎหมายฉบับใดเลยที่กำหนดถึงความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีไว้

จากการศึกษาวิจัยพบว่า บริการโอทีที เป็นบริการที่เกิดจากพัฒนาการของเทคโนโลยีในการสื่อสารในระบบโทรคมนาคม กล่าวคือ การเกิดขึ้นของโครงข่ายอินเทอร์เน็ตทำให้มีการสื่อสารรูปแบบใหม่เกิดขึ้นทดแทนบริการรูปแบบเดิม ทั้งนี้ยังรวมไปถึงบริการอื่น ๆ ที่สร้างความสะดวกในการดำเนินกิจกรรมทาง



เศรษฐกิจและการดำเนินชีวิตประจำวัน ดังนั้น บริการโอทีทีจึงมีลักษณะเป็นการหลอมรวมทางเทคโนโลยี (Convergence) ทาง การสื่อสารระหว่าง การสื่อสารระบบโทรคมนาคม (Telecommunications) และการสื่อสารที่เป็นสื่อ (Medias) ซึ่งก่อให้เกิดการบริการด้านการสื่อสารที่เป็นพหุสื่อผสม (Multimedias) ที่บริการ OTT TV และ บริการ OTT Communications เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ให้บริการนี้ โดยการให้บริการผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ต ในปัจจุบันนิยามหรือความหมายของบริการโอทีทีในบริการการสื่อสารรูปแบบใหม่อย่างเฉพาะเจาะจงยังไม่เป็นที่ชัดเจนเพียงพอและยังไม่ปรากฏพบในกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งทั้งในกฎหมายไทยและกฎหมายฝรั่งเศส จึงทำให้การพิจารณาค้นหาความหมาย หรือคำนิยามจึงยังคงเป็นที่ถกเถียงและยังหาข้อสรุปให้เป็นที่ชัดเจนไม่ได้

ในกฎหมายฝรั่งเศสไม่ได้นิยามหรือให้คำอธิบายความหมายของการบริการโอทีที ว่ามีลักษณะและรูปแบบเป็นอย่างไร แต่เมื่อพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารทั้งหมดของฝรั่งเศสจะพบลักษณะของการแบ่งแยกรูปแบบการสื่อสารไว้ อย่างเป็นระเบียบและสอดคล้องกับยุคสมัยโดยเรียกระบบการสื่อสารในยุคสมัยใหม่รวมทั้งหมดว่า “การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์” (La communication électronique) ทั้งนี้รูปแบบการสื่อสารที่ถูกแบ่งเป็นรูปแบบต่าง ๆ ภายใต้การสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีบริการการสื่อสารที่สามารถตีความในระบกกฏหมายได้ว่าเป็นบริการโอทีที จึงกล่าวได้ว่าการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์มีความครอบคลุมกับทุกประเภทการสื่อสารในยุคหลอมรวมสื่อ แต่ก็ยังไม่ได้มีการระบุความหมายของบริการโอทีทีไว้เป็นการเฉพาะและไม่ได้กำหนดให้เป็นการสื่อสารประเภทเดียวกันทั้งหมดแต่ได้แยกถึงลักษณะและรูปแบบการสื่อสารแต่ละอย่างออกจากกัน โดยการจัดแบ่งเป็นกลุ่มนี้ได้อาศัยการอ้างอิงรูปแบบการสื่อสารที่มีฐานจากเทคโนโลยีเป็นพื้นฐาน ซึ่งในอีกมุมมองหนึ่งการกำหนดความหมายรวมกันเกินไปนั้นจะทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในการกำกับดูแลและการบังคับใช้กฎหมายซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ในอนาคต

อย่างไรก็ตาม การไม่มี การกำหนดถึงความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังเช่นกฎหมายไทยเลยก็จะมีส่งผลเสียได้มากกว่า ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรมีการกำหนดถึงนิยามของบริการโอทีทีไว้อย่างกว้าง เพื่อให้สามารถปรับใช้กับรูปแบบธุรกิจที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต โดยผู้วิจัยขอเสนอ นิยามบริการโอทีทีว่า

“กิจการโอทีที” หมายถึง การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง ซึ่งการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศก็ได้

จากนิยามที่กล่าวมาข้างต้นส่งผลให้เห็นถึงขอบเขตและรูปแบบของบริการโอทีทีว่า บริการโอทีทีที่จะมีความครอบคลุมการให้บริการเกือบทุกรูปแบบที่มีการใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อกลางที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสาร การส่งต่อเนื้อหา และบริการโอทีทีที่จะเข้ามาเป็นบริการทดแทน โดยผู้ให้บริการโอทีทีไม่จำเป็นต้องลงทุนและ



บริหารการจัดการโครงข่ายเพื่อการแพร่ภาพ แพร่เสียง หรือแม้กระทั่งผลิตรายการด้วยตนเอง โดยขอบเขตการให้บริการโอทีทีที่ยังขยายรวมไปถึงผู้ให้บริการรายใหญ่ที่ให้บริการอยู่นอกประเทศ ทำให้สามารถควบคุมเนื้อหาบางประเภทที่ไม่เหมาะสมต่อเด็กหรือเยาวชน รวมถึงเนื้อหาที่เป็นภัยต่อความมั่นคงของประเทศได้เพียงพอ (กรณีกลุ่มบริการโทรทัศน์และวิดีโอ ดังที่ระบุรายละเอียดไว้แล้วในหัวข้อ 2.1.2)

ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าถึงแม้การกำหนดนิยามของโอทีทีจะส่งผลถึงขอบเขตและรูปแบบที่ชัดเจนขึ้นของบริการโอทีทีก็ตาม แต่ก็ยังต้องพึงระลึกไว้เสมอถึงข้อจำกัดทางกฎหมายด้วย เนื่องจากกฎหมายมักจะตามทันเทคโนโลยีอยู่เสมอ ดังนั้นนิยาม ขอบเขต และรูปแบบของโอทีทีที่ผู้วิจัยได้กำหนดเอาไว้ อาจจะไม่ครอบคลุมถึงบริการโอทีทีที่จะเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งอาจเป็นบริการโอทีทีที่เรายังไม่สามารถจินตนาการไปถึงได้ ผู้วิจัยเห็นว่าการส่งเสริมเชิงนโยบาย ไม่ว่าจะเป็นการผ่อนปรนกฎเกณฑ์ในการกำกับดูแล หรือการดำเนินนโยบายการกำกับดูแลด้วยแนวทาง “Light-touch approach” และการส่งเสริมผู้ประกอบการภายในประเทศ รวมถึงการส่งเสริมการสร้างแพลตฟอร์มในกลุ่มผู้ประกอบการแบบดั้งเดิมให้สามารถก้าวทันกับการเปลี่ยนผ่านของเทคโนโลยีดิจิทัลได้ก็เป็นอีกหนึ่งแนวทางที่ควรได้รับการพิจารณาและต่อยอดมากขึ้น และควรเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายชาติที่ต้องการเกาะเกี่ยวกับกระแสการเปลี่ยนผ่านในยุคดิจิทัล

## 5.2 วิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรและอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีทีที่มีในประเทศไทยเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส

เนื่องจากรูปแบบการให้บริการโอทีทีที่สามารถให้บริการผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ต โดยไม่จำเป็นต้องมีสถานที่ประกอบกิจการที่มีสถานที่ตั้งในประเทศของผู้รับบริการ ทำให้ผู้ให้บริการโอทีที จึงไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนนิติบุคคลภายในประเทศผู้รับบริการ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่มมีความซับซ้อนและเป็นไปได้ยาก หลายประเทศทั่วโลกพยายามพัฒนารูปแบบหรือกฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียมให้ สอดคล้องกับเทคโนโลยีใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น การจัดเก็บภาษีผู้ให้บริการโอทีที จากต่างประเทศที่เข้ามาให้บริการ โครงข่ายโทรคมนาคมซึ่งเป็นทรัพยากรของประเทศ เป็นช่องทางสำคัญในการหารายได้ของรัฐบาลเพื่อนำมา จัดสรรเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาโครงข่ายโทรคมนาคมของประเทศ อีกทั้งยังเป็นแนวทางหนึ่งในการสร้างสภาพแวดล้อมทางการแข่งขันที่เท่าเทียมยิ่งขึ้น

### 5.2.1 เปรียบเทียบสถานการณ์การเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในปัจจุบันของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส

ในประเทศไทยมีงานวิจัยที่ทำการศึกษาและมีการประเมินค่าเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที โดยเลือกตัวอย่างจาก Netflix และ YouTube ได้สรุปประมาณการมูลค่าเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีจากบริการ SVoD (กรณี Netflix) และบริการ AVoD (กรณี YouTube) ทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้บุคคล



บุคคล ในเบื้องต้นพบว่าค่าเสียโอกาสรวมกันอยู่ที่ประมาณ 447,343,968 บาทต่อปี<sup>179</sup> ส่วนในประเทศฝรั่งเศส ได้มีการศึกษาเรื่องภาษีเกี่ยวกับเศรษฐกิจดิจิทัล (กิจการโอทีที) ในปี พ.ศ. 2552 (ค.ศ.2009) โดยพบว่าฝรั่งเศส สูญเสียรายได้จากการเก็บภาษี TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม) ถึง 300 ล้านยูโรในปี ค.ศ. 2008 และ 600 ล้านยูโรในปี ค.ศ. 2014 อีกทั้งในรายงานของสภาดิจิทัลแห่งชาติ (Conseil national du numérique) พบว่ารายได้ของ Google, Apple (iTunes), Amazon และ Facebook ในฝรั่งเศสมีรายได้ 2.5 ถึง 3 พันล้านยูโร โดยที่บริษัทของ Google, Apple, Amazon และ Facebook ที่ตั้งอยู่ในฝรั่งเศสมีรายได้เพียง 4 ล้านยูโร ซึ่งทำให้ภาษีที่ควรจ่ายให้กับฝรั่งเศสนั้นหายไป 500 ล้านยูโร<sup>180</sup> จากมูลค่าทางเศรษฐกิจดิจิทัลดังกล่าว จึงเป็นเหตุผลที่หลาย ๆ ประเทศพยายามหามาตรการและแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที รวมทั้งในประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส เพราะความเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี นำมาซึ่งการแสวงหารายได้และก่อให้เกิดการบริโภคในรูปแบบใหม่ที่หลากหลายขึ้นและมีมูลค่าทางเศรษฐกิจที่สามารถเติบโตและมีผลกำไรมหาศาล

ประเทศฝรั่งเศสเป็นหนึ่งในสมาชิกสหภาพยุโรป ซึ่งมีแนวทางจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการโอทีที จากการจัดทำแนวทางการร่างกฎหมายของคณะกรรมการยุโรป โดยร่างกฎหมายฉบับแรก กำหนดมาตรการระยะยาว โดยมุ่งประสงค์ที่จะก่อให้เกิดการปฏิรูปภาษีอย่างเต็มรูปแบบเพื่อที่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะต้องชำระภาษีในประเทศซึ่งมีปฏิสัมพันธ์อันสำคัญ (Significant Interaction) กับผู้ใช้หรือผู้บริโภคผ่านช่องทางดิจิทัล ร่างกฎหมายฉบับที่สองเป็นการเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีระหว่างกาลหรือการจัดเก็บภาษีชั่วคราว เพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาที่มีอยู่อย่างเร่งด่วนก่อนการปฏิรูปกฎหมายภาษีจะแล้วเสร็จ เพื่อจัดเก็บรายได้จากกิจกรรมทางดิจิทัลบางประเภทซึ่งไม่อยู่ภายใต้กรอบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน เช่น การขายพื้นที่โฆษณาออนไลน์ และการขายข้อมูลที่เกิดจากผู้บริโภค โดยจะจัดเก็บภาษีจากประเทศสมาชิกซึ่งผู้ใช้อินเทอร์เน็ตหรือผู้บริโภคมีสถานที่อยู่มากกว่าที่จะจัดเก็บจากประเทศที่บริษัทมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ซึ่งภายใต้ร่างกฎหมายฉบับนี้ คณะกรรมการยุโรปจะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 3 โดยจะจัดเก็บภาษีเฉพาะบริษัทขนาดใหญ่<sup>181</sup> รวมทั้งฝรั่งเศสมีเทคโนโลยีที่ทันสมัย มีบริษัทภายในประเทศที่มีความสามารถในการแข่งขันสูง ซึ่งหากเก็บภาษีแตกต่างกันจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างภาษีในประเทศกับภาษีต่างประเทศได้

ขณะที่ประเทศไทยแตกต่างจากฝรั่งเศสที่ไม่ได้มีข้อกำหนดการจัดเก็บภาษีจะต้องอิงกับการรวมกลุ่มประเทศอย่างสหภาพยุโรป (อย่างไรก็ตามก็ได้มีความพยายามในการศึกษาแนวทางของ OECD และแนวทางของสหภาพยุโรป เพื่อพิจารณาจัดเก็บภาษีจากเศรษฐกิจดิจิทัลเช่นกัน) และเมื่อมองปัจจัยด้านเทคโนโลยี

<sup>179</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานผลการศึกษาระดับสมบูรณโครงการ “ศึกษามลกระทบของ OTT ต่อกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ และแนวทางการส่งเสริมและการกำกับดูแล” เล่ม 1: การประเมินผลกระทบของการให้บริการ OTT ต่ออุตสาหกรรมสื่อ สังคม และเศรษฐกิจไทย, (กรุงเทพฯ: สำนักงาน กสทช., 2563) น. 51-53.

<sup>180</sup> Conseil national du numérique, Avis no. 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 24 février 2012.

<sup>181</sup> จิรวี อินทจาร, ภาษีอากรกับความท้าทายในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล. เอกสารวิชาการรายบุคคลการอบรมหลักสูตร “ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล” รุ่นที่ 17 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, 2561. หน้า 23-24..

ประเทศไทยยังต้องพึ่งพาต่างประเทศเป็นส่วนมาก ทำให้ความสามารถการแข่งขันด้านเทคโนโลยียังไม่สูงมาก เทียบเท่ากับฝรั่งเศส แต่มีการใช้ประโยชน์จากเครือข่ายอินเทอร์เน็ตอย่างมหาศาล โดยเฉพาะในช่วงการแพร่ระบาดของโรคระบาดโควิด-19 จึงทำให้มีโอกาสที่จะสูญเสียรายได้จากกิจการโอทีทีไปยังต่างประเทศที่มีศักยภาพด้านเทคโนโลยีมากกว่าได้

เมื่อพิจารณาในบริบทของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีทีที่จะพบว่าทั้งประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสได้มีการตื่นตัวในเรื่องนี้เป็นอย่างมากโดยมีการปรับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้ว ดังนี้

ปัจจุบันประเทศไทย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เรื่อง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)) โดยมีแนวทางในการจัดเก็บภาษี คือ เมื่อถึงกำหนดที่กฎหมายมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กันยายน 2564 ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งมีสาระสำคัญ คือ เป็นการเปลี่ยนหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (จากเดิม ผู้ใช้บริการต้องเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเองในทุกกรณี เปลี่ยนเป็น ให้ผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้ใช้บริการไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ดังนี้

1. จะมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี และมีหน้าที่ยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 จากยอดขายโดยไม่ให้นำภาษีซื้อมาหัก

สำหรับประเทศฝรั่งเศส (พระราชบัญญัติ เลขที่ 2019-759 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2019 ว่าด้วยการกำหนดภาษีสำหรับบริการดิจิทัลและการเปลี่ยนแปลงแนวทางการลดภาษีเงินได้นิติบุคคล) ได้เริ่มมีการออกกฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากกิจการที่อยู่ในขอบข่ายโอทีทีแล้ว โดยมีสาระสำคัญ คือมีแนวทางในการจัดเก็บภาษี คือ บริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัลที่ต้องเสียภาษีนั้น จะต้องเป็นบริษัทที่มีจำนวนรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้าที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าบริษัทนั้นจะอยู่ที่ใด ซึ่งการคำนวณภาษีจะใช้อัตราร้อยละ 3 ของรายได้บริษัทที่ได้จากบริการดิจิทัลใด ๆ ที่มีชาวฝรั่งเศสเป็นผู้บริโภค โดยมีหลักเกณฑ์ คือ ต้อง

1. มีรายได้รวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลก จำนวน 750 ล้านยูโร
2. มีรายได้จากบริการดิจิทัลในสาธารณรัฐฝรั่งเศส จำนวน 25 ล้านยูโร (โดยรายได้ดังกล่าวมีการเรียกเก็บจากผู้ให้บริการในฝรั่งเศส)

ซึ่งการจัดเก็บของประเทศฝรั่งเศสดังกล่าวน่าจะเป็นมาตรการการจัดเก็บภาษีระยะสั้นหรือการจัดเก็บภาษีชั่วคราว เพื่อใช้ในการแก้ไขปัญหาที่มีอยู่อย่างเร่งด่วนก่อนการปฏิรูปกฎหมายภาษีจะแล้วเสร็จ เพื่อจัดเก็บรายได้จากกิจกรรมทางดิจิทัลบางประเภทซึ่งไม่อยู่ภายใต้กรอบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน สอดคล้องกับ



ข้อเสนอของคณะกรรมการยุโรป ซึ่งกำหนดอัตราร้อยละ 3 โดยดูรายได้รวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลก และรายได้จากบริการดิจิทัลในสาธารณรัฐฝรั่งเศส เป็นเกณฑ์ในการกำหนดว่าต้องเสียภาษีให้รัฐฝรั่งเศส แตกต่างกับประเทศไทยที่มุ่งการจัดเก็บไปที่การบริโภคบริการดิจิทัลนั้น ๆ ไม่ได้นำเกณฑ์รายได้รวมทั่วโลกและรายได้รวมในประเทศไทยมาเป็นฐานในการกำหนดว่าต้องเสียภาษีในประเทศไทยแต่อย่างใด

ดังนั้น แม้ประเทศไทยจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการที่มีขอบข่ายลักษณะตามนิยามของกิจการโอทีที ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 แล้ว และส่งผลทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้ครั้งแรกของปีงบประมาณ (เดือนตุลาคม 2564 ถึงเดือนมีนาคม 2565) ได้เกินเป้าตามเอกสารงบประมาณ จำนวน 101,695 ล้านบาท หรือคิดเป็นร้อยละ 14<sup>182</sup> แต่เป็นเพียงการจัดเก็บจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่ภาระภาษีตกแก่ผู้บริโภคเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ไม่ได้ครอบคลุมถึงรายได้ที่เกิดขึ้นจากมูลค่าเศรษฐกิจดิจิทัลที่ผู้มีเงินได้ เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในทางกายภาพ แต่เข้ามาผ่านช่องทางออนไลน์และมีรายได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงควรที่จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งเป็นภาษีทางตรงจากกิจการโอทีทีนั้นด้วย อย่างไรก็ตาม การจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการโอทีทีที่อาจจะต้องพิจารณาหลายปัจจัยและต้องกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่เพื่อให้แต่ละรัฐสามารถจัดเก็บได้อย่างเหมาะสม ซึ่งแม้ในแต่ละรัฐจะมีอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของตนเอง แต่ก็อาจต้องหาทางออกร่วมกันโดยการตกลงและยอมรับกฎเกณฑ์ที่เป็นสากลร่วมกันในส่วนของกิจการโอทีที เช่น OECD ก็อยู่ระหว่างการศึกษาเพื่อจัดทำระบบการเก็บภาษีรายได้ของบริษัทผู้ให้บริการดิจิทัล ภายใต้โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ซึ่งปัจจุบันมีสมาชิกที่เข้าร่วมโครงการดังกล่าวทั้งสิ้น 129 ประเทศ รวมทั้งประเทศไทย โดยมีกำหนดให้ได้ข้อสรุปร่วมกันและทำข้อตกลงร่วมกันที่จะผลักดันแนวการเก็บภาษีรายได้บริษัทดิจิทัลขึ้น เป็นต้น

**5.2.2 อำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพ**

**1) ปัญหาอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ**

ปัญหาสำคัญของลักษณะกิจการโอทีที คือ การประกอบกิจการหรือธุรกิจไม่จำเป็นต้องปรากฏตัวทางกายภาพ และสามารถกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจดิจิทัลได้ไม่ว่าจะอยู่ ณ ที่ใดในโลกก็ตาม ดังนั้นย่อมกระทบ

<sup>182</sup> ข่าวกรมสรรพากร, สรรพากรโชว์ผลงานหาเงินเข้าประเทศ จากภาษี e - Service ทำให้ 6 เดือนแรกรายได้ภาษี สรรพากรทะลุเป้า

ต่อขออำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ เพราะอยู่สภาวะไร้ตัวตน ไร้พรมแดน หลักเกณฑ์เดิมในการการกำหนดอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐตามหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หรือตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ เรื่องสถานประกอบการถาวร จึงทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสก็ปัญหาเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ ดังนี้

**ประเทศไทย** ตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐจะใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ ทั้งนี้ การประกอบกิจการโอทีที่ซึ่งต้องผ่านเทคโนโลยีดิจิทัล ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่จำเป็นต้องเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท หรือสาขา ในประเทศไทย หรือตั้งลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสองและมาตรา 76 ทวิ แต่สามารถขายสินค้าหรือให้บริการผ่านระบบอินเทอร์เน็ตโดยใช้เซิร์ฟเวอร์ (Server) ซึ่งตั้งอยู่ที่ใดในโลกก็ได้ ในจำเป็นต้องปรากฏตัวทางกายภาพในประเทศไทย หรือแม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 จะให้มีการหัก ณ ที่จ่ายจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ก็เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) เท่านั้น ไม่รวมเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (7) (8) ด้วย ซึ่งส่วนใหญ่กิจการโอทีที่จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) จึงทำให้ประเทศไทยไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามหลักกฎหมายของประมวลรัษฎากรได้

นอกจากนี้ ในส่วนของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีข้อตกลงที่ครอบคลุมเงินได้และทุน มีข้อบทว่าด้วยสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) โดยหลักแล้วบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ที่ได้รับจากประเทศไทย ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทย หรือในกรณีมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย แต่กำไรธุรกิจนั้นไม่ได้เกิดจากหรือผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่จะยกเว้นให้ (จัดเก็บไม่ได้) ดังนั้น ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีรายได้เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) เช่น การให้บริการทางเศรษฐกิจดิจิทัล ที่ได้รับจากประเทศไทยแต่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยหรือมีข้อกำหนดอื่น จะทำให้ประเทศไทยไม่มีจุดเกาะเกี่ยวที่รัฐจะอ้างอำนาจเพื่อจัดเก็บภาษีจากธุรกิจเหล่านั้นได้

ในประเทศฝรั่งเศส ออกกฎหมายการเก็บภาษีรายได้ของบริษัทที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล หรือที่เรียกว่า “กฎหมายภาษี GAFA” (Google, Apple, Facebook และ Amazon) ตามพระราชบัญญัติ เลขที่ 2019-759



ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2019 ว่าด้วยการกำหนดภาษีสำหรับบริการดิจิทัลและการเปลี่ยนแปลงแนวทางการลดภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรา 299 ว่าด้วยภาษีที่ต้องชำระตามรายได้ของบริษัทในภาคดิจิทัล และการชำระราคาตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 1693 วรรค 4 โดยกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดให้บริการดิจิทัลดังต่อไปนี้ต้องเสียภาษี ได้แก่ (article 1)

1. การให้บริการดิจิทัลที่มีการกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจน โดยบริการเหล่านี้รวมถึงบริการเฉพาะที่กำหนดเป้าหมายข้อความโฆษณาตามข้อความค้นหาภายในเครื่องมือค้นหา หรือจะกล่าวว่าการให้บริการดังกล่าว คือ บริการโฆษณาออนไลน์ที่ปรากฏบน Digital Interface ของผู้ใช้บริการเพื่อให้สามารถวางข้อความโฆษณาให้ตรงตามกลุ่มเป้าหมาย เช่น เว็บไซต์ เว็บเพจ แอปพลิเคชัน เป็นต้น โดยที่ผู้ให้บริการดิจิทัลได้นำข้อมูลส่วนตัวของผู้ใช้บริการมาประมวลผลและจงใจส่งโฆษณาไปปรากฏบนอุปกรณ์ดิจิทัล เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ และโทรศัพท์เคลื่อนที่ของผู้ใช้บริการ ซึ่งบริการดังกล่าวอาจรวมถึงบริการเฉพาะสำหรับซื้อจัดเก็บ หรือเผยแพร่โฆษณา การควบคุมโฆษณา การวัดประสิทธิภาพ และการบริหารจัดการข้อมูลของผู้ใช้ และส่งข้อมูลผู้ใช้ได้ด้วย แต่หากเป็นกรณีการโฆษณาสินค้าหรือบริการบนเว็บไซต์ของกิจการของตนเองและไม่ได้นำข้อมูลของผู้ใช้บริการไปประมวลผลและส่งโฆษณาเป็นการเฉพาะจะไม่ถูกเก็บภาษี GAFA

2. การให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตซึ่งช่วยให้ผู้ใช้สามารถติดต่อและโต้ตอบผู้ใช้รายอื่นเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้ทั้งสองฝ่าย ไม่ว่าจะบริการนี้จะอนุญาตให้ผู้ใช้อินเทอร์เน็ตสามารถทำธุรกรรมโดยตรงระหว่างกันได้หรือไม่ กล่าวคือ การให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตดังกล่าวต้องมีการให้บริการผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มที่เป็นตัวกลาง หรือ ผ่านสื่อสังคม (Social Media) ที่อำนวยความสะดวกให้ผู้ใช้บริการสามารถติดต่อและซื้อขายสินค้าหรือบริการกับบุคคลอื่นได้ เช่น Amazon Airbnb Uber eBay เป็นต้น

การเสียภาษี GAFA นี้คำนวณจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระจากบริการดังกล่าวกำหนดตามรายรับหรือรายได้จากการให้บริการในระหว่างปี โดยคิดตามร้อยละที่แสดงถึงส่วนแบ่งของบริการดังกล่าวที่ประเมินในปีเดียวกัน โดยบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัลที่ต้องเสียภาษีนี้นั้น จะต้องเป็นบริษัทที่มีจำนวนรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้าที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าจะบริษัทนั้นจะอยู่ที่ใด ซึ่งการคำนวณภาษีจะใช้อัตราร้อยละ 3 ของรายได้บริษัทที่ได้จากบริการดิจิทัลใด ๆ ที่มีชาวฝรั่งเศสเป็นผู้บริโภค โดยมีหลักเกณฑ์ คือ ต้อง (article 1 ข้อ III)

- มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวน 750 ล้านยูโร จากการให้บริการทั่วโลก (รายได้รวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลก)

- มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวน 25 ล้านยูโร จากการให้บริการในสาธารณรัฐฝรั่งเศสตามมาตรา 299 วรรค 2 (มีรายได้อย่างน้อย 25 ล้านยูโร เกิดขึ้นในฝรั่งเศส โดยรายได้ดังกล่าวมีการเรียกเก็บจากผู้ให้บริการในฝรั่งเศส)

จะเห็นได้ว่า ประเทศฝรั่งเศสเลือกเก็บภาษีเฉพาะผู้ประกอบการรายใหญ่โดยเก็บจากภาษีเงินได้จากรายรับก่อนหักรายจ่ายในอัตราคงที่ ในขณะที่ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายการเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้จะได้มีความพยายามร่างกฎหมายในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่.. ) พ.ศ. ... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-business) ในปี พ.ศ.2561 โดยมีหลักการเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

1. กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการโดยการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ และในการประกอบกิจการนั้นมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่านิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรนั้น

- มีการใช้โดเมนท้องถิ่นของไทย
- มีการสร้างระบบการชำระเงินเป็นสกุลเงินไทยหรือมีการโอนเงินจากประเทศไทย
- กรณีอื่นตามที่อธิบดีกำหนด

2. กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการโดยการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบกิจการดังกล่าวอันเป็นเงินได้ประเภทค่าโฆษณาออนไลน์ ค่าใช้พื้นที่ในเว็บไซต์ หรือประเภทที่จะได้กำหนดโดยกฎกระทรวง ให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และนำส่งกรมสรรพากร

อย่างไรก็ตาม ร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวได้มีการตัดทอนเนื้อหาในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้ออกไปเหลือเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ อาจเพราะในขั้นรับฟังความคิดเห็นร่างฯ ดังกล่าว แนวทางที่กำหนดอาจเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติและอาจทำให้หลีกเลี่ยงกฎหมายดังกล่าวได้ง่าย เช่น เลือกไม่ใช้โดเมนท้องถิ่นของไทย หรือไม่ใช้ระบบการชำระเงินเป็นสกุลเงินไทยหรือตั้งการโอนเงินจากประเทศอื่นไม่ให้มีการโอนเงินจากประเทศไทย เป็นต้น นอกจากนี้ยังต้องมีการออกกฎหมายระดับพระราชกำหนดมากำหนดรายละเอียดประเภทเงินได้อีกชั้นหนึ่งด้วย ซึ่งย่อมไม่สอดคล้องต่อหลักความไม่แน่นอนทางภาษี ที่จะต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นความแน่นอนในด้านภาระภาษีด้านอัตรากำไร และวิธีการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น และหลักความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่ภาษีต้องมีวิธีการที่สามารถดำเนินการได้จริงในทางปฏิบัติ ปัจจุบันประเทศไทยจึงหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564



## 2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพ

ตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม อยู่ภายใต้หลักอาณาเขต (Territory Rule) เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร โดยจะจัดเก็บจากการบริโภคภายในประเทศ

การให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้น เนื่องจากไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้ อีกทั้งไม่มีการควบคุมทางศุลกากรที่สามารถยืนยันการนำเข้าบริการและสินค้าที่ไม่มีรูปร่างได้และไม่มีการควบคุมทางศุลกากรที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนเมื่อมีการนำเข้าบริการและสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเข้ามา ทำให้การนำหลักปลายทาง (Destination Principle) มาใช้บังคับกับการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศสามารถทำได้ยาก

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการ e-Service จากต่างประเทศ กรมสรรพากรได้นำผลการศึกษาขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ที่มีข้อเสนอแนะให้ผู้ประกอบการต่างประเทศหรือดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี เป็นแนวทางที่มีประสิทธิภาพและดำเนินการได้มากที่สุด เพราะแต่เดิมนั้นหากมีการให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการในไทย บริการนั้น ย่อมถือเป็นการให้บริการในไทยและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้จ่ายค่าบริการ (ลูกค้าในไทย) มีหน้าที่ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในไทย โดยต้องยื่นแบบ ภ.พ. 36 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายค่าบริการนั้น แต่ในทางปฏิบัติไม่มีการยื่น เหตุเพราะไม่ทราบว่าตนมีหน้าที่ต้องยื่น เป็นต้น

ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มีแนวทางในการจัดเก็บภาษี คือ เมื่อถึงกำหนดที่กฎหมายมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กันยายน 2564 ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย คือ

- จะมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี และมีหน้าที่ยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

- เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 จากยอดขายโดยไม่ให้นำภาษีซื้อมาหัก และห้ามไม่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศออกไปกำกับภาษี

ซึ่งการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเช่นนี้ ไม่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment หรือ PE) ในประเทศไทยแต่อย่างใด แต่เพื่อความสะดวกในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น อย่างไรก็ตาม การกำหนดให้ผู้ประกอบการที่อยู่นอกประเทศ มาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยก็มีอุปสรรคสำคัญ คือ สภาพบังคับที่มีต่อนิติบุคคลต่างประเทศในอันที่จะบังคับให้นิติบุคคลดังกล่าวจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ซึ่งหากไม่จดทะเบียนแม้จะมีผลบังคับตามกฎหมายไทยก็ไม่สามารถบังคับใช้ได้จริง เพราะการไม่มีตัวตนในทางกายภาพ หรือกำหนดการใช้บริการนั้นตั้งอยู่นอกประเทศไทย ซึ่งเท่ากับไม่มี

การใช้บริการในราชอาณาจักร (ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม) หรือไม่มีอำนาจในการไปตรวจสอบกิจการโอทีทีของผู้ประกอบการต่างประเทศนั้น ๆ

นอกจากนี้ประเด็นของการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ร้อยละ 7) สำหรับบริการอิเล็กทรอนิกส์หรือแพลตฟอร์ม อาจต้องพิจารณาด้านทุนเกี่ยวกับการบริการของกิจการโอทีทีที่ว่าควรเก็บเช่นเดียวกับกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทางกายภาพหรือไม่ เพื่อไม่ให้ภาระภาษีตกแก่ผู้บริโภคจนเกินความจำเป็นและทำให้สามารถเข้าถึงเทคโนโลยีได้โดยง่าย อันเป็นการส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลอีกทางหนึ่ง

**ประเทศฝรั่งเศส** สาระสำคัญของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (taxe sur la valeur ajoutée: TVA) ได้ถูกกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายภาษี (Code général des impôts) โดยมีสาระสำคัญ คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ คือ 20 % (มาตรา 278) แต่ก็มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลดลงด้วยหากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้<sup>183</sup> โดยผู้ขายผลิตภัณฑ์หรือบริการซึ่งเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้ามีหน้าที่ชำระคืนให้รัฐ

รายละเอียด	อัตรา ภาษีมูลค่าเพิ่ม	เงื่อนไข
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ	20 %	สินค้าส่วนใหญ่ทั่วไป
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลดลง	10 %	ที่พัก การเดินทาง การจัดเลี้ยง การปรับปรุงที่อยู่อาศัย เป็นต้น
	5.5 %	สิ่งจำเป็นพื้นฐาน เช่น ผลิตภัณฑ์อาหาร การสมัครสมาชิกก๊าซและไฟฟ้า อุปกรณ์และบริการสำหรับคนพิการ เป็นต้น
	2.1 %	การคืนเงินค่ายาและหนังสือพิมพ์

บริษัทที่สามารถยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้จะต้องมีผลประกอบการน้อยกว่า 82,800 ยูโร สำหรับกิจกรรมค้าปลีกและที่พักอื่น ๆ และ 33,200 ยูโร สำหรับบริการ ทั้งนี้บริษัทต้องจ่าย 2 งวดในเดือนกรกฎาคม (55% ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ครบกำหนดในเดือนกรกฎาคมของปีที่แล้ว) และในเดือนธันวาคม (45% ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ครบกำหนดในเดือนกรกฎาคมของปีที่แล้ว)

ระบบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีความคล้ายคลึงกัน แต่แตกต่างกันที่ประเทศไทยกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราเดียว ส่วนฝรั่งเศสมีการกำหนดหลายอัตราและกำหนดอัตราที่ลดลงในส่วนที่เป็นสิ่งจำเป็นพื้นฐาน เช่น ที่อยู่อาศัย การเดินทาง ผลิตภัณฑ์อาหาร การสมัครสมาชิกก๊าซและไฟฟ้า อุปกรณ์และบริการสำหรับคนพิการ และค่ายา เป็นต้น นอกจากนี้ฝรั่งเศสไม่ได้มีการออกกฎหมายเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ สำหรับผู้ให้บริการแพลตฟอร์มสามารถทำรายได้ในไทยได้มากกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ต้องมาจดทะเบียนเสีย

<sup>183</sup> <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/tout-savoir-sur-tva#>



ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากรเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีรายได้ธุรกิจดิจิทัลของฝรั่งเศส อย่างไรก็ตาม หากธุรกิจบริการดิจิทัลต่างชาติดังกล่าวไม่ต้องการเลือกเสียภาษี GAFA ตามข้อกำหนดดังกล่าว ธุรกิจบริการดิจิทัลต่างชาติก็สามารถเลือกจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในประเทศฝรั่งเศสและปฏิบัติตามข้อกำหนดการเสียภาษีการทำธุรกิจดิจิทัลเช่นเดียวกับธุรกิจบริการดิจิทัลของคนฝรั่งเศสที่มีรายรับเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส โดยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดิจิทัลในอัตราร้อยละ 20 จากผู้ใช้บริการในฝรั่งเศส

### 5.2.3 การระบุตัวตนของผู้เสียภาษี ไม่สามารถระบุได้ว่าใครต้องเสียภาษี หรือระบุแล้วไม่สามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ หรือไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียภาษีปรากฏตัวตนทางกายได้

กิจการโอทีทีนั้น ผู้ประกอบกิจการที่สามารถให้บริการในประเทศได้โดยไม่ต้องเข้ามาในประเทศ และลักษณะเฉพาะของบริการโอทีที ซึ่งผู้รับชมสามารถรับชมเนื้อหาได้ทุกที่ทุกเวลาตามต้องการผ่านทางอินเทอร์เน็ต ทำให้การคุ้มครองแบบดั้งเดิมนั้นเริ่มไม่สามารถกำกับดูแลเนื้อหาได้อย่างเหมาะสม จึงมีประเด็นว่าจะทำอย่างไรให้ผู้ให้บริการขนาดใหญ่ในระดับโลกเข้ามาให้บริการในลักษณะที่จะตกอยู่ในเขตอำนาจการกำกับดูแลของประเทศไทยได้ ได้มีข้อเสนอในเรื่องการกำกับดูแลแบบสร้างแรงจูงใจ (Incentive Bas) ใช้หลักประเทศต้นกำเนิด (Country of Origin) เช่น Facebook ซึ่งมีต้นกำเนิดในสหรัฐอเมริกา ทาวิธีการจูงใจให้เข้ามาในระบบการกำกับดูแล ให้ผู้ให้บริการเข้ามามีตัวตนในทางกายภาพในประเทศ มีการรายงานข้อมูลนำไปสู่การจัดเก็บรายได้ และการกำกับดูแล แต่มีปัญหาการบังคับใช้ได้จริง ผู้ให้บริการไม่ให้ความร่วมมือและไม่เกิดการกำกับดูแลอย่างแท้จริง<sup>184</sup> (ซึ่งเป็นแนวทางกำกับดูแลของ กสทช. ไม่ใช่กรมสรรพากร) เบื้องต้นในบางประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร และสาธารณรัฐเกาหลี ได้ใช้ระบบแจ้งประกอบกิจการ (Notification/Report) ซึ่งกำหนดให้ผู้ให้บริการจะต้องแจ้งเป็นหนังสือตามแบบที่หน่วยงานกำกับดูแลกำหนด เช่น รายละเอียดของผู้ประกอบกิจการ รายละเอียดของการประกอบกิจการ รายละเอียดของผู้ติดต่อไปยังหน่วยงานกำกับดูแลก่อนเริ่มประกอบกิจการและเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ โดยในสหราชอาณาจักรเรียกกระบวนการนี้ว่า Notification ในขณะที่สาธารณรัฐเกาหลีเรียกกระบวนการดังกล่าวว่า Report<sup>185</sup> ในบริบทประเทศไทยจึงอาจพัฒนาให้มีเก็บข้อมูลและการรายงานข้อมูลในส่วนนี้และร่วมมือกับหน่วยงานการจัดเก็บรายได้ (กรมสรรพากร) เพื่อให้ครอบคลุมกิจการโอทีทีในขอบเขตที่กว้างขึ้น

สำหรับแนวความคิดการให้ผู้ให้บริการดิจิทัลที่มีรายได้จากประเทศใดก็ตามต้องมาจดทะเบียนหรือมีตัวแทนการค้าในประเทศนั้น ๆ เป็นแนวความคิดจัดเก็บภาษีจากบริการโอทีทีที่ตามคำแนะนำของ OECD เพื่อให้สามารถติดตามและจัดเก็บภาษีได้อย่างเหมาะสม เพื่อสร้างความเท่าเทียมกันทางการแข่งขันทั้งผู้ประกอบการที่อยู่ในและต่างประเทศได้ โดยในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการกำหนดให้ผู้ประกอบการต่างประเทศหรืออิเล็กทรอนิกส์

<sup>184</sup> ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 25 ธันวาคม 2563, รายงานผลการศึกษาระดับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการ "ศึกษามลกระทบของ OTT ต่อกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์และแนวทางการส่งเสริมและกำกับดูแล" เล่ม 5: ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย : การกำกับดูแลบริการ OTT / การส่งเสริมและกำกับดูแลกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์, น. 2-7

<sup>185</sup> เรื่องเดียวกัน, น.7

แพลตฟอร์มต่างประเทศ จัดทะเบียนและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนใหญ่ ได้ออกหรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำแนะนำดังกล่าว เช่น ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ไต้หวัน สิงคโปร์ มาเลเซีย เป็นต้น<sup>186</sup> และประเทศไทยก็ได้กำหนดกฎหมายตามแนวทางนี้เช่นกัน ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 5.2.2 คือ ให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์หรือดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาท ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร)

ในประเทศฝรั่งเศส ด้วยลักษณะเฉพาะของเศรษฐกิจดิจิทัลที่ไม่จำเป็นต้องปรากฏตัวทางกายภาพดังกล่าว จึงได้ร้องขอแนวทางแก้ไขปัญหาไปยังคณะกรรมการยุโรป และคณะกรรมการได้เสนอแนวทางแก้ไข คือ

1. เสนอให้มีการสร้างความเชื่อมโยงที่เป็นรูปธรรมระหว่างสถานที่ในการสร้างผลกำไรและสถานที่จัดเก็บภาษี ในการดำเนินการดังกล่าวได้มีการเสนอให้มีการปรับเปลี่ยนกฎสำหรับการระบุแหล่งที่มาของผลกำไรของบริษัทระหว่างประเทศสมาชิกและการกำหนดเกณฑ์ใหม่ของ "ตัวตนทางดิจิทัลที่มีนัยยะสำคัญ" (la présence numérique significative) โดยตัวต้นดังกล่าวของบริษัทในประเทศสมาชิกจะได้รับการพิจารณาโดยเกณฑ์หนึ่งใน 3 เกณฑ์ต่อไปนี้ คือ

- (1) มีผู้ใช้มากกว่า 100,000 ราย
- (2) มีมูลค่าการซื้อขายมากกว่า 7 ล้านยูโร ต่อปี หรือ
- (3) มีสัญญาเชิงพาณิชย์มากกว่า 3,000 สัญญาสำหรับการให้บริการในรอบปีบัญชี

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าเกณฑ์นี้จะอนุญาตให้รัฐในสหภาพยุโรปสามารถลงคำสั่งการไม่มีสถานะทางกายภาพของบริษัทต่างประเทศในดินแดนของตนได้ แต่ผลกระทบก็จะถูกจำกัดในทางปฏิบัติ

2. เสนอให้มีสถาบันจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับบริการดิจิทัลที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่มาจากบริการบางอย่าง โดยคณะกรรมการเสนอว่าเพื่อเป็นการง่ายต่อการนำไปใช้ ควรจัดเก็บในอัตราเดียวคือ ร้อยละ 3<sup>187</sup>

ซึ่งประเทศฝรั่งเศสไม่ได้ใช้แนวทางในการบังคับให้ผู้ให้บริการดิจิทัลที่มีรายได้จากประเทศใดก็ตามต้องมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนในประเทศไทย แต่ได้กำหนดลักษณะการให้บริการดิจิทัลที่มีการกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจน หรือการให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตซึ่งช่วยให้ผู้ใช้สามารถติดต่อและโต้ตอบผู้ใช้รายอื่นเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้ทั้งสองฝ่าย และกำหนดเกณฑ์รายได้ที่เกิดขึ้นจากบริการดังกล่าวทั่วโลกและในฝรั่งเศส ซึ่งหากมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนด แม้ไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพ แต่เข้าลักษณะการให้บริการดิจิทัลดังกล่าว ก็ต้องเสียภาษีให้กับฝรั่งเศส ร้อยละ 3 ซึ่งเป็นมาตรการที่กำหนดเฉพาะเลือกเก็บภาษีเฉพาะผู้ประกอบการรายใหญ่เท่านั้น โดยหากธุรกิจบริการดิจิทัล

<sup>186</sup> กรมสรรพากร, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ [ออนไลน์], สืบค้นเมื่อ 13 มิถุนายน 2564 จาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/lorchor/newspr/2021/02/Factsheet\\_e-services\\_new2.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorchor/newspr/2021/02/Factsheet_e-services_new2.pdf)

<sup>187</sup> Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.



ต่างชาติดังกล่าวไม่ต้องการเลือกเสียภาษี GAFA ตามข้อกำหนดดังกล่าว ธุรกิจบริการดิจิทัลต่างชาตก็สามารถเลือกจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในประเทศฝรั่งเศสและปฏิบัติตามข้อกำหนดการเสียภาษีการทำธุรกิจดิจิทัลเช่นเดียวกับธุรกิจบริการดิจิทัลของคนฝรั่งเศสที่มีรายรับเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส (ซึ่งเท่ากับเป็นการระบุตัวตนอย่างหนึ่ง) โดยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดิจิทัลในอัตราร้อยละ 20 จากผู้ให้บริการในฝรั่งเศสได้ ทั้งนี้เพื่อความเท่าเทียมกันระหว่างธุรกิจบริการดิจิทัลภายในประเทศกับต่างประเทศ

#### 5.2.4 ผลกระทบจากการกำหนดกฎเกณฑ์ทางภาษีเกี่ยวกับกิจการโอทีที่ระหว่างประเทศ

จากปรากฏการณ์ทางเศรษฐกิจที่สำคัญจากการปฏิวัติทางเศรษฐกิจดิจิทัล คือ อินเทอร์เน็ตกลายเป็นพื้นฐานของเศรษฐกิจดิจิทัล กิจการโอทีที่ซึ่งเป็นให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง ซึ่งจากปรากฏการณ์ดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกันของการกำหนดกฎเกณฑ์ทางภาษีเกี่ยวกับกิจการโอทีที่ระหว่างประเทศขึ้น จึงต้องหาวิธีการที่เป็นสากลในการตกลงร่วมกัน ก่อให้เกิดมาตรการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีดิจิทัลขึ้น ไม่ว่าจะเป็นกรอบข้อเสนอแนะขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD หรือ ข้อเสนอของสหภาพยุโรป (European Union: EU) หรือแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีของประเทศอื่น ๆ เช่น สหราชอาณาจักร เกาหลีใต้ ญี่ปุ่น แอฟริกาใต้ ที่ได้ยกตัวอย่างมา เป็นต้น

สำหรับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปยังไม่สามารถบรรลุข้อตกลงเกี่ยวกับภาษีดิจิทัลได้ ประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นหนึ่งในสมาชิกจึงเลือกวิธีการในการออกกฎหมายภาษีรายได้ของบริษัทที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล หรือที่เรียกว่า “กฎหมายภาษี GAFA” ขึ้น โดยนำข้อเสนอแนะของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปมาประยุกต์ใช้จัดเก็บภาษีในประเทศเพื่อให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจดิจิทัล สร้างความเท่าเทียมกันในการแข่งขันเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะกิจการข้ามชาติที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส แต่ได้ขายสินค้าหรือบริการออนไลน์ให้ผู้ซื้อในฝรั่งเศส โดยที่รัฐบาลฝรั่งเศสไม่ได้รับรายได้ภาษีจากการซื้อขายดังกล่าวที่เกิดขึ้นในดินแดนฝรั่งเศส ทำให้รัฐสูญเสียรายได้และเกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันกับกิจการในฝรั่งเศส

อย่างไรก็ตาม การที่ประเทศฝรั่งเศส ดำเนินมาตรการจัดเก็บภาษี GAFA อาจส่งผลกระทบทางด้านการค้า อาจส่งผลให้มีการตอบโต้ทางการค้าเนื่องจากการเลือกปฏิบัติ เนื่องจากหลังออกกฎหมายฉบับนี้ สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่ออกมาแสดงความกังวลต่อกฎหมายดังกล่าวอย่างชัดเจน และดำเนินการตรวจสอบว่าการเก็บภาษีดังกล่าวของฝรั่งเศสดำเนินการโดยเลือกปฏิบัติ ไม่เป็นธรรมและสร้างภาระเกินจำเป็นต่อสหรัฐฯ หรือไม่ และผลกระทบทางด้านสังคม มีการสร้างต้นทุนทางสังคมเพิ่มขึ้น ซึ่งได้แก่ (1) ต้นทุนด้านเวลาและงบประมาณอย่างมหาศาลที่รัฐบาลต้องปรับระบบการบริหารจัดการกับข้อมูลเพื่อประเมินและจัดเก็บภาษี ตลอดจนควบคุมตัวแทนกิจการดิจิทัลเพื่อมิให้หลบเลี่ยงการเสียภาษี ขณะที่ผู้ให้บริการดิจิทัลและ

ผู้ให้บริการดิจิทัลในฝรั่งเศสจะต้องมีภาระในการเสียภาษีและการปรับระบบการทำงานมากขึ้นเช่นเดียวกัน (2) การนำมาตราการการเก็บภาษี GAFA มาใช้อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงระบบราคา และสร้างการบิดเบือนกลไกตลาด อันจะนำมาซึ่งการหมุนเวียนของระบบเศรษฐกิจลดลง เนื่องจากจะต้องนำรายจ่ายภาษี GAFA บวกกลับไปต้นทุนเพื่อผลักดันให้แก่ผู้ซื้อในฝรั่งเศส และ (3) การจัดเก็บภาษี GAFA อาจส่งผลกระทบต่อสวัสดิการของโลก (Global Welfare) เช่น ทำให้การเติบโตของเศรษฐกิจดิจิทัลระหว่างประเทศในภาพรวมของโลกลดลงได้

สำหรับประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดมาตรการสำหรับภาษีเงินได้ของบริษัทที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล อาจจะด้วยต้องรอเวลาที่เหมาะสมและพิจารณาข้อหาหรือเพื่อจัดหาระบบการเก็บภาษีรายได้ของบริษัทผู้ให้บริการดิจิทัลของกรอบ OECD ก่อน ประเทศไทยจึงแต่เลือกวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บได้ง่ายกว่าภาษีทางตรงก่อน ในอนาคตต่อไปเมื่อมีข้อตกลงที่ยอมรับอย่างเป็นทางการแล้ว อาจมีการพัฒนาในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล (กิจการโอทีที) ได้

### 5.3 วิเคราะห์หลักเกณฑ์ที่ใช้กำหนดสาระสำคัญในการประกอบกิจการโอทีที เพื่อใช้เป็นมาตรการและแนวทางในการกำหนดฐานการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีของประเทศไทยในอนาคต

จากการศึกษาแนวนโยบายการนำภาษีธุรกิจบริการดิจิทัลของประเทศในกรณีศึกษา ได้แก่ ฝรั่งเศส สหราชอาณาจักร เกาหลี ญี่ปุ่น และแอฟริกาใต้ พบว่าแนวคิดที่สำคัญในการริเริ่มจัดเก็บภาษีธุรกิจบริการโอทีที คือ ภาครัฐต้องการการเพิ่มรายได้ภาษีที่จัดเก็บจากการค้าบริการดิจิทัล เพื่อให้วิธีการจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องก้าวทันกับพัฒนาการทางการค้าบริการดิจิทัลที่เป็นการค้าออนไลน์ที่ไม่มีพรมแดน และต้องการสร้างความเท่าเทียมกันในการเสียภาษีระหว่างผู้ให้บริการโอทีทีที่ไม่จำเป็นต้องมีสถานที่ประกอบกิจการที่มีสถานที่ตั้งในประเทศของผู้รับบริการนั้น ทำให้โดยผู้ให้บริการโอทีทีที่เป็นกิจการข้ามชาติดังกล่าวไม่ได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จากการบริโภคหรือใช้บริการนั้นในประเทศผู้รับบริการ และไม่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Income Tax) จากเงินได้ในประเทศผู้รับบริการ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่มมีความซับซ้อน และเป็นไปได้ยาก อันส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเกิดความไม่เท่าเทียมในการแข่งขันระหว่างในประเทศและต่างประเทศขึ้นได้ โดยเฉพาะประเทศไทยที่ยังต้องพึ่งพาและนำเข้าเทคโนโลยีจากต่างประเทศค่อนข้างมากจึงอาจเกิดการเสียเปรียบและสูญเสียโอกาสในการจัดเก็บภาษีทั้งที่มีการใช้ทรัพยากรในประเทศได้

#### 5.3.1 การกำหนดหลักเกณฑ์ของนิยามและรูปแบบของกิจการโอทีที

จากผลการวิเคราะห์ความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในประเทศไทย ยังไม่มีการนิยามและการรับรองสถานะทางกฎหมายที่ชัดเจนและในกฎหมายฝรั่งเศสก็ไม่ได้นิยามหรือให้คำอธิบายความหมายของการบริการโอทีที ว่ามีลักษณะและรูปแบบเป็นอย่างไรเช่นกัน ผู้วิจัยจึงได้วิเคราะห์กำหนด



นิยามและอาจแยกองค์ประกอบลักษณะกิจการโอทีทีอย่างกว้าง เพื่อกำหนดขอบข่ายสำหรับกิจการที่อาจจะต้องเสียภาษี ดังนี้

### 1) นิยาม

“กิจการโอทีที” หมายถึง การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง ซึ่งการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ให้การให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศก็ได้

### 2) องค์ประกอบลักษณะกิจการโอทีที

1. การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ

2. กระทำโดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง

3. การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ให้การให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน

4. ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศ

ดังนั้น ลักษณะธุรกิจหรือกิจการที่เข้าองค์ประกอบดังกล่าว จึงอยู่ในขอบข่ายกิจการโอทีที ทั้งสิ้น นำมาสู่ฐานในการจัดเก็บภาษี หากว่ามีกิจการโอทีทีเกิดขึ้น

### 3) รูปแบบของกิจการโอทีที

จากการศึกษารูปแบบของกิจการโอทีทีจากการแยกกลุ่มในบทที่ 2 จะพบว่ามี 6 กลุ่มบริการ ได้แก่

- กลุ่มบริการโทรทัศน์และวิดีโอ (TV and Video) ผู้ผลิตเนื้อหาส่งผ่านเนื้อหาบนแพลตฟอร์มของตัวเองไปยังผู้ใช้บริการโดยอาศัยโครงข่ายอินเทอร์เน็ต เช่น Netflix, Youtube, LineTV, Hulu เป็นต้น

- กลุ่มบริการเพลง (Music) เช่น Spotify และ iTunes Match เป็นต้น

- กลุ่มบริการการสื่อสารระหว่างบุคคล (Communication) เช่น ได้แก่ Zoom Skype, Messenger, Line และ Whatsapp เป็นต้น

- กลุ่มบริการผลิตภัณฑ์ (Productivity) กลุ่มนี้เป็นบริการที่อนุญาตให้บริการสินค้าและบริการผ่านทางแอปพลิเคชันและโครงข่ายอินเทอร์เน็ต เช่น บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือที่เรียกว่า E-commerce / แอปพลิเคชันจัดระเบียบเอกสาร การทำงาน / หรือแม้กระทั่งกลุ่มบริการธนาคาร ธุรกิจทางการเงินต่าง ๆ / การส่งอาหาร (UberEats) การเดินทาง (Uber, Grab Taxi) ที่พัก (AirBnB, Booking.com) เป็นต้น
- กลุ่มบริการเทคโนโลยี (Technology) ได้แก่ เทคโนโลยีระบบ “Cloud” Dropbox และ Google Drive
- กลุ่มบริการสังคมชุมชน (Community) หรือ Social Network เช่น Facebook, Twitter และ Instagram

ในงานวิจัยนี้ ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะแยกรูปแบบออกมาได้แต่ละกลุ่มก็ตาม แต่ความจริงแล้วบางกลุ่มนั้น ผสมผสานกัน โดยเฉพาะกลุ่ม Social Network และเมื่อพิจารณาเรื่องการจะจัดเก็บภาษีจากบริการต่าง ๆ นั้นต้องอาศัยข้อมูล เช่น รายรับรายจ่ายของผู้เสียภาษี ซึ่งหากเป็นผู้ประกอบการต่างประเทศจะเป็นไปได้ยากในการเข้าถึงข้อมูลนี้ แนวทางเบื้องต้นช่วงระยะแรกอาจกำหนดเกณฑ์กว้างๆ ว่ามีรูปแบบอย่างไรบ้างและหาจุดร่วมร่วมกันเพื่อกำหนดจุดในการจัดเก็บภาษี และกำหนดขนาดธุรกิจ รวมทั้งประเภทของภาษี เช่น ในฝรั่งเศสมุ่งเน้นไปในกิจการขนาดใหญ่ก่อนซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการดิจิทัล ส่วนประเทศไทยมุ่งไปที่ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ผู้ประกอบการกิจการต่างประเทศจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เป็นต้น

### 5.3.2 การกำหนดหลักเกณฑ์ทางภาษีของกิจการโอทีที

#### 1) กำหนดประเภทของภาษีจากกิจการโอทีที

ในปัจจุบันประเทศไทยเลือกประเภทภาษีทางอ้อมคือภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดเก็บก่อน และยังไม่มีมาตรการในการจัดเก็บภาษีทางตรง สำหรับประเทศฝรั่งเศสเลือกประเภทภาษีทางตรง คือ กฎหมายภาษีรายได้ของบริษัทที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล หรือที่เรียกว่า “กฎหมายภาษี GAFA” ซึ่งเป็นกฎหมายภายในซึ่ง การเลือกเก็บประเภทภาษีที่แตกต่างกันนี้ขึ้นอยู่กับบริบทของแต่ละประเทศนั้นด้วย จากผลการศึกษา ผู้วิจัยเห็นว่าประเทศไทยเลือกวิธีการจัดเก็บจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเหมาะสมแล้ว โดยพิจารณาจากผลของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการ e - Service ต่างประเทศที่กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บได้ อย่างไรก็ตาม อาจต้องทำการศึกษาต่อไปหากว่าผู้ประกอบการปรับตัวและไม่ยินยอมที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยแล้วจะมีมาตรการอื่นบังคับอย่างไรเพื่อให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ในระยะยาวอาจต้องมาพิจารณาแนวทางจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีทางตรง คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร และการแก้ไขข้อบกพร่องของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ที่สอดคล้องกับลักษณะเศรษฐกิจดิจิทัลต่อไป



## 2) กำหนดโครงสร้างทางภาษีของกิจการโอทีที

หลังจากการกำหนดประเภทของภาษีจากกิจการโอทีที ต้องการกำหนดโครงสร้างของกฎหมายภาษีตามประเภทของภาษีนั้นๆ โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์กว้าง ๆ คือ

- การกำหนดฐานภาษีโอทีที คือ การกำหนดมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี จะต้องพิจารณาตามนิยามและลักษณะของกิจการโอทีที

- การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยเฉพาะผู้เสียภาษีในประเทศและต่างประเทศ จะต้องพิจารณาบุคคลที่เกี่ยวข้องในธุรกิจโอทีที คือ

(1) ผู้ให้บริการ ได้แก่ ผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (internet service providers: ISPs) และผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชัน (Content and applications providers: CAPs)

(2) ผู้ใช้บริการ (user) ได้แก่ ผู้ใช้บริการแบบเสียเงิน กล่าวคือ มีการบอกรับเป็นสมาชิก และผู้ให้บริการแบบไม่เสียเงิน

ซึ่งบุคคลที่เกี่ยวข้องในธุรกิจโอทีทีนี้จะนำไปสู่การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อย่างก็ตามสำหรับผู้รับภาระภาษีจากกิจการโอทีทีนั้น อาจจะต้องพิจารณาตามประเภทของภาษีประกอบกับหลักการทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาวิเคราะห์ผลตกต้องทางภาษีเพิ่มเติมต่อไป

- การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโอทีที คือ การประเมินฐานภาษีและการกำหนดอัตราภาษีซึ่งในระยะแรกอาจกำหนดเป็นอัตราคงที่เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บ

ซึ่งการจัดเก็บภาษีโอทีที คือ การกำหนดหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีและวิธีการชำระภาษี จึงต้องวิเคราะห์นิยามและขอบเขตของโอทีที รูปแบบธุรกรรมของโอทีที เพื่อหาจุดในการจัดเก็บภาษี โดยพิจารณาจากกิจการโอทีที ที่มีจุดลักษณะร่วมกัน คือ ต้องใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ต มีเก็บเงินจากการใช้บริการ มีการผ่านอุปกรณ์ เช่น แอปพลิเคชันเฉพาะเจาะจง เป็นต้น

## 3) อำนาจในการจัดเก็บภาษีโอทีทีของรัฐ

นอกจากหลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักอาณาเขตแล้ว ภาษีจากกิจการโอทีทีที่อาจต้องพิจารณาหลักเกณฑ์อื่นในการกำหนดอำนาจให้รัฐใดมีสิทธิเก็บกำหนดสัดส่วนและหลักเกณฑ์ว่าสาระสำคัญในการประกอบธุรกิจอยู่ในรัฐหรือไม่ เพื่อให้รัฐนั้นสามารถจัดเก็บภาษีได้ และกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษีของบริการโอทีทีที่เหมาะสมโดยการทำการเจรจาและหาทางออกที่เป็นสากลร่วมกัน เช่น กรณีมีรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการจากกิจการโอทีที การจำแนกประเภทว่า กิจการโอทีที นั้นเป็น ค่าสิทธิ (Loyalty) หรือ กำไรธุรกิจ (Business profit) โดยนำแนวทางจัดเก็บภาษีธุรกิจดิจิทัลของ OECD มาเป็นแนวทางการจัดเก็บให้สอดคล้องกับระหว่างประเทศยิ่งขึ้น เช่น การกำหนดสถานประกอบการถาวรเสมือน หรือกำหนดสาระสำคัญในการมีตัวตนทางเศรษฐกิจในรัฐเพื่อให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น ทั้งนี้ สำหรับประเทศไทยอาจจะต้องพิจารณาแก้ไขทั้งในส่วนประมวลรัษฎากรส่วนของภาษีเงินได้และส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนๆ ต่อไป

ทั้งนี้ แม้แนวคิดในการจัดเก็บภาษีธุรกิจบริการโอทีทีจะเป็นสิ่งสำคัญแต่ก็ต้องยอมรับว่าไม่สามารถดำเนินการได้อย่างสมบูรณ์เนื่องจากมีผู้ให้บริการโอทีทีที่ทั้งรายใหญ่และรายย่อยจำนวนมาก (และยังไม่อาจจินตนาการได้ว่าธุรกิจบริการโอทีทีในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางใด) ดังนั้น ประเทศในกรณีศึกษาจึงเน้นให้ความสำคัญกับการกำหนดให้เฉพาะกิจการข้ามชาติที่เป็นกิจการรายใหญ่ที่มียอดขายที่เกิดขึ้นในประเทศผู้รับบริการมากหรือมีการดำเนินธุรกรรมดิจิทัลอย่างมีนัยสำคัญ (Digitally significant) เท่านั้นที่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยในประเทศฝรั่งเศสและสหราชอาณาจักรยังเน้นการเก็บภาษีทางตรง (ภาษีเงินได้หักจากการรายได้จากการให้บริการออนไลน์ในประเทศผู้รับบริการ) เป็นอัตราภาษีเดียว (Single Tax Rate) กับกิจการข้ามชาติเพื่อจูงใจให้เข้าสู่ระบบภาษี รวมทั้งช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจภาระการเสียภาษีได้ง่าย สะดวก และลดภาระเจ้าหน้าที่ภาครัฐในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานการซื้อขายออนไลน์ ในขณะที่ประเทศเกาหลี ญี่ปุ่น และแอฟริกาได้เลือกใช้การจัดเก็บภาษีทางอ้อม (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) กับกิจการข้ามชาติ สำหรับประเทศไทยนอกจากการกำหนดขอบเขตบริการโอทีที ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีได้นั้นจะเป็นประเด็นที่สร้างความท้าทายแล้ว ยังจะต้องคำนึงถึงขอบเขตของธุรกิจบริการโอทีที ที่กำหนดให้ต้องเสียภาษี และความเหมาะสมในการใช้การเลือกปฏิบัติ (หรือการไม่เลือกปฏิบัติ) ในการออกข้อกำหนดด้านรายรับขั้นต่ำของกิจการโอทีทีที่ข้ามชาติที่ต้องขึ้นทะเบียนผู้เสียภาษีและมีภาระต้องเสียภาษีอีกด้วย



## บทที่ 6

### บทสรุป และข้อเสนอแนะ

#### 6.1 บทสรุป

การประกอบกิจการสื่อสารรูปแบบใหม่ Over-The-Top (โอทีที) เป็นคำที่ถูกสร้างขึ้นใหม่แทนรูปแบบการสื่อสารเดิมเพราะมีลักษณะการบริการสื่อสารโดยใช้โครงข่ายอินเทอร์เน็ตแทนการใช้โครงข่ายโทรคมนาคมในรูปแบบเดิม ซึ่งส่งผลให้โอทีที มีทั้งการบริการที่เป็นกิจการโทรทัศน์และกิจการโทรศัพท์หลอมรวมเทคโนโลยีกัน ดังนั้นรูปแบบการให้บริการโอทีที จึงไม่ผูกขาดกับโครงข่ายทางตรงเพื่อการสื่อสาร แต่เป็นการเสนอการบริการในรูปแบบแอปพลิเคชันโดยการอัปโหลดแอปพลิเคชัน หรือการใช้บริการผ่านเว็บไซต์

อาจกล่าวได้ว่า ผู้ให้บริการโอทีที คือผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชัน (Content and Applications providers: CAPs) หรือการให้บริการออนไลน์ (Online Services) โดยผ่านโครงข่ายอินเทอร์เน็ตนั่นเอง หรืออาจกล่าวให้เห็นภาพชัดเจนขึ้นได้ว่า บริการโอทีที คือบริการที่ส่งผ่านข้อมูลในรูปแบบการสื่อสาร ไม่ว่าจะเป็นข้อความ เสียง ภาพ หรือภาพเคลื่อนไหวบนโครงข่ายอินเทอร์เน็ต โดยที่ผู้ให้บริการโอทีที (โอทีที Contents Providers) สามารถให้บริการได้โดยไม่ต้องมีโครงข่ายเป็นของตนเอง ไม่ต้องมีใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบกิจการตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์หรือกิจการโทรคมนาคมแบบเดียวกับการบริการในรูปแบบเดิม ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีกำหนัดให้คำนิยาม หรือความหมายของโอทีทีแต่อย่างใดไม่ว่าจะเป็นทั้งในประเทศไทยหรือต่างประเทศ

จากการศึกษาความหมาย ขอบเขต และรูปแบบของกิจการโอทีทีในประเทศไทยดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้คณินยามของบริการโอทีทีไว้อย่างกว้าง เพื่อให้สามารถปรับใช้กับรูปแบบธุรกิจที่อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต ดังนี้

“กิจการโอทีที” หมายถึง การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง ซึ่งการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์การให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศก็ได้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัลด้วย

สรุปหลักเกณฑ์สำคัญสำหรับไว้พิจารณาว่าเป็นบริการโอทีทีได้ ซึ่งเป็นไปตามนิยาม ดังนี้

1) การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ

2) กระทำโดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง

3) การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน

4) ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศ

การกำหนดประเภทของบริการโอทีที จำแนกบริการโอทีที ได้เป็น 6 กลุ่มบริการ ได้แก่ 1) กลุ่มบริการโทรทัศน์และวิดีโอ (TV and Video) ผู้ผลิตเนื้อหาส่งผ่านเนื้อหาบนแพลตฟอร์มของตัวเองไปยังผู้ใช้บริการโดยอาศัยโครงข่ายอินเทอร์เน็ต เช่น Netflix, Youtube, LineTV, Hulu เป็นต้น 2) กลุ่มบริการเพลง (Music) เช่น Spotify และ iTunes Match เป็นต้น 3) กลุ่มบริการการสื่อสารระหว่างบุคคล (Communication) เช่น ได้แก่ Zoom Skype, Messenger, Line และ Whatsapp เป็นต้น 4) กลุ่มบริการผลิตภัณท์ (Productivity) กลุ่มนี้เป็นบริการที่อนุญาตให้บริการสินค้าและบริการผ่านทางแอปพลิเคชันและโครงข่ายอินเทอร์เน็ต เช่น บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์หรือที่เรียกว่า E-commerce แอปพลิเคชันจัดระเบียบเอกสาร การทำงาน หรือแม้กระทั่งกลุ่มบริการธนาคาร ธุรกิจทางการเงินต่าง ๆ การส่งอาหาร (UberEats) การเดินทาง (Uber, Grab Taxi) ที่พัก (AirBnB, Booking.com) เป็นต้น 5) กลุ่มบริการเทคโนโลยี (Technology) ได้แก่ เทคโนโลยีระบบ “Cloud” Dropbox และ Google Drive และ 6) กลุ่มบริการสังคมชุมชน (Community) หรือ Social Network เช่น Facebook, Twitter และ Instagram โดยในงานวิจัยนี้ ผู้เขียนเห็นว่าแม้จะแยกรูปแบบออกมาได้แต่ละกลุ่มก็ตาม แต่ความจริงแล้วบางกลุ่มนั้นมีการทำธุรกิจผสมผสานกัน การแยกรูปแบบจึงเพียงอาจจะช่วยให้เห็นตัวอย่างกิจการที่อยู่ในข่ายนิยามกิจการโอทีทีได้ชัดเจนยิ่งขึ้น เช่น ปัจจุบันประเทศไทยได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ซึ่งแยกประเภทของบริการจากการจัดเก็บข้อมูลของกรมสรรพากร ได้แก่ 1) บริการโฆษณาออนไลน์ 2) บริการขายสินค้าออนไลน์ 3) บริการสมาชิก เพลง หนังสือ เกมส์ ฯลฯ 4) บริการแพลตฟอร์มที่เป็นตัวกลาง และ 5) บริการแพลตฟอร์มของที่พัก ตัวเดินทาง ฯลฯ เป็นต้น



**ผลการศึกษาเปรียบเทียบเปรียบเทียบกฎหมายภาษีอากรและอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บรายได้จากกิจการโอทีทีที่มีในประเทศไทยเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศส มีประเด็นในการเปรียบเทียบดังต่อไปนี้**

**ประการแรก** สถานการณ์การเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในปัจจุบันของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศส จากความเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจดิจิทัลทำให้หลาย ๆ ประเทศต่างตื่นตัวและมีการผลักดันให้มีการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีขึ้น โดยประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นหนึ่งในสมาชิกสหภาพยุโรปและ OECD ได้มีการหารือถึงข้อเสนอแนะแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากเศรษฐกิจดิจิทัลดังกล่าวและเลือกที่จะออกกฎหมายภายใน ซึ่งเป็นมาตรการชั่วคราวเพื่อเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัลในปี พ.ศ. 2562 ส่วนประเทศไทยเลือกที่จะออกกฎหมายภายใน ช่วงปี พ.ศ. 2564 โดยการแก้ไขประมวลรัษฎากรกำหนดนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และ “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ขึ้น และกำหนดให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

**ประการที่สอง** ปัญหาอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพ ประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีปัญหาเช่นเดียวกันคือไม่สามารถนำหลักการของอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐเดิมมาจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีได้

กรณีปัญหาอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ประเทศฝรั่งเศสได้กำหนดมาตรการทางภาษีขึ้นโดยเลือกจากจัดเก็บภาษีทางตรง โดยออกกฎหมายเก็บภาษีรายได้ของบริษัทที่ประกอบธุรกิจดิจิทัล หรือที่เรียกว่า “กฎหมายภาษี GAFA” ซึ่งได้กำหนดลักษณะการให้บริการดิจิทัลที่มีการกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจน หรือการให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตซึ่งช่วยให้ผู้ใช้สามารถติดต่อและโต้ตอบผู้ใช้รายอื่นเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้ทั้งสองฝ่าย และกำหนดเกณฑ์รายได้ที่เกิดขึ้นจากบริการดังกล่าวทั่วโลกและในฝรั่งเศส (ซึ่งมุ่งไปที่วิสาหกิจข้ามชาติขนาดใหญ่) ในอัตราคงที่ร้อยละ 3 ส่วนประเทศไทยยังไม่มีมาตรการในการจัดเก็บภาษีทางตรง (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) ดังกล่าว แต่ก็ได้มีความพยายามศึกษาโดยนำกรอบ OECD มาใช้ในการพิจารณา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพ ประเทศฝรั่งเศสไม่ได้มีมาตรการเฉพาะพิเศษสำหรับกรณีดังกล่าวและไม่ได้บังคับว่าผู้ให้บริการดิจิทัลจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประเทศฝรั่งเศสแต่อย่างใด แต่ประเทศไทยได้ แต่ใช้มาตรการจัดเก็บภาษีทางอ้อม คือพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 แทน โดยให้ผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและนำส่งภาษีอัตราร้อยละ 7 จากยอดขายโดยไม่ให้นำภาษีซื้อมาหัก

**ประการที่สาม** การระบุตัวตนของผู้เสียหาย ไม่สามารถระบุได้ว่าใครต้องเสียหาย หรือระบุแล้วไม่สามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ หรือไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียหายปรากฏตัวตนทางกายได้

ประเทศฝรั่งเศส ที่ใช้มาตรการทางภาษีเงินได้ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ใหม่โดยเฉพาะในกฎหมายภาษี GAFA ซึ่งระบุตัวตนผู้เสียหายผ่านเกณฑ์ว่าถ้ากิจการนั้นให้บริการดิจิทัลที่มีการกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจนและการให้บริการดิจิทัลที่เชื่อมโยงระหว่างผู้ใช้อินเทอร์เน็ตซึ่งช่วยให้ผู้ใช้สามารถติดต่อและโต้ตอบผู้ใช้รายอื่นเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้ทั้งสองฝ่ายโดยมีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวน 750 ล้านยูโร จากการให้บริการทั่วโลก (รายได้รวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลก) และมีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวน 25 ล้านยูโร จากการให้บริการในสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะต้องเสียหายแม้ไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพก็ตาม แต่ทั้งนี้ ธุรกิจบริการดิจิทัลต่างชาติก็สามารถเลือกจดทะเบียนจัดตั้งธุรกิจในประเทศฝรั่งเศสและปฏิบัติตามข้อกำหนดการเสียภาษีการทำธุรกิจดิจิทัลเช่นเดียวกับธุรกิจบริการดิจิทัลของคนฝรั่งเศสที่มีรายรับเกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศส โดยเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดิจิทัลในอัตราร้อยละ 20 จากผู้ใช้บริการในฝรั่งเศสได้ เพื่อความเท่าเทียมกันระหว่างธุรกิจบริการดิจิทัลภายในประเทศกับต่างประเทศ ส่วนประเทศไทยที่ใช้มาตรการทางภาษีกำหนดให้มีการระบุตัวตนโดยให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี และมีหน้าที่ยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ประการสุดท้าย** การปฏิบัติทางเศรษฐกิจดิจิทัลส่งผลกระทบต่อจากการกำหนดกฎเกณฑ์ทางภาษีเกี่ยวกับกิจการโอทีทีระหว่างประเทศ จึงต้องหาวิธีการที่เป็นสากลในการตกลงร่วมกันก่อให้เกิดมาตรการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีดิจิทัลขึ้น ไม่ว่าจะเป็นกรอบ OECD หรือ ข้อเสนอของสหภาพยุโรป เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ภายใต้อำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ละประเทศอาจจะออกกฎหมายภายในเพื่อแก้ปัญหาการเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีชั่วคราวก่อน เช่น ในฝรั่งเศส และประเทศไทย ซึ่งก็อาจส่งผลกระทบต่อในด้านการค้าและผลกระทบทางสังคม จึงต้องชั่งน้ำหนักถึงผลกระทบดังกล่าวกับภาษีว่าจะยอมรับผลนั้นได้มากน้อยแค่ไหนเพียงใด หรือมีแนวทางใดที่อาจลดผลกระทบได้

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

การจัดเก็บภาษีโอทีที เป็นแนวคิดใหม่ที่เป็นผลพวงมาจากการพัฒนาของเศรษฐกิจดิจิทัลและเทคโนโลยีซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีจากรากฐานแนวคิดเดิมอาจจะไม่เหมาะสมอีกต่อไป ผู้วิจัยจึงนำเสนอมาตรการและแนวทางการจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีในประเทศไทย ดังนี้

1. เสนอให้มีการกำหนดขอบเขตนิยามและลักษณะของกิจการโอทีทีอย่างกว้าง เพื่อตอบสนองต่อความเปลี่ยนแปลงและทันสมัยของเศรษฐกิจดิจิทัล โดยในงานวิจัยฉบับนี้ได้เสนอนิยาม คือ



“กิจการโอทีที” หมายถึง การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ให้บริการเนื้อหาและแอปพลิเคชันไปยังอุปกรณ์ของผู้รับบริการ โดยผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเทคโนโลยีอื่นใด ที่มีอยู่แล้วของผู้ให้บริการโทรคมนาคมในการให้บริการ โดยผู้ให้บริการไม่จำเป็นต้องสร้างโครงสร้างพื้นฐานและโครงข่ายอินเทอร์เน็ตด้วยตนเอง ซึ่งการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ให้บริการเกี่ยวกับข้อมูล ภาพ เสียง เนื้อหา การติดต่อสื่อสารและแอปพลิเคชันต่าง ๆ รวมถึงกิจการอื่น ๆ ทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะเป็นการให้บริการแบบคิดค่าบริการ หรือไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการก็ได้ โดยอาจให้บริการด้วยตนเองหรือผ่านตัวแทนภายในประเทศ หรือต่างประเทศก็ได้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัลด้วย

2. เสนอให้จัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีที ซึ่ง “ภาษีจากกิจการโอทีที” หมายถึง เงินที่ได้จากกิจการจากการบริการและสื่อสารผ่านอินเทอร์เน็ต ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเศรษฐกิจดิจิทัลด้วย ซึ่งมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเอาจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชน โดยการใช้อำนาจของรัฐภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย เป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง เพื่อนำไปใช้ในการสาธารณะ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีตามส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกัน ในลักษณะที่เป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยกำหนดมาตรการทางภาษีที่สอดคล้องกับสากล ทั้งนี้ อาจแบ่งมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนของระยะสั้น และระยะยาว สำหรับภาษีทางตรง (ภาษีเงินได้นิติบุคคล) ดังนี้

#### มาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลระยะสั้น (ชั่วคราว)

- พิจารณาแก้ไขกฎหมายภายใน คือ ประมวลรัษฎากรในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยพิจารณาแนวทางกฎหมายภาษี GAFAs ของประเทศฝรั่งเศสมาเป็นเกณฑ์ในการกำหนด เช่น มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวนเท่าใดจากการให้บริการทั่วโลก (รายได้รวมจากการให้บริการดิจิทัลทั่วโลก) และมีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้า จำนวนเท่าใด จากการให้บริการในประเทศ โดยรายได้ดังกล่าวมีการเรียกเก็บจากผู้ให้บริการในประเทศด้วย) โดยในระยะแรกมุ่งไปที่บริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัลก่อน และกำหนดอัตราไม่สูงมากนัก อย่างไรก็ตาม ต้องพิจารณาข้อดีข้อเสียและผลกระทบที่เกิดขึ้นว่าคุ้มค่าในการจัดเก็บภาษีน้อยเพียงใด

#### มาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลระยะยาว

- พิจารณาแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลและในส่วนอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ให้สอดคล้องกันอย่างเป็นสากล โดยพิจารณากรอบร่างกฎหมายการเก็บภาษีรายได้ธุรกิจดิจิทัลของในสหภาพยุโรป (ซึ่งปัจจุบันยังไม่บรรลุผล) และกรอบของบ OECD ซึ่งอยู่ระหว่างการหารือเพื่อจัดทำระบบการเก็บภาษีรายได้ของบริษัทผู้ให้บริการดิจิทัล ภายใต้โครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไป

ต่างประเทศ (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ซึ่งมีความพยายามทำข้อตกลงร่วมกันที่จะผลักดันแนวการเก็บภาษีรายได้บริษัทดิจิทัลอยู่

ส่วนภาษีทางอ้อม (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) ประเทศไทยได้มีมาตรการในการจัดเก็บที่เหมาะสมแล้ว อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีข้อเสนอเพิ่มเติมบางประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย คือ ประเด็นเรื่องการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ร้อยละ 7) สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์หรือแพลตฟอร์ม อาจต้องพิจารณาต้นทุนเกี่ยวกับการบริการของกิจการโอทีทีที่ควรเก็บเช่นเดียวกับกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทางกายภาพหรือไม่ เพื่อไม่ให้ภาระภาษีตกแก่ผู้บริโภคจนเกินความจำเป็นและทำให้สามารถเข้าถึงเทคโนโลยีได้โดยง่าย อันเป็นการส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัลอีกทางหนึ่ง

**3.เสนอให้กำหนดหน่วยงานในการเก็บข้อมูล สถิติ และรายได้เกี่ยวกับกิจการโอทีทีเพื่อนำมาวิเคราะห์แนวทางและอัตราที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีในอนาคต**

หน่วยงานที่มีเกี่ยวข้องกับกิจการโอทีทีมีหลายหน่วยงานทั้งที่เคยมีอยู่เดิมและเกิดขึ้นใหม่ด้วยกัน เช่น กสทช. ในฐานะผู้กำกับดูแลกิจการโทรคมนาคมและกิจการโทรทัศน์ในประเทศไทย หน่วยงานของไทยที่มีบทบาทส่งเสริมธุรกิจดิจิทัล ได้แก่ หน่วยงานในกระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม สำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล สำนักงานคณะกรรมการการรักษาความมั่นคงปลอดภัยไซเบอร์แห่งชาติ (สกมช.) สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (สพธอ. หรือ ETDA) ทำหน้าที่ส่งเสริมการพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์และพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ สำนักงานส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล (สศด. หรือ DEPA) ที่ส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาอุตสาหกรรมและนวัตกรรมดิจิทัล สำนักงานคณะกรรมการดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม (สศช.หรือ ONDE) เป็นต้น โดยในส่วนของหน่วยงานหลักที่ดูแลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ได้แก่ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้หน่วยงานแต่ละหน่วยงานที่เกี่ยวข้องนี้เก็บข้อมูล สถิติ รายได้และนำส่งข้อมูลรวมส่วนกลางที่เกี่ยวข้องมาให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีนำมาวิเคราะห์เพื่อเป็นฐานข้อมูลและหาแนวทางการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

การหาวิธีในการเก็บภาษีที่เหมาะสมจากเศรษฐกิจดิจิทัล เป็นความท้าทายที่มีความสำคัญมากขึ้นเรื่อย ๆ ต่อนโยบายภาษีของไทย และภาษี e-Service นับเป็นจุดเริ่มต้นสำคัญของประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ภาษีนี้อาจเก็บบนฐานการบริโภคเท่านั้น ซึ่งที่ผ่านมาประเทศไทยไม่สามารถเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ผู้วิจัยจึงเสนอแนวทางปรับปรุงกฎหมายภาษีในส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยแก้ไขในประมวลรัษฎากรเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีจากกิจการโอทีทีได้และสอดคล้องกับหลักสากล รวมทั้งเสนอให้หน่วยงานจัดเก็บรายได้เป็นหน่วยงานหลักและประสานข้อมูลกับหน่วยงานที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเศรษฐกิจดิจิทัล เป็นต้น



## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2552). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. พิมพ์ครั้งที่ 9. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2561). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. พิมพ์ครั้งที่ 12. (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา).
- ณัฐพล ศรีพจนารถ. (2564). แนวทางจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล. *Tax Policy Journal*. 1(55). 1-3.
- ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2555). *หลักกฎหมายภาษีอากร*. พิมพ์ครั้งที่ 4 (แก้ไขเพิ่มเติม). (กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Trining center).
- ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2563). *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2563*, (กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด).
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิต. (2554). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน*. พิมพ์ครั้งที่ 5. (กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด).
- ป่วย อิงภากรณ์. (2498). *บันทึกคำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*. (กรุงเทพฯ: ประมวลมิตร).
- พล ธีรคุปต์. (2556). *สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4*. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).
- พล ธีรคุปต์. (2561). *สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ*. พิมพ์ครั้งที่ 5. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).
- รมิดา จรินทร์พิทักษ์. (2564). บริการ OTT: ความท้าทายต่อสื่อเก่าและการกำกับดูแล. *NBTC Journal*. 1(1). 316-341.
- รัชณีวรรณ ชาวนา และรัตพงษ์ สอนสุภาพ. (2564). บริการโทรทัศน์แบบ Over the Top TV (OTT TV) ในประเทศไทย. *NBTC Journal*. 4(4). 288-309.
- วิทย์ ตันติกุล. (2523). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์).
- ศุภลักษณ์ พินิจวาดล. (2563). *กฎหมายภาษีอากร*. พิมพ์ครั้งที่ 5. (กรุงเทพ: วิทยุชน).
- สรรค์ ดันดีจัตตานนท์. *คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ข้อบทเรื่องสถานประกอบการถาวรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน: ประวัติศาสตร์ ทฤษฎี แนวคิด แนวทางปฏิบัติระหว่างประเทศ*. กรุงเทพฯ: กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2553). *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ*. พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2559). *ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ* (กรุงเทพฯ: วิทยุชน).
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2562). *กฎหมายการคลัง*. (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

## วิทยานิพนธ์

- กฤติน หงส์ธรรณ์. (2561). *การศึกษาแนวทางการเก็บภาษีจากการให้บริการอุตสาหกรรมผู้ผลิตเนื้อหา รายการและผู้ผลิตสื่อโฆษณาผ่านช่องทางการบริการ OTT (Over-The-Top)*. (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย).
- ชินดนัย สังคะคุณ. (2558). *การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการให้บริการของบริษัทต่างประเทศ: กรณีการ ให้บริการประมวลผลแบบคลาวด์* (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- ปิยาพัชร วงษ์ประสิทธิ์. (2560). *มาตรการทางกฎหมายในการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจบริการโอทีที (OTT)*. (วิทยานิพนธ์มหาวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- พสธร อรัญพงษ์ไพศาล. (2560). *การกำกับกิจการ Over-the-Top (OTT) ในกิจการสื่อหลอมรวม: ศึกษา เปรียบเทียบระบบกฎหมายฝรั่งเศสและไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

## รายงานการวิจัย

- ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2563). *รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) การวิจัยและ จัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบายเกี่ยวกับกลไกด้านภาษีในภาคธุรกิจดิจิทัล*, (โครงการ Thailand e-commerce sustainability, สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อ เศรษฐกิจและสังคม).
- ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2563). *รายงานผลการศึกษาระดับสมบูรณ์โครงการ “ศึกษา ผลกระทบของ OTT ต่อกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ และแนวทางการส่งเสริมและการ กำกับดูแล” เล่ม 4: กรณีศึกษาต่างประเทศ: กฎหมาย นโยบาย แนวทางในการกำกับดูแลและการ ส่งเสริมสื่อ*. (กรุงเทพฯ: สำนักงาน กสทช.).
- ศูนย์บริการวิชาการแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. (2563). *รายงานผลการศึกษาระดับสมบูรณ์โครงการ “ศึกษา ผลกระทบของ OTT ต่อกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์ และแนวทางการส่งเสริมและการ กำกับดูแล” เล่ม 1: การประเมินผลกระทบของการให้บริการ OTT ต่ออุตสาหกรรมสื่อ สังคม และ เศรษฐกิจไทย*. (กรุงเทพฯ: สำนักงาน กสทช.).

## ข้อมูลจากเว็บไซต์

- Advanced Research Group. (2563). *โอทีที (OTT) คืออะไร?* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 10 พฤศจิกายน 2563 จาก <https://www.ar.co.th/kp/th/416>
- Bact. (2564). *OTT (Over the Top) คืออะไร?* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก <https://bact.cc/2017/what-is-ott/>
- Chutinun Sanguanprasit. (2562, 5 พฤษภาคม). ในเมื่อจ่ายภาษีอยู่ทุกวัน มารู้จักกันหน่อยว่า “สรรพากร-



- สรรพสามิต-ศุลกากร” ต่างกันอย่างไร?. *Brandinside*. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://brandinside.asia/learn-more-about-tax-institution-in-thailand/>
- ISRA Institute. (2564). *ข้อเสนอแนะแนวทางกำกับดูแลเนื้อหาในบริการโอทีที* [Online]. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://www.isra.or.th/news-and-trainee/item/866-ott.html>
- Positioning. (2562, 24 กันยายน). ตลาด OTT ไทยคาดผู้ใช้บริการแตะ 2 ล้านรายในปี 2023 มูลค่ากว่า 6 พันล้าน. *Positioning*. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://positioningmag.com/1247352>
- Positioning. (2562, 8 เมษายน). เก็บภาษีไม่สำเร็จ! กสทช.ขงเก็บเงิน “โอทีที” ค่าใช้โครงข่าย เสนอที่ประชุมอาเซียน ส.ค. นี้. *Positioning*. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://positioningmag.com/1223887>
- RYT9. (2564). *สาระน่ารู้: มาตรา 301 ของสหรัฐฯ กับประเทศไทย* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 16 เมษายน 2564 จาก <https://www.ryt9.com/s/ryt9/266085>
- กรมสรรพากร. (2563). *การรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2563 จาก <https://www.rd.go.th/publish/27777.0.html>
- กรมสรรพากร. (2564). *การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 13 มิถุนายน 2564 จาก [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/lorkhor/newspr/2021/02/Factsheet\\_e-services\\_new2.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorkhor/newspr/2021/02/Factsheet_e-services_new2.pdf)
- กรมสรรพากร. (2564). *ข้อหารือภาษีอากร* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 20 มกราคม 2564 จาก <https://www.rd.go.th/48571.html>
- กรมสรรพากร. (2564). *ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 13 มกราคม 2564 จาก <https://www.rd.go.th/833.html>
- กรมสรรพากร. (2564). *ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 19 มกราคม 2564 จาก [https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/SMEs/infographic/2.vat\\_360.pdf](https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/2.vat_360.pdf)
- กระทรวงการคลัง. (2564). *ความรู้เรื่องภาษี* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <http://taxclinic.mof.go.th/%E0%B8%84%E0%B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%A3%E0%B8%B9%E0%B9%89%E0%B9%80%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B9%88%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5.html>
- กระทรวงการต่างประเทศ. (2564). *สหภาพยุโรป (European Union -- EU)* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 28 มิถุนายน 2564 จาก <https://www.mfa.go.th/th/content/5d5bcc2715e39c306000a35d?cate=5d5bcb4e15e39c3060006872>

- กองนโยบายและแผนงาน สำนักผังเมือง กรุงเทพมหานคร. (2564). *การศึกษาข้อมูลการจัดเก็บภาษีสรรพากรระดับประเทศปริมาณพลและกรุงเทพมหานคร* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 7 มกราคม 2564 จาก <http://cpd.bangkok.go.th:90/web2/strategy/reportstudy51/economic/การศึกษาข้อมูลการจัดเก็บภาษีสรรพากรในระดับประเทศ%ปริมาณพลและกรุงเทพมหานคร.pdf>
- จิตสุภา ฤทธิผลิน. (2564). *แนวทางการกำกับดูแลกิจการโทรทัศน์และบริการ Over The Top (OTT)* [Online]. สืบค้นเมื่อ 12 สิงหาคม 2564 จาก <https://broadcast.nbtc.go.th/data/academic/file/620700000004.pdf>
- ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม. (2564). *มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 19 มกราคม 2564 จาก <file:///C:/Users/acer/Downloads/0053c232.pdf>
- ฐานเศรษฐกิจ. (2563). *'ฐานกร' เคลียร์ปม "เก็บภาษี OTT"* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2563 จาก <https://www.thansettakij.com/content/398910>
- เดลินิวส์. (2563, 17 พฤศจิกายน). กสทช.เปิดเวทีแลกเปลี่ยนความเห็น ธุรกิจใหม่'OTT'รับยุคดิจิทัล. *เดลินิวส์*. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://www.dailynews.co.th/it/807437>
- ธรรมนิติ. (2564). *แนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 5 กรกฎาคม 2564 จาก [https://www.dst.co.th/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3929:way-to-fix-problem-tax-digital-economy&catid=29&Itemid=180&lang=en](https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3929:way-to-fix-problem-tax-digital-economy&catid=29&Itemid=180&lang=en)
- จิตติมา อรุณีพัฒน์พงศ์. (2560, 7 มิถุนายน). 4 คำถามคาใจ เมื่อ กสทช. จะคุมเนื้อหา Over-the-Top (OTT) [ออนไลน์]. *The Momentum*. สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก <https://themomentum.co/special-report-over-the-top/>
- บทที่ 2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับประสิทธิภาพของภาษีอากร [ออนไลน์]. (2564). สืบค้นเมื่อ 2564, 4 ธันวาคม จาก <http://econ.tu.ac.th/archan/rangsun/%E0%B8%AB%E0%B8%99%E0%B8%B1%E0%B8%87%E0%B8%AA%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%A7%E0%B8%B4%E0%B8%8A%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B9%81%E0%B8%A5%E0%B8%B0%E0%B8%81%E0%B8%B6%E0%B9%88%E0%B8%87%E0%B8%A7%E0%B8%B4%E0%B8%8A%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3/%E0%B8%97%E0%B8%A4%E0%B8%A9%E0%B8%8E%E0%B8%B5%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%A3/%E0%B8%9A%E0%B8%97%E0%B8%97%E0%B8%B5%E0%B9%882.pdf>
- บทที่ 4 หลักความเป็นธรรมของภาษีอากร [ออนไลน์]. (2564). สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก [http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC442\(48\)/EC442-4.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC442(48)/EC442-4.pdf) ;



- บริษัท ไทม์ คอนซัลติ้ง จำกัด. (2564). รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาแนวทางการกำกับดูแลการแข่งขันในกิจการโทรทัศน์แบบ Over the Top (Competition Regulation on OTT TV) [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 26 พฤศจิกายน 2564 จาก <https://broadcast.nbtc.go.th/data/academic/file/600200000005.pdf>
- ประชาชาติธุรกิจ. (2564). สรรพากรหวังโยกภาษี e-Service ปีแรก 1 หมื่นล้าน หลังเดือนแรกเก็บได้ทะลุเป้า [ออนไลน์]. ประชาชาติธุรกิจออนไลน์. สืบค้นเมื่อ 10 กันยายน 2564 จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-801179>
- พิรงรอง รามสูต รมะนันท์. (2560, 25 กรกฎาคม). การกำกับดูแล OTT จำเป็นหรือไม่ เพียงใด. กรุงเทพฯ ธุรกิจ. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/641977>
- มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2563 [ออนไลน์]. (2564). สืบค้นเมื่อ 25 สิงหาคม 2564 จาก <https://www.thaigov.go.th/news/contents/details/32084>
- ยุทธนา ศรีสวัสดิ. (2564). ภาษี คืออะไร?. iTAX. สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2564 จาก <https://www.itax.in.th/pedia/%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD/>
- วีรเดช พาณิชยวิสัย. (2560, 17 พฤษภาคม). ทำความรู้จัก "โอทีที วีดีโอ และโอทีที ทีวี" [ออนไลน์]. กรุงเทพฯ ธุรกิจ. สืบค้นเมื่อ 10 พฤศจิกายน 2564 จาก <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/641287>
- สถาบันอนุญาโตตุลาการ. (2564). คำบรรยาย โครงการ TAI Smart Internship 2020 หัวข้อ กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศและภาษีดิจิทัล (International Taxation and Digital Tax) [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 14 มิถุนายน 2564 จาก <https://tai.coj.go.th/th/content/article/detail/vid/78/iid/210021>
- สมศักดิ์ อนันท์วัฒน์. (2564). การบริหารจัดการภาษี ความท้าทายยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (1) [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 20 สิงหาคม 2564 จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-765168>
- สำนักกฎหมาย วุฒิสภา. (2564). การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-service) [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 25 สิงหาคม 2564 จาก [https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/253/files/article/Ssenate/8\\_63.pdf](https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/253/files/article/Ssenate/8_63.pdf)
- สำนักงานประมาณของรัฐบาล. (2564). การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2533-2557 (รายงานทางวิชาการ สำนักงานประมาณของรัฐบาล ฉบับที่ 7/2558) [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก [https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/parbudget/ewt\\_dl\\_link.php?nid=210](https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/parbudget/ewt_dl_link.php?nid=210)
- สำนักงานคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ และบริษัท

ไทม์ คอนซัลติ้ง จำกัด. (2564). *สรุปเนื้อหาการเสวนา โครงการจ้างจัดประชุมเสวนาการประกอบกิจการกระจายเสียง และกิจการโทรทัศน์ Over The Top* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 4 ธันวาคม 2564 จาก <http://broadcast.nbtc.go.th/data/academic/file/631200000003.pdf>

สำนักเจรจาการค้าบริการและการลงทุน. (2564). *การเก็บภาษีดิจิทัลในสหภาพยุโรป* [Online]. สืบค้นเมื่อ 12 สิงหาคม พ.ศ. 2564 จาก

<https://api.dtn.go.th/files/v3/5d776b2eef4140da45768eed/download>

สำนักวิชาการและจัดการทรัพยากรโทรคมนาคม สายงานกิจการโทรคมนาคม, คณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ. (2563). *รายงานสภาพตลาดโทรคมนาคม ประจำปีไตรมาสที่ 3 ปี 2563* [Online]. สืบค้นเมื่อ 4 มีนาคม 2563 จาก

[http://www.nbtc.go.th/getattachment/Business/commu/telecom/informatiton/research/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B9%82%E0%B8%97%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%A1%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%84%E0%B8%A1/markettelecom63/q3-2563/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B9%84%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%AA3Q63\\_Final.pdf.aspx](http://www.nbtc.go.th/getattachment/Business/commu/telecom/informatiton/research/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B9%82%E0%B8%97%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%A1%E0%B8%99%E0%B8%B2%E0%B8%84%E0%B8%A1/markettelecom63/q3-2563/%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B8%87%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%95%E0%B8%A5%E0%B8%B2%E0%B8%94%E0%B8%A3%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B9%84%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%AA3Q63_Final.pdf.aspx)

สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์. (2564). *ภาษี e-Service: เมื่อPlatformต่างประเทศต้องเสียภาษี* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 10 กันยายน 2564 จาก

[https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/650485?fbclid=IwAR1P\\_vvxMEACnrTALD51CrnbEyfT96m3TW0OItEHij mxsORbWmeW UMRiRDM](https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/650485?fbclid=IwAR1P_vvxMEACnrTALD51CrnbEyfT96m3TW0OItEHij mxsORbWmeW UMRiRDM)

อิทธิพร มุฑิตาเจริญ. (2564). *ภาษีดิจิทัลกับสมรรถนะใหม่ของสงครามการค้าโลก* [ออนไลน์]. สืบค้นเมื่อ 13 มิถุนายน 2564 จาก <https://www.thansettakij.com/columnist/470598>

## ภาษาต่างประเทศ

### หนังสือ

Charrié, Julia & Janin, Lionel. (2015). Fiscalité du numérique. *Mars*. No.26.

GATTEGNO, Hervé. (2018). Fiscalité des GAFAs: Bruno Le Maire annonce une directive européenne à venir , *Le Journal du Dimanche*.

Gouthière, Bruno. (2019). La future taxe “Gafa” à l’épreuve des conventions fiscales et du droit de l’UE. *FR 16/19 Info 7*.

Greenwich consulting. (2009). *Evaluer l’impact du développement d’interner sur les*



*finances de l'Etat*. (Rapport d'étude réalisé pour le Sénat).

Gutmann, Daniel. (2019). La "taxe GAFA": quelques éléments d'analyse. *Recueil Dalloz*. 2019.

OCDE. (2015). *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique: Action 1 – Rapport final de 2015*, (Paris, Office des publications de l'OCDE).

Scaramozzino, Eléonore. (2017). Union européenne – Proposition de taxation des GAFA. *Juris art etc.* n°50.

Scaramozzino, Eléonore. (2018). La Commission propose de nouvelles mesures de l'imposition de l'économie numérique. *La Lettre de la DAJ*. n°249.

Vairet, Florent. (2019). Tout comprendre sur la taxe GAFA en 5 questions. *Les Echos*. 2019.

### ข้อมูลจากเว็บไซต์

Agarwal, Rajeev. (2021). *INSIGHT: Digital Services—Tax Implications (Part 2)* [Online]. retrieved on 2021, June 12 from <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-digital-services-tax-implications-part-2?context=article-related>

Attac France. (2021). *La taxe GAFA une fausse solution à l'évasion fiscale. Note de décryptage* [Online]. retrieved on 2021, April 15 from <https://france.attac.org/nos-publications/notes-et-rapports/article/la-taxe-gafa-une-fausse-solution-a-l-evasion-fiscale>

Avalara VAT live. (2021). *South Korean VAT on e-services* [Online]. retrieved on 2021, June 12 from <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/asia/south-korea/south-korean-vat-electronic-services.html>

BDO Global. (2021). *Japan - Consumption Tax* [Online]. retrieved on 2021, June 12 from <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/japan-consumption-tax>

BDO Global. (2021). *South Africa - Value Added Tax* [Online]. retrieved on 2021, June 25 from <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/south-africa-value-added-tax>

Bird & Bird LLP. (2021). *Net Neutrality: The 10 key points to know about the BEREC draft Guidelines* [Online]. retrieved on 2021, November 25 from <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=789288b1-9b81-45e6-bfee-b660f85de595>

Body of European Regularors for Electronic Communication. (2021). *Report on differentiation*

*practices and related competition issues in the scope of net neutrality [Online].*  
retrieved on 2021, November 25 from file:///C:/Users/acer/Downloads/1094-berec-report-on-differentiation-practice\_0.pdf

Body of European Regulators for Electronics Communications. (2020). *Report on OTT services* [Online]. retrieved on November 10, 2020 from file:///C:/Users/acer/Downloads/5751-berec-report-on-ott-services\_0.pdf

COLLIN, Pierre & COLIN, Nicolas. (2021). *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* [Online]. retrieved on 2021, April 16 from [https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique\\_2013.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf)

Conseil national du numerique. (2021). *Le détail de la feuille de route est consultable en ligne et présent en annexe de ce rapport* [Online]. retrieved on 2021, April 16 from [http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2013/05/CNN\\_Concertation-fiscalit%C3%A9-dunum%C3%A9rique\\_Feuille-de-route\\_20130409.pdf](http://www.cnnumerique.fr/wp-content/uploads/2013/05/CNN_Concertation-fiscalit%C3%A9-dunum%C3%A9rique_Feuille-de-route_20130409.pdf)

Daniel, Justine. (2021). *Qu'est-ce, que la taxe GAFSA ?* [Online]. retrieved on 2021, April 22 from <https://www.touteurope.eu/actualite/qu-est-ce-que-la-taxe-gafa.html>

Deloitte. (2021). *Tax authorities intensify audits of foreign digital service providers* [Online]. retrieved on 2021, June 12 from <https://www.taxathand.com/article/12591/Japan/2019/Tax-authoritiesintensify-audits-of-foreign-digital-service-providers>

European Commission. (2021). *Fair Taxation of the Digital Economy* [Online]. retrieved on 2021, August 2 from [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

Gough, Simon. (2021). *Digital Services Tax in the UK* [Online]. retrieved on 2021, April 22 from <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-in-the-uk>

HM Revenue & Customs. (2021). *Policy paper Digital Services Tax* [Online]. retrieved on 2021, June 1 from <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>

International Telecommunication Union. (2020). *New ITU Recommendation provides parameters for a collaborative framework for OTTs* [Online]. retrieved on November 10, 2020 from <https://news.itu.int/new-itu-recommendation-provides-parameters-for-a-collaborative-framework-for-otts/>

Kumar, Vineet. (2021). *Making "Freemium" Work* [Online]. retrieved on 2021, December 4



from <https://hbr.org/2014/05/making-freemium-work>

LE MAIRE Bruno. (2021). *ministre de l'Economie et des Finances, Discours au 5ème Sommet de l'Economie Réconcilier les deux France* [Online]. retrieved on 2021, March 3 from [https://minefi.hosting.augure.com/Augure\\_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=D038C06E-8956-4928-B0B53DB149368C79&filename=899bis%20Discours%20Bruno%20LE%20MAIRE%205e%20Sommet%20de%20l%27Economie-1.pdf](https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=D038C06E-8956-4928-B0B53DB149368C79&filename=899bis%20Discours%20Bruno%20LE%20MAIRE%205e%20Sommet%20de%20l%27Economie-1.pdf).

Libertarianism. (2021). *ADAM SMITH ON PUBLIC POLICY: FOUR MAXIMS OF TAXATION* [Online]. retrieved on 2021, December 4 from <https://www.libertarianism.org/columns/adam-smith-public-policy-four-maxims-taxation>

McDonough Telephone Cooperative. (2021). *What's the Difference Between Pay-Per-View and On Demand?* [Online]. retrieved on 2021, December 4 from <https://www.mdtc.net/whats-the-difference-between-pay-per-view-and-on-demand/>

Mnakri, Moktar. (2020). *"Over-The-Top" Services: Enablers of Growth & Impacts on Economies* [Online]. retrieved on November 10, 2020 from <https://www.itu.int/en/ITU-D/Regional-Presence/ArabStates/Documents/events/2015/EFF/Pres/OTT-%20Enablers%20for%20Growth%20%20Impacts%20on%20Economies%20m%20mna%20kri%20Nov%202015.pdf>

Muvi. (2021). *Electronic Sell Through (EST)* [Online]. retrieved on 2021, December 4 from <https://www.muvi.com/wiki/what-is-electronic-sell-through-est.html>

OECD. (2021). *About OECD* [Online]. retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/about/>

OECD. (2021). *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* [Online]. retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

OECD. (2021). *International community renews commitment to address tax challenges from digitalisation of the economy* [Online]. retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

OECD. (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS* [Online]. retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634->

en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en&\_csp\_=71b32056ea489ac3c26f0ea639f0fb6e&itemIGO=oe&itemContentType=book#section-d1e319

OECD. (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS* [Online]. retrieved on 2021, June 14 from <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint.pdf>

Quaderno. (2021). *Digital Tax Around The World: What To Know About New Tax Rules* [Online]. retrieved on 2021, June 25 from <https://www.quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules>

Rai, Diva. (2021). *All you need to know to create your own OTT platform, ipleaders* [Online]. retrieved on 2021, December 4 from <https://blog.ipleaders.in/all-you-need-to-know-to-create-your-own-ott-platform/>

RSM US. (2021). *South Korea's VAT for electronically supplied services* [Online]. retrieved on 2021, June 12 from <https://rsmus.com/what-we-do/services/tax/indirect-tax/global-indirect-tax/digitalservices/south-korea-digital-services-vat.html>

Rukundo, Solomon. (2021). *ICTD Working Paper 105, Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries* [Online]. retrieved on 2021, July 2 from [https://media.africaportal.org/documents/Addressing\\_the\\_challenges.pdf](https://media.africaportal.org/documents/Addressing_the_challenges.pdf)

The digital entertainment group. (2021). *DEG Guide June 2020* [Online]. retrieved on 2021, December 4 from <https://www.degonline.org/wp-content/uploads/2020/08/digital-definitions-v5.pdf>

The Guardian. (2021). *Facebook, Google and Amazon could pay 'fair' tax under EU plan* [Online]. retrieved on 2021, July 22 from <https://www.theguardian.com/business/2018/mar/21/facebook-google-and-amazon-to-pay-fair-tax-under-eu-plans>



## ภาคผนวก

### ภาคผนวก 1 บทสัมภาษณ์คุณพสุ ศรีศิริธัญ

อ.กิตติยา : โครงการวิจัย เรื่องเกี่ยวกับการหามาตรการและแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากกิจการ Over-The-Top ในประเทศไทย โดยในแนวความคิดของเรามองว่า กิจการ Over-The-Top เหล่านี้มีการนำรายได้หรือธุรกรรมเข้ามาอยู่ภายในประเทศไทย แต่เราจัดเก็บรายได้ในส่วนนี้ค่อนข้างน้อย เราจึงอยากหาแนวทางในการจัดเก็บรายได้จากส่วนนี้ เราจึงมีแนวทางการศึกษาจากต่างประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส

อ.ดร.อรัชมน : ในตอนเริ่มโครงการ พ.ร.บ. e-service ยังเป็นร่างๆ อยู่ ซึ่งในตัวโครงการจะมีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ทรงคุณวุฒิด้วย จึงขอขอบคุณ คุณพสุ มา ณ ที่นี้ด้วย

#### คำถามที่ 1 นิยามของกิจการ OTT (Over-The-Top) ในบริบทของกสทช คืออะไร

คุณพสุ : นิยามของ Over-The-Top ในทางกฎหมายของ กสทช. ไม่ได้มีนิยามอย่างเป็นทางการ แต่หากโดยสภาพแล้ว Over-The-Top คืออะไรก็ตามที่วิ่งอยู่บนโครงข่ายของอินเทอร์เน็ต ยกตัวอย่างเช่น โทรศัพท์ที่เรา มีโครงข่ายอยู่แล้ว แต่หากเราเอาโทรศัพท์ดังกล่าวมาวิ่งอยู่บนโครงข่ายอินเทอร์เน็ต ก็กลายเป็น Over-The-Top นั่นเอง หรืออาจจะเป็นกรณีของบริการทางการเงิน เช่น การเอาธุรกรรมทางธนาคารมาให้บริการในทางอินเทอร์เน็ต ก็กลายเป็น Over-The-Top ด้วย

อ.ดร.อรัชมน : สรุปก็คือ โดยรวมยังไม่ได้มีนิยามที่ชัดเจนแน่นอนว่า Over-The-Top คืออะไร แต่ในบริบทกว้าง ๆ เรารู้กันว่า อะไรก็ตามที่วิ่งอยู่บนโครงข่ายไม่ว่าจะเป็นบริการทางด้านใดก็ถือว่าเป็น Over-The-Top ทั้งสิ้น

#### คำถามที่ 2 ขอบเขตและรูปแบบของกิจการ OTT ในบริบทของกสทช คืออะไร

คุณพสุ : ขอบเขตกว้าง ๆ ของ Over-The-Top คิดว่าตามหลักการแล้ว ในโลกของความเป็นจริงมันมีบริการใดบริการหนึ่งอยู่ แต่พอบริการดังกล่าวถูกไปให้บริการทางอินเทอร์เน็ต บริการดังกล่าวจึงถูกเรียกว่า Over-The-Top ซึ่ง Over-The-Top ที่เป็นประเด็นหลัก ๆ ที่เป็นปัญหาเยอะ ๆ เลย เนื่องจาก ระบบกฎหมายระบบโครงสร้าง หรือระบบการดำเนินการต่าง ๆ มันถูกออกแบบบนโลกของความเป็นจริง กล่าวคือกฎหมายต่าง ๆ มันถูกออกมาเพื่อปรับใช้กับโลกแห่งความเป็นจริง แต่เมื่อมันถูกยกไปอยู่ในโลกของอินเทอร์เน็ต มันกลายเป็นว่ากฎหมายดังกล่าวมันไปไม่ถึง เป็นต้น เช่น แต่เดิมกฎหมายต่าง ๆ ถูกออกมาให้มีขอบเขตที่ชัดเจน

แต่เมื่อมีอินเทอร์เน็ต สิ่งนี้ก็ก้าวข้ามขอบเขตดังกล่าวไป จึงทำให้เกิดปัญหาในเรื่องของการกำหนดขอบเขตแล้ว ว่ากฎหมายจะบังคับบุคคลที่อยู่นอกขอบเขตดังกล่าวในประเทศไทยได้อย่างไร มันจึงเป็นปัญหาหลักเลยว่า ผู้ให้บริการอยู่นอกอาณาบริเวณของประเทศนั้น ๆ ทำให้ขอบเขตของกฎหมายมันไม่สามารถไปครอบคลุมถึงได้ ปัญหานี้ก็ย้อนไปถึงปี 1990 ที่มีการเจรจา FTA ของ WTO ซึ่งหากย้อนไปเราจะจำได้ว่า WTO มีการเจรจา หมวด 1, 2, 3, 4 ซึ่งหมวด 1 มันคือ cross border ซึ่งตอนเจรจาดอนนั้นไม่มีคนสนใจเรื่องดังกล่าวเลย และ ณ ตอนนั้นก็จินตนาการไม่ออกด้วยว่า cross border ดังกล่าวคืออะไร แต่ว่าในปัจจุบันนี้พวกบริการ Over-The-Top ต่าง ๆ ก็คือ cross border ในหมวด 1 หมดเลย

คำถามที่ 3 ท่านเห็นว่ากฎหมาย e-Service ที่เกิดขึ้นโดยการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งจะเริ่มมีผลบังคับใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2564 เป็นต้นไป มีความเหมาะสมหรือไม่ และกฎหมายดังกล่าวมีข้อดีหรือข้อเสียอย่างไร มีส่วนใดที่จะต้องเพิ่มเติมหรือปรับปรุงหรือไม่

คุณพสุ : ปัญหาหลัก ๆ เลยคือ เราจะสามารถบังคับเขาได้ไหม และจะบังคับอย่างไร ถ้าเขาไม่จ่ายเราจะมีมาตรการอย่างไร

คำถามที่ 4 ท่านคิดว่าควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีที่แตกต่างกันไปตามกิจการ OTT แต่ละรูปแบบหรือไม่ อย่างไร

คุณพสุ : คิดว่าต้องกลับไปหลักเดิม คือ จริง ๆ แล้ว Over-The-Top มันคือบริการเดิมที่ยกไปอยู่บนโลกอินเทอร์เน็ต ดังนั้น บริการดังกล่าวในโลกสภาพจริงคืออะไร เก็บภาษีอย่างไร Over-The-Top ก็จะต้องเก็บภาษียังไง เช่น สมมติว่าธุรกรรมทางการเงิน หากในโลกจริงมีภาษีเท่าไร ในโลกอินเทอร์เน็ตก็ต้องมีภาษียังไงเท่ากันเลย กล่าวคือแค่ยกจากโลกสภาพจริงไปอยู่ในโลกเสมือนจริง เพราะมันคือสิ่งเดียวกัน แต่เพียงแค่ออยู่บนถนนที่แตกต่างกัน

อ.กิตติยา : แต่บางกรณีเราไม่ทราบว่ามีผู้ซื้อหรือผู้ขายเป็นใคร เพราะว่ามันอยู่บนโลกอินเทอร์เน็ต อันนี้จึงเป็นประเด็นที่ถึงแม้จะเอาโลกสภาพจริงยกเข้าไปอยู่ในโลกออนไลน์ แต่พอเป็นโลกออนไลน์มันอาจเกิดกรณีที่ไม่สามารถระบุตัวตนได้ มันจึงเกิดกรณีที่เป็นความท้าทายที่ไม่สามารถระบุในส่วนดังกล่าวได้

คุณพสุ : ถ้าเกิดถามว่าวิธีการเก็บภาษีควรเป็นอย่างไร คำตอบก็คือ เก็บเท่ากัน แต่ว่าในทางปฏิบัติตามที่อาจารย์บอก มองว่า แล้วเราจะเก็บอย่างไร เพราะเขาไม่ได้เข้ามาในประเทศไทย นี่คือปัญหาในทางปฏิบัติ ดังนั้น กฎหมายภาษีสามารถออกแบบได้ แต่ในทางปฏิบัติ ขั้นแรก คือ ให้เขาเข้ามาจดทะเบียนในไทยก่อน ซึ่งในส่วนตัวผมมองว่ายาก และในประเด็นถัดมา คือ แยกได้ไหมว่า สตรีมของอินเทอร์เน็ต ในทางเทคนิคมันแยก



ได้ว่าคือบริการอะไร แต่วิธีที่ง่ายกว่านั้นในทางเทคนิค แต่ยากในทางปฏิบัติ คือ ให้บริษัทดังกล่าวเข้ามาจดทะเบียนในประเทศไทย

อ.กิตติยา : แล้วถ้าเกิดว่าเรากำหนดเป็นแบบเหมาไปเลยว่า จำนวนผู้ใช้บริการเท่านี้แล้วก็เก็บเป็นแบบอัตราคุณพสุคิดอย่างไร

คุณพสุ : คิดว่ากำหนดได้ แต่ปัญหา คือ หนึ่ง เราจะเอาอะไรมาวัดว่าตัวเลขขนาดไหนถึงจะต้องเสียภาษี สอง คือ กลับไปจุดเดิมว่า แล้วถ้าเขาไม่เข้ามาจดทะเบียน เราจะทำอย่างไร สมมติว่าเราอยากให้ Facebook เข้ามาในประเทศไทย แล้ว Facebook บอกว่าไม่เข้า ประเทศไทยบอกว่าไม่เข้านั้นจะขอปิด Facebook ถามว่ารัฐไทยจะกล้าพอไหม คำตอบก็คือไม่กล้า เพราะ แม้เพียงแค่ว่าจะปิด Facebook ผมว่ามันจะกระทบมหาศาล เพราะปัจจุบันมูลค่าเศรษฐกิจจากการที่ใช้ Facebook live จากการขายของเยอะมาก หากปิดไปจะทำอย่างไรกับมูลค่าดังกล่าว

อ.ดร.อรชมน : จากการที่อ่าน พ.ร.บ. e-service และได้ฟังจากกรมสรรพากรให้สัมภาษณ์ บอกว่าจริง ๆ แล้ว กรมสรรพากรเป็นแค่แคชเชียร์ในการเก็บ อย่าง พ.ร.บ. ตัวนี้ สู้สุดท้ายแล้วให้ไปเก็บ VAT หมายความว่า ตัวผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะ Facebook, Grab อาจจะออกในส่วนของ VAT นั้นเองก็ได้ หรืออาจจะไปขึ้นราคาให้ผู้บริโภคจ่าย ดังนี้ กรมสรรพากรซึ่งเป็นแค่แคชเชียร์ เขาไม่สามารถที่จะไปก้าวล่วงได้ว่า การตกลงระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคเป็นอย่างไร ซึ่งกรมสรรพากรก็เห็นอีกว่า กรณีดังกล่าวก็เป็นการทำให้มีการแข่งขันเพิ่มมากขึ้น เพราะ ถ้าสมมติมี Facebook มี A, B, C แต่ Facebook ให้ผู้บริโภคจ่าย VAT ตัวนั้น โดยขึ้นราคาขึ้น แต่ A, B, C ไม่ขึ้นราคา เพราะฉะนั้นผู้บริโภคก็มีสิทธิที่จะเลือกไป A, B, C ก็ได้ ตลาดจะมีการแข่งขันที่นี้ก็แล้วแต่ว่าผู้บริโภคเองจะเลือกแบบไหน คุณพสุมองมุมมองนี้ว่าอย่างไร

คุณพสุ : กรณีดังกล่าว ปัญหาหลัก คือ แล้วถ้าเขาไม่มาจดทะเบียนในประเทศไทย

อ.ดร.อรชมน : มันจึงเป็นปัญหาว่า ตัว พ.ร.บ. ดังกล่าวนี้อาจไม่สามารถใช้ได้ทุก Over-The-Top

คุณพสุ : ใช่ จากกรณีดังกล่าว จะเป็นปัญหาว่าแล้วเป็นหน้าที่ของใครที่จะให้ Facebook มาจดทะเบียน ในเมื่อกรมสรรพากรเป็นแค่แคชเชียร์ สิ่งสำคัญคือ เราจะทำอย่างไรให้เขาเข้ามาจดทะเบียนในประเทศไทย

อ.ดร.อรชมน : กล่าวคือ จะทำอย่างไรก็ได้ให้เขามีตัวตนในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นการจดทะเบียน หรือรูปแบบอื่น ๆ

คุณพสุ : ใช่ ยกตัวอย่างเช่น Facebook ก็มีสำนักงานในประเทศไทยแต่เป็นแค่ Marketing เพราะเขาไม่จำเป็นต้องมาตั้งสำนักงานในประเทศไทย เขาก็ยังให้บริการได้อยู่

อ.ดร.อรัชมน : กล่าวคือ พ.ร.บ. ดังกล่าวยังมีข้อบกพร่องอยู่ มันยังไม่ได้แก้ปัญหในส่วนที่จะต้องแก้จริง ๆ เพียงแค่ออกมาเพื่อบังคับบาง Over-The-Top เท่านั้น แต่ยังมีจุดที่ไม่ได้ครอบคลุม คือ จุดหลัก ๆ คือ การทำให้เขามีตัวตนขึ้นมาเพื่อจะเก็บภาษี เป็นต้น

อ.กิตติยา : ซึ่งมันจะส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับ Over-The-Top อื่น ๆ

คุณพสุ : บริการ Over-The-Top ทุกอันควรจะมาจดทะเบียนในประเทศไทย หากจะเข้ามาให้บริการในประเทศไทย ควรมีตัวตนในประเทศไทย เพราะอย่างน้อย ในมุมมองของภาครัฐ จะมีในเรื่องของการคุ้มครองผู้บริโภคในประเทศไทย เพราะในปัจจุบันนี้ เมื่อเกิดปัญหาที่ไม่ทราบว่าจะต้องไปติดต่อที่ส่วนไหน

อ.ดร.อรัชมน : นอกเหนือจากนี้มีสิ่งที่ กุสทช. อยากฝากในเรื่อง Over-The-Top ใหม่

คุณพสุ : Over-The-Top ไม่ได้เป็นในเรื่องของกฎหมายอย่างเดียว แต่เป็นเรื่องเชิงการเมืองโลก ถ้ามองนโยบายหรือความตกลงระหว่างทั้งสองประเทศ ปัญหาจริง ๆ คือว่าทำอะไรให้ Over-The-Top ต่างประเทศเข้ามา มันไม่ใช่เรื่องของกฎหมาย แต่เป็นเรื่องของผลประโยชน์

อ.กิตติยา : คือมองว่าการทำลักษณะของเป็นข้อตกลงแล้วค่อยออกกฎหมายรองรับข้อตกลงนั้นมันน่าจะมีความเป็นไปได้

คุณพสุ : ใช่ แต่มันอาจไม่ใช่ข้อตกลงอย่างเป็นทางการ คือ เราต้องทำให้ Over-The-Top ทั้งหมดเห็นประโยชน์ว่าการที่เขาเข้ามาตั้งบริษัทในประเทศไทย เขาจะได้อะไร เช่น นโยบายภาษี เป็นต้น เพราะในปัจจุบันเขาไม่เห็นประโยชน์

อ.ดร.อรัชมน : เห็นว่ากฎหมายเทคโนโลยีหรืออะไรที่มันใหม่ ๆ เอาแค่ปรับประเทศไทย คือ กฎหมายไม่มีทางตามทันเทคโนโลยีอยู่แล้ว เพราะมันพัฒนาไปเรื่อย ๆ ดังนั้น สิ่งที่ต้องเริ่มทำก่อน คือ นิยาม นิยามคำว่า Over-The-Top ก่อน ว่านิยามในกฎหมายมันควรจะเป็นอย่างไร ที่นี้จะต้องพิจารณาเพิ่มเติมว่า การให้คำนิยามจริง ๆ แล้ว ควรจะเป็นคำนิยามที่ตายตัวไปเลยหรือเปิดกว้างเพื่อให้เทคโนโลยีพัฒนาไปเรื่อย ๆ แล้วใช้กฎหมายตัวนี้ตัวเดียวในการจัดการ ไม่จำเป็นต้องออก พ.ร.บ. ตัวอื่น



คุณพสุ : มันก็กลับที่จุดเดิมว่า Over-The-Top มันก็คือของเดิมที่กลับไปอยู่บนโลกอินเทอร์เน็ต แล้วของเดิมนี่มันอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกระทรวงไหน ก็ให้เข้าไปอยู่ในอำนาจของกระทรวงนั้น

อ.ดร.อรัชมน : คือ กระทรวงนั้น ๆ ต้องไปสร้างแพลตฟอร์มขึ้นมาเพื่อที่จะจัดเก็บภาษีนั่น ไม่ต้องมารวมกัน

คุณพสุ : ใช่ สมมติว่าหน้าที่ของ กสทช. คือ กำกับดูแลโทรทัศน์ และถ้าโทรทัศน์ดังกล่าวไปอยู่บนอินเทอร์เน็ต กสทช. ก็จะเป็นคนกำกับดูแล เป็นต้น อีกอย่างหนึ่งก็คือ ไม่ควรใช้วิธีการบังคับ เพราะการบังคับไม่มีประโยชน์ เนื่องจากเราไม่ได้มีอำนาจในการบังคับขนาดนั้น แต่ให้ไปมุ่งในเรื่องของการให้ผลประโยชน์มากกว่า

อ.กิตติยา : ในตอนที่ประชุมร่างๆ นี้ก็มีคนที่ไม่เห็นด้วยเยอะกว่าเห็นด้วย แต่กฎหมายตัวนี้ก็ออกมา ซึ่งจริง ๆ แล้วมันดีตรงที่เราได้เห็นความสำคัญของเทคโนโลยีมากขึ้น เพียงแต่ว่าพอจะเก็บภาษียังไม่ครอบคลุมและบังคับใช้ได้ไม่จริง แต่ก็ถือว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่ดี

คุณพสุ : อีกมุมหนึ่ง คิดว่า คำว่ารัฐเสียประโยชน์ ถามว่ารัฐคือใคร เช่น การเข้ามาของ Facebook หรือ Google คนใช้ประโยชน์ก็คือประชาชน ดังที่บอกว่าเรื่องนี้มันสำคัญกับประชาชน แต่รัฐกลับมองว่าเงินได้คืออะไร ก็คือมองว่าจะเก็บภาษีจาก Over-The-Top พวกนี้อย่างไร รวมถึงมองในแง่ของการกำกับดูแลด้วย

อ.กิตติยา : ขอเพิ่มเติม คือ ในส่วนของ พ.ร.บ. e-service นี้เป็นเรื่องของ VAT คุณพสุมีมุมมองอย่างไร ถ้าหากว่าจะมีการปรับมาเป็นแบบเงินได้ เพราะ ภาระจะตกแก่ตัวผู้เสียภาษีเอง ไม่ได้ตกแก่ผู้บริโภค

คิดอีกมุมหนึ่งว่า อาจจะไม่ต้องมีสถานประกอบการถาวรในไทย แต่ว่าเราอาจคิดขึ้นมาว่า ถ้าหากผู้ประกอบการเข้ามาในลักษณะนี้ มันคือการมีตัวตนในราชอาณาจักรเราแล้ว แล้วเราก็เก็บภาษี อาจจะเป็นจากตัวแทนของผู้ประกอบการ เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่จะให้ผู้จ่ายเป็นคนเก็บแทนผู้เสียภาษีที่อยู่ต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาในประเทศไทย แต่ว่าด้วยความที่กฎหมายภาษีที่เก็บ เก็บจากเรื่องของถิ่นที่อยู่หรือแหล่งเงินได้ โดยที่ต้องระบุในลักษณะที่เป็นทางกายภาพ มันก็เลยส่งผลให้ ถ้าเราบอกว่าตอนนี้มันเป็นออนไลน์ไปหมดแล้วจะระบุโดยใช้หลักนั้นไม่ได้ เราจึงคิดหลักในเรื่องของการแสดงตัวตนโดยวิธีการว่ามีธุรกรรมในประเทศไทย

คุณพสุ : ผมเห็นว่า ถ้าหากเก็บภาษีเงินได้ได้ ก็คงดีกว่าอยู่แล้ว แต่หากคิดตามวิถีคิดของรัฐ เขาจะเลือกวิธีง่าย ซึ่งวิธีที่ง่ายสำหรับรัฐก็คือ การเก็บ VAT เนื่องจากการเก็บภาษีเงินได้เป็นการเพิ่มภาระงานของรัฐ

ภาคผนวก 2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีไอทีที่ (กฎหมายภาษี GAFA) ประเทศฝรั่งเศส

สามารถเข้าอ่านต้นฉบับได้จาก:

[https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=vQhycwR0plwjxQK8QpQMgIstvrBVw7vibSIX3L\\_C8eE=](https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=vQhycwR0plwjxQK8QpQMgIstvrBVw7vibSIX3L_C8eE=)

(คำแปล)

วันที่ 25 กรกฎาคม 2562

ราชกิจจานุเบกษาแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ฉบับ 1 จาก 202

### พระราชบัญญัติ

พระราชบัญญัติเลขที่ 2019 - 759 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2019 ว่าด้วยการกำหนดภาษีสำหรับ  
บริการดิจิทัลและการเปลี่ยนแปลงแนวทางการลดภาษีเงินได้นิติบุคคล (1)

NOR: ECOE1902865L

รัฐสภาและวุฒิสภาได้รับรอง

ประธานาธิบดีแห่งสาธารณรัฐประกาศใช้กฎหมายซึ่งมีตัวบทกฎหมายดังต่อไปนี้

#### มาตรา 1

ข้อที่ 1 ได้แก้ไขประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปดังนี้

1° เล่มที่ 1 ส่วนที่ 1 หัวข้อที่ 2 บทที่ 2 ได้กล่าวใหม่ดังต่อไปนี้

#### บทที่ 2

“ภาษีสำหรับบริการบางประเภทที่ให้บริการโดยบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัล”

“มาตรา 299 วรรค 1 ว่าด้วยภาษีที่ต้องชำระตามรายได้ของบริษัทในภาคดิจิทัลดังระบุไว้ในข้อที่  
ได้รับจากการให้บริการดิจิทัลที่ระบุไว้ในข้อที่ 2 ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสปีปฏิทิน”

ข้อที่ 2 บริการที่ต้องเสียภาษี ได้แก่:

บริการจัดหาส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) โดยช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ซึ่ง  
ช่วยให้ผู้ใช้สามารถติดต่อและโต้ตอบผู้ใช้รายเพื่อจัดหาสินค้าหรือบริการโดยตรงระหว่างผู้ใช้ทั้งสองฝ่าย  
อย่างไรก็ตามบริการจัดหาส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ดังต่อไปนี้ ไม่ถือว่าเป็น  
บริการที่เรียกเก็บภาษี



ก) เมื่อบุคคลที่จัดหาส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ส่งมอบสิ่งเหล่านี้ให้กับผู้ใช้งาน

- เนื้อหาดิจิทัล
- บริการสื่อสาร
- บริการชำระเงินตามที่ระบุไว้ในมาตรา 314-1 ประมวลกฎหมายการเงิน

ข) เมื่อใช้ส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) เพื่อดำเนินงานระบบและบริการต่อไปนี้:

- ระบบการชำระบัญชีระหว่างธนาคารหรือระบบที่ใช้ในการชำระบัญชีและจัดหาเครื่องมือทางการเงินตามที่ระบุไว้ในมาตรา 330-1 ในประมวลกฎหมายเดียวกัน

- พื้นที่ทำการเจรจาแลกเปลี่ยนซื้อขายที่ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 420-1 ในประมวลกฎหมายเดียวกันหรือระบบทำการเจรจาแลกเปลี่ยนซื้อขายของบริษัทร่วมทุนตามที่ระบุไว้ในมาตรา 533-32 ในประมวลกฎหมายเดียวกัน

- กิจกรรมการให้คำปรึกษาการลงทุนแบระดมเงินทุนตามที่ระบุไว้ในมาตรา 547-1 ในประมวลกฎหมายเดียวกันและบริการช่วยเหลือและสนับสนุนเงินทุนกู้ยืมและบริการตัวกลางในการระดมทุนที่ระบุไว้ในมาตรา 547-1 ในประมวลกฎหมายเดียวกัน

- ระบบสื่อกลางเชื่อมโยงอื่น ๆ ที่อ้างตามคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจซึ่งบริการนั้นจะต้องได้รับอนุญาตแล้วและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อให้มั่นใจในความปลอดภัย คุณภาพและความโปร่งใสของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินบริการออมทรัพย์หรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่น ๆ

ค) เมื่อส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ช่วยให้เกิดการซื้อขายบริการด้วยการโฆษณาตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในข้อ 2 ดังต่อไปนี้

2. บริการทางการตลาดที่ขายให้กับผู้โฆษณาหรือตัวแทนของผู้โฆษณาเพื่อให้สามารถวางข้อความโฆษณาให้ตรงตามกลุ่มเป้าหมายในตัวประสานแบบดิจิทัล (Digital Interface) โดยอาศัยข้อมูลของผู้ใช้ในระบบ ซึ่ง ข้อมูลดังกล่าวรวบรวมไว้หรือสร้างขึ้นในขณะที่ผู้ใช้งานเข้าส่วนต่อประสานกับผู้ใช้ (Interface) หรือเมื่อส่วนต่อประสานกับผู้ใช้ (Interface) ดังกล่าวเป็นไปตามข้อที่ 1 ในส่วนนี้บริการดังกล่าวอาจรวมถึงบริการเฉพาะสำหรับซื้อจัดเก็บหรือเผยแพร่โฆษณาการควบคุมโฆษณาการวัดประสิทธิภาพ และการบริหารจัดการข้อมูลผู้ใช้และส่งข้อมูลผู้ใช้

บริการที่อ้างถึงในมาตรา 2 ข้อที่ 1 และข้อที่ 2 นี้ที่เป็นบริการระหว่างบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกันตามความหมายของวรรคสุดท้ายในข้อที่ 3 ดังต่อไปนี้ซึ่งเป็นบริการที่ไม่ต้องชำระภาษี

ข้อที่ 3 บริษัทที่อ้างถึงในข้อ 1 นี้ เป็นบริษัทที่มีจำนวนรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อนหน้าที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขพระราชบัญญัตินี้เกินเกณฑ์สองข้อดังต่อไปนี้ไม่ว่าบริษัทนั้นจะอยู่ที่ใด

1. มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทินในก่อน 750 ล้านยูโร จากการให้บริการทั่วโลก มีรายได้จากบริการที่ต้องชำระภาษีในปีปฏิทิน 25 ล้านยูโรจากการให้บริการในสาธารณรัฐฝรั่งเศสตามมาตรา 299 วรรค 2

สำหรับบริษัทไม่ว่าจะเป็นรูปแบบใดที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 233-16 ข้อที่ประมวลกฎหมายพาณิชย์ 2 ทั้งทางตรงและทางอ้อมและมีรายได้จากการให้บริการตามเกณฑ์สองข้อดังกล่าวในข้อ 3 และเป็นไปตาม ข้อ 1 และ 2 จะประเมินภาษีที่ต้องจ่ายตามกลุ่มบริษัท

มาตรา 299 วรรค 2 ข้อที่ 1 นิยามบท

1. สาธารณรัฐฝรั่งเศสหมายความถึงดินแดนในประเทศ ยกเว้นดินแดนที่ปกครองตามที่ตรา 74 แห่งรัฐธรรมนูญประเทศนิวแคลิโดเนียดินแดนทางใต้และแอนตาร์กติกของฝรั่งเศสและเกาะคลิปปอร์ดัน

2. ผู้ใช้งานส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสในขณะที่ใช้งาน และเครื่องส่งสัญญาณปลายทาง (Terminal) ก็ตั้งอยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสโดยเครื่องส่งสัญญาณดังกล่าวอยู่ภายใต้ระเบียบและข้อบังคับว่าด้วยการปกป้องข้อมูลส่วนบุคคล รวมถึงหมายเลขที่ใช้สำหรับระบุ ตัวตนของเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อมต่อข่ายบนเครือ (IP address)

3. การชำระภาษีจากบริการที่ต้องชำระภาษีตามที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ข้อที่ 2 หมายเลข 1 หมายความว่าถึงภาษีที่ผู้ใช้งานส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ต้องชำระตามยอดรวมภาษีที่จัดเก็บ ยกเว้นการใช้งานที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินค้าและบริการที่ก่อให้เกิดอุปทานทางเศรษฐกิจที่แยก ส่วนจากบริการที่ต้องเสียภาษี

4. การชำระภาษีจากบริการที่ต้องชำระภาษีตามที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ข้อที่ 2 หมายเลข 2 ภาษีที่ผู้โฆษณาหรือตัวแทนผู้โฆษณาชำระพิจารณาจากความสำเร็จลุล่วงในการจัดวางโฆษณาหรือการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องในเชิงเศรษฐกิจอย่างมีนัยสำคัญ



ข้อที่ 2 บริการที่ต้องเสียภาษีที่อ้างถึงในมาตรา 299 ข้อที่หมายเลข 2 1° บังคับใช้ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ระหว่างปีปฏิทินเป็นบริการที่

1. ในกรณีที่ส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ก่อให้เกิดการจัดหาสินค้าหรือ บริการ ระหว่างผู้ใช้งาน โดยผู้ใช้งานที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ทำธุรกรรมดังกล่าวจนสำเร็จในปีนั้น

2. ในกรณีที่ส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) (ไม่ก่อให้เกิดการจัดหาสินค้าหรือ บริการ แต่ผู้ใช้งานฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้เปิดบัญชีผู้ใช้งานในสาธารณรัฐฝรั่งเศสในปีนั้นและผู้ใช้งานดังกล่าวสามารถ เข้าถึงบริการทั้งหมดหรือส่วนใดส่วนหนึ่งที่มีอยู่ในส่วนต่อประสาน (Interface)

ข้อที่ 3 บริการที่ต้องเสียภาษีที่อ้างถึงในมาตรา 299 ข้อที่หมายเลข 2 2° บังคับใช้ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ระหว่างปีปฏิทินเป็นบริการที่

1. ได้ลงโฆษณาในส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ในปีนั้นตามข้อมูลที่เกี่ยวข้อง กับผู้ใช้งานและผู้ใช้งานที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้เข้าถึงโดยโฆษณาดังกล่าวเป็นโฆษณาสำหรับบริการอื่น นอกเหนือจากที่อ้างในข้อที่หมายเลข 2 2°

2. เพื่อขายข้อมูลที่สร้างขึ้นหรือรวบรวมในขณะที่ผู้ใช้งานเข้าถึงส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) โดยข้อมูลที่ขายในเป็นข้อมูลที่ได้มาจากผู้ใช้งานที่เข้าถึงส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบนั้น ดิจิทัล (Digital Interface) ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ข้อที่ 4 บริการที่ต้องเสียภาษีที่อ้างถึงในมาตรา 299 ข้อที่หมายเลข 2 2° บังคับในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ระหว่าง ปีปฏิทินตามข้อที่ 2 หรือข้อที่ 3 ในบทนี้ จำนวนภาษีที่ต้องชำระจากบริการดังกล่าวกำหนดตามรายรับ หรือ รายได้จากการให้บริการในระหว่างปีโดยคิดตามร้อยละที่แสดงถึงส่วนแบ่งของบริการดังกล่าวที่ประเมินในปี เดียวกันโดยจำนวนร้อยละมีค่าเท่ากัน

1. สำหรับบริการที่อ้างในข้อที่ 2 1° หมายเลขในมาตรานี้ให้คิดตามจำนวนสัดส่วนการจัดหาสินค้าหรือ ให้บริการที่ผู้ใช้รายใดรายหนึ่งเข้าถึงหรือใช้งานส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ใน สาธารณรัฐฝรั่งเศส

2. สำหรับบริการที่อ้างในข้อที่ 2 2° หมายเลขในมาตรานี้ให้คิดตามจำนวนสัดส่วนผู้ใช้งานที่เปิดบัญชี ผู้ใช้งานในสาธารณรัฐฝรั่งเศสและสามารถเข้าถึงบริการในส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) และเป็นผู้ที่ใช้ส่วนต่อประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ในช่วงปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง

3. สำหรับบริการที่อ้างในข้อที่ 2 1 หมายเลขในมาตรานี้ให้คิดตามสัดส่วนของโฆษณาที่ลงในส่วนต่อ ประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ตามข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้งานในระหว่างที่เข้าถึงส่วนต่อ ประสานกับผู้ใช้แบบดิจิทัล (Digital Interface) ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

4. สำหรับบริการที่อ้างในข้อที่ 3 หมายเลข 2 ให้คิดตามสัดส่วนของผู้ใช้งานซึ่งข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อจำหน่ายได้เก็บรวบรวมไว้ในขณะที่เข้าใช้งานส่วนต่อประสานกับผู้ใช้งานแบบดิจิทัล (Digital Interface) ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

“มาตรา 299 วรรค 3 การชำระภาษีตามมาตรา 299 นั้นให้ชำระวันสิ้นปีปฏิทินเมื่อบริษัทตามที่นิยามไว้ในมาตรา 299 ข้อที่ 3 มีรายได้จากการให้บริการที่ต้องชำระภาษีในสาธารณรัฐฝรั่งเศสทั้งนี้หากผู้เสียภาษีหยุดดำเนินกิจการ ให้ชำระภาษีเมื่อหยุดดำเนินกิจการ”

บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีคือบุคคลที่มีรายได้และต้องชำระภาษีตามที่กำหนดไว้

“มาตรา 299 วรรค 4 ข้อที่ 1 ภาษีที่จัดเก็บตามมาตรา 299 นี้คำนวณจากจำนวนรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับในระหว่างปีที่ต้องชำระภาษี ซึ่งเป็นรายรับจากการให้บริการที่ต้องชำระภาษีในสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยรายรับดังกล่าวไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ข้อที่ 4 วรรค 2 มาตรา 299”

อย่างไรก็ตามรายได้ที่เกิดจากการให้บริการส่วนต่อประสานกับผู้ใช้งานแบบดิจิทัล (Digital Interface) เพื่ออำนวยความสะดวกในการขายสินค้าที่ต้องชำระอากรตามมาตรา 1 ข้อบังคับสภาเลขที่ 2008/118/EC ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2551 ว่าด้วยการจัดการทั่วไปเกี่ยวกับการชำระและยกเลิกบังคับสภาเลขที่อากร 92/12/EEC ไม่นำมาคำนวณภาษีไม่ว่าจะเชื่อมโยงกับปริมาณหรือมูลค่าการขายทั้งทางตรงและทางอ้อม”

ข้อที่ 2 ในการคำนวณอัตราภาษีให้คำนวณโดยใช้อัตราร้อยละ 3 ของฐานที่กำหนดไว้ในข้อที่ 1 มาตรา 299 วรรค 4 ตามเจตนารมณ์แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้รายได้ที่ได้รับในสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่ยูโรจะแปลงค่าให้เป็นเงินสกุลยูโรโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนล่าสุดที่ประกาศในวารสารทางการของสหภาพยุโรปซึ่งนำมาคำนวณในวันแรกของเดือนที่มีรายได้

มาตรา 300 ข้อที่ 1 ผู้เสียภาษีต้องยื่นและเสียภาษีดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 299 ดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มธรรมดาตามมาตรา 287 ข้อที่ 1 และข้อที่ 2 ต้องยื่นชำระภาษีในเดือน มีนาคมหรือในไตรมาสแรกของปีถัดไปนับจากปีที่เรียกเก็บภาษี

2. ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบง่ายตามมาตรา 302 ส่วน ก ให้ชำระภาษีในปีที่จัดเก็บภาษีตามมาตรา 287 ข้อ 3



3. ผู้เสียภาษีในกรณีอื่น ๆ ที่มีสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานหลักให้ชำระภาษีอย่างช้าที่สุดในวันที่ 25 เมษายนของปีถัดไปนับจากปีที่เรียกเก็บภาษีตามมาตรา 287 ข้อที่ 1

ข้อที่ 2 การชำระภาษีนั้นต้องชำระตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 1693 วรรค 4 ยกเว้นผู้เสียภาษีแบบง่ายตามมาตรา 302 ส่วน ก ซึ่งจะต้องชำระภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 1692 เพื่อไม่ให้เป็นการขัดแย้งกับมาตรา 16 ค และมาตรา 70 ประมวลขั้นตอนการชำระภาษีทั้งนี้อัตราการเก็บและคำนวณภาษีต้องเป็นไปตามวิธีการเดียวกันและมีค่าปรับค่าปรับกันค่าและสิทธิพิเศษเดียวกับภาษีการค้า การยื่นคำร้องเพื่อขอตรวจสอบ และหลักเกณฑ์ที่ใช้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับภาษีที่อยู่ในหมวดเดียวกัน

ข้อที่ 3 ผู้ชำระภาษีต้องเก็บข้อมูลรายได้ที่ได้รับจากการบริการที่ต้องชำระภาษีไว้ทุกเดือนเพื่อยื่นต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรเมื่อมีการร้องขอตรวจสอบตามมาตรา 177 ก ประมวลกระบวนการชำระภาษีซึ่งข้อมูลดังกล่าวต้องแยกออกเป็นสองส่วน ส่วนแรกคือรายได้จากการให้บริการในสาธารณรัฐฝรั่งเศสตามมาตรา 299 ข้อ 2 และข้อ 3 และส่วนที่สอง คือ บริการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องตามมาตรา 2991 ย่อหน้าที่สอง พร้อมทั้งชี้แจงหน่วยและปริมาณที่ใช้ในการคำนวณสัดส่วนค่าบริการในแต่ละเดือน ตามมาตรา 299 ข้อที่ 3 โดยข้อมูลรายได้ที่ได้รับรายเดือนจะต้องระบุจำนวนเงินที่ได้รับในสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่ยูโรและจำนวนเงินที่แปลงค่าเป็นยูโรแล้วตามที่ระบุไว้ในมาตรา 299 วรรค 4 และแสดงอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ตามมาตรา 299 วรรค 4

ข้อมูลดังกล่าวต้องเก็บไว้ให้ตรงตามระเบียบของกรมสรรพากรและส่งให้กรมสรรพากรเมื่อมีการร้องขอ

ข้อที่ 4 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้อยู่ในสหภาพยุโรปหรือในรัฐภาคีอื่นใดเขตเศรษฐกิจยุโรปที่ได้ทำข้อตกลงความช่วยเหลือในการบริหารกับฝรั่งเศสเพื่อต่อต้านการฉ้อโกงภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษีตลอดจนข้อตกลงความร่วมมือในการเรียกคืนภาษีผู้เสียภาษีต้องหาและแต่งตั้งตัวแทนที่สามารถเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ตามความเหมาะสมและแจ้งต่อกรมสรรพากรฝรั่งเศสให้ทราบพร้อมทั้งดำเนินการชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามชื่อและในนามของตัวแทนผู้รับชำระภาษี

(คำแปล)

วันที่ 25 กรกฎาคม 2562

ราชกิจจานุเบกษาแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ฉบับ 1 จาก 202

2 เล่มที่ 2 ส่วนที่ 1 หัวข้อบทที่ 22 ได้กล่าวใหม่ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ระบบการจัดเก็บภาษีพิเศษสำหรับบริการบางอย่างที่ให้บริการโดยบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัล 2 มาตรา 1693 วรรค 4 ข้อที่ 1 ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีที่ระบุไว้ในมาตรา 299 จะต้องชำระภาษีจำนวนสองงวดในระหว่างปีที่เรียกเก็บภาษีโดยต้องชำระอย่างน้อยครึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีคงค้างในปีที่แล้วข้อบังคับนี้ ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีแบบแบ่งง่ายตามมาตรา 302 ส่วน ก

การชำระภาษีงวดแรกให้ชำระเมื่อมีได้รับแจ้งภาษีที่จะต้องชำระในปีที่แล้ว

การชำระภาษีงวดที่สองให้ชำระดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มธรรมดาตามมาตรา 267 ข้อที่ 1 และข้อที่ให้ชำระในเดือนกันยายนหรือในไตรมาสที่สามของปี
2. ผู้เสียภาษีในกรณีอื่น ๆ ที่มีสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานหลัก ให้ชำระภาษีอย่างช้าที่สุดในวันที่ 25 ตุลาคม ตามมาตรา 267 ข้อที่ 1

ข้อที่ 2 ผู้เสียภาษีที่พิจารณาการชำระภาษีตามงวดอาจทำให้จำนวนภาษีคงค้างทั้งหมดเกินตามที่กำหนดว่าผู้เสีย ภาษีอาจเลื่อนชำระภาษีหรือลดจำนวนยอดภาษีที่จะชำระได้

ในกรณีดังกล่าว หากจำนวนภาษีที่ต้องชำระเกินกว่าร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามงวด ผู้เสียภาษีต้องชำระดอกเบี้ยจากการค้างชำระที่ระบุไว้ใน มาตรา 1727 และค่าธรรมเนียมการค้างชำระที่ระบุไว้ใน มาตรา 1731

ดอกเบี้ยค้างชำระและค่าธรรมเนียมในข้อ 2 นี้ จะนำไปคำนวณกับผลต่างระหว่างจำนวนภาษีที่ต้องชำระและ จำนวนภาษีที่ชำระแล้วในแต่ละงวดทั้งสองงวด

ข้อที่ 3 ยอดจำนวนภาษีคงค้างจะปรับเปลี่ยนเมื่อชำระภาษีแล้วจำนวนยอดภาษีที่จะคืนให้กับผู้ชำระภาษีนั้น ต้องนำมาลบกับจำนวนภาษีในงวดที่ชำระแล้วและนำมาลบกับจำนวนภาษีงวดถัดไปที่ชำระในปีเดียวหากมี ยอดเกินก็จะคืนให้แก่ผู้ชำระภาษี

มาตรา 1693 วรรค 4 ก ในกรณีที่ผู้เสียภาษีหยุดดำเนินการตามที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ภาษีต้องชำระจะคำนวณทันทีในปีที่หยุดกิจการและจะต้องแจ้งและชำระภาษีในลักษณะเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ภายในระยะเวลาหกสิบวันนับจากวันที่หยุดกิจการ



มาตรา 1693 วรรค 4 ข ข้อ 1 ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่เสียภาษีตามระบุไว้ในมาตรา 299 ซึ่งไม่ใช่ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบง่ายตามมาตรา 302 ส่วนกลางสามารถเป็นตัวแทนแจ้งและชำระภาษีให้กับผู้ชำระภาษีทั้งหมด ในเครือได้ตามมาตรา 299 ข้อที่ 4 ย่อหน้าสุดท้าย ในกรณีนี้มาตรา 1963 วรรค 3 ไม่สามารถนำมาบังคับใช้ได้โดยการชำระภาษีแทนนี้จะบังคับใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทั้งหมดในเครือยินยอม

ข้อ 2 เมื่อมีการชำระภาษีแทนตามข้อที่ 1 นี้ผู้เสียภาษีแทนจะต้องยื่นคำร้องขอชำระภาษีแทนสมาชิกต่อกรมสรรพากรที่มีอำนาจโดยการชำระภาษีแทนจะมีผลบังคับใช้เพื่อชำระภาษีและขอคืนภาษีในปีถัดไปนับจากปีที่กรมสรรพากรรับเรื่อง

ข้อ 3 สามารถชำระภาษีแทนได้อย่างน้อย 3 ปี

ผู้ชำระภาษีที่มอบหมายสิทธิการเป็นตัวแทนชำระภาษีให้ผู้ชำระภาษีแทนจะต้องแจ้งต่อกรมสรรพากรที่มีอำนาจด้วยเช่นกันโดยการชำระภาษีแทนจะมีผลบังคับใช้เพื่อชำระภาษีและขอคืนภาษีในปีถัดไปนับจากปีที่กรมสรรพากรรับเรื่องการชำระภาษีแทนสามารถบังคับใช้ในการชำระภาษีโดยสมาชิกใหม่ในเครือที่เกี่ยวข้อง หากสมาชิกใหม่ไม่เห็นด้วย จะต้องยกเลิกการชำระภาษีแทนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้

ข้อ 4 สมาชิกแต่ละคนในเครือต้องระบุจำนวนภาษีที่สมาชิกแต่ละคนค้างชำระ

ข้อ 5 ในกรณีที่มีการชำระภาษีแทนในข้อ 1 ผู้ชำระภาษีแทนซึ่งเป็นสมาชิกในเครือจะได้รับเงินภาษีที่ชำระแทนให้กับผู้เสียภาษีโดยนำมาหักลบกับจำนวนภาษีคงค้างที่สมาชิกคนอื่นค้างชำระและจะต้องชำระดอกเบี้ยค้างชำระค่าปรับตามบทที่ 2 ของประมวลวิธีการชำระภาษีอันเป็นผลมาจากความผิดที่กระทำโดยผู้เสียภาษีซึ่งเป็นสมาชิกในเครือ

ข้อ 6 สมาชิกผู้เสียภาษีแต่ละคนในเครือจะต้องรับผิดชอบร่วมกันขอต่อผู้เสียภาษีแทนในกรณีที่มีการชำระภาษีแทนในข้อที่ 1 ที่และในกรณีที่เกี่ยวข้องรวมทั้งรับผิดชอบต่อดอกเบี้ยจากการค้างชำระและค่าปรับซึ่งผู้เสียภาษีแทนจะต้องจ่ายในภายหลังความรับผิดชอบนี้จำกัดเพียงจำนวนภาษี และค่าปรับซึ่งผู้เสียภาษีที่เป็นดอกเบี้ย สมาชิกของในเครือจะต้องรับผิดชอบตามข้อ 1

(คำแปล)

วันที่ 25 กรกฎาคม 2562

ราชกิจจานุเบกษาแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ฉบับ 1 จาก 202

### ส่วนที่ 1 หัวข้อที่ 1 ในประมวลวิธีการชำระภาษีแก้ไขดังต่อไปนี้

1. บทที่ 1 ข้อ 2 1° ได้แก้ไขเนื้อความใหม่ดังนี้: “ภาษีสำหรับบริการบางอย่างที่ให้บริการโดยบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัล”

“มาตรา 16 ค กรมสรรพากรอาจขอให้ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปแสดงเอกสารหรือหลักฐานที่กรมสรรพากรอาจร้องขอให้แสดงเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการคำนวณภาษี โดยไม่ถือว่าเป็นการเริ่มขอตรวจสอบบัญชี

กรมสรรพากรจะแจ้งคำขอดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีทราบอย่างชัดเจนในประเด็นที่เกี่ยวข้องและจะกำหนดระยะเวลา ในการให้คำตอบต่อกรมสรรพากรซึ่งอาจไม่น้อยกว่าสองเดือน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ให้คำตอบหรือไม่ได้แสดงข้อมูลอย่างเพียงพอต่อกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กำหนดกรมสรรพากรจะส่งหนังสือให้กับผู้ชำระภาษีอย่างเป็นทางการเพื่อให้หาคำตอบหรือรอกคำตอบภายในสามสิบวัน โดยจะระบุว่า “ประสงค์ให้คำตอบเพิ่มเติม” โดยหนังสือดังกล่าวจะต้องระบุขั้นตอนการประเมินภาษีโดยประมาณ ตามมาตรา 70 ก”

#### 1. แทรกย่อหน้าหลังวรรคที่สามมาตรา 48 ดังต่อไปนี้

“ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นเครื่องที่อ้างถึงในมาตราสมาชิก 1693 ส่วน ข ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปข้อความในย่อหน้าแรกของมาตรานี้เกี่ยวข้องกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบชำระหากไม่ได้เป็นสมาชิกในเครื่อง ด้วย ตามภาษีที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปและบทลงโทษที่เกี่ยวข้อง”

#### 2. ในย่อหน้าสุดท้ายของมาตรา 48 หลังจากคำว่ามาตรา 247 ให้ใส่คำว่า“ของประมวลนี้”

#### 3. ให้เพิ่มมาตรา 70 ก ในบทที่ 1 ข้อที่ 51 ข โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

“มาตรา 70 ก ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ตอบ ไม่เสร็จหรือไม่ได้ให้คำตอบอย่างเพียงพอต่อกรมสรรพากรภายในสามสิบวันหลังจากได้รับหนังสือแจ้งตามมาตรา 16 กรมสรรพากรอาจบังคับใช้กระบวนการประเมินภาษีแบบประมาณกับผู้เสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป”

#### 4. มาตรา 177 แก้ไขเนื้อความดังต่อไปนี้

มาตรา 177 เพื่อเป็นข้อยกเว้นเนื้อความในมาตรา 176 ย่อหน้าแรกว่าด้วยภาษีสำหรับบริการบางอย่างที่บริการโดยบริษัทขนาดใหญ่ในภาคดิจิทัลดังที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป กรมสรรพากรอาจใช้สิทธิในการปรับเปลี่ยนภาษีได้จนถึงสิ้นปีที่หกนับจากปีที่เรียกเก็บภาษีตามข้อกำหนดและเงื่อนไขในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป เพื่อเป็นข้อยกเว้นเนื้อความใน มาตรา 176 ย่อหน้าที่สอง



ว่าด้วยภาษีตามมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปกรมสรรพากรอาจใช้สิทธิในการปรับเปลี่ยนภาษีได้จนถึงสิ้นปีที่สืบนับจากปีที่เรียกเก็บภาษีตามข้อกำหนดและเงื่อนไขในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป

**ข้อที่ 3** แม้ว่ามาตรา 1693 วรรค 4 ข้อที่ 1 ประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปจะระบุไว้อย่างไรก็ตามภาษีที่ระบุในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปที่บังคับใช้ในปี 2562 กำหนดให้ชำระภาษีเพียงงวดเดียวตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีแบบภาษีมูลค่าเพิ่มธรรมดาตามมาตรา 287 ข้อที่ 1 และข้อที่ให้ชำระในเดือนตุลาคม
2. ผู้เสียภาษีในกรณีอื่น ๆ ที่มีสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานหลัก ให้ชำระภาษีอย่างช้าที่สุดในวันที่ 25 พฤศจิกายน ตามมาตรา 287 ข้อที่ 1

จำนวนภาษีตามงวดการชำระภาษีนี้อาจประเมินตามเกณฑ์ของรายได้ที่ได้รับในปี 2018 โดยพิจารณาจากบริการที่ต้องเสียภาษีในฝรั่งเศสร้อยละที่แสดงถึงส่วนแบ่งของบริการในประเทศฝรั่งเศสดังที่ระบุไว้ในมาตรา 299 วรรค 2 ข้อที่ 4 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปจะเริ่มประเมินตั้งแต่วันที่ประกาศพระราชบัญญัตินี้จนถึงวันที่ 31 ตุลาคม 2562 งวดการชำระภาษีที่เกินเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ข้อที่ 3 ประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป กำหนดตามจำนวนและร้อยละเดียวกัน ในการประเมินภาษีที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปที่ต้องชำระในปี 2019 จำนวนร้อยละที่แสดงถึงส่วนแบ่งของบริการในประเทศฝรั่งเศสซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 299 วรรค 2 ข้อ 4 ประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปจะประเมินตามระยะเวลาเริ่มตั้งแต่วันที่ประกาศพระราชบัญญัตินี้จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2562

**ข้อที่ 4** การชำระภาษีแทนที่ระบุไว้ในมาตรา 1693 ข ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปมีผลจนถึงวันที่ 31 ตุลาคม 2562 และจะมีผลในการชำระภาษีครั้งแรกหลังจากวันนั้นซึ่งเป็นภาษีคงค้างในปี 2562 ตามมาตรา 299 ประมวลกฎหมายภาษีทั่วไป

**ข้อที่ 5** รัฐบาลจะส่งรายงานต่อรัฐสภาก่อนวันที่ 30 กันยายนของทุกปีซึ่งเป็นรายงานเกี่ยวกับการเจรจาที่ดำเนินการภายในองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจเพื่อระบุและดำเนินการแก้ปัญหา ระหว่างประเทศโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อเสริมสร้างความเหมาะสมของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศในการพัฒนาเศรษฐกิจและเทคโนโลยีสมัยใหม่ รายงานนี้ระบุข้อเสนอแต่ละข้อที่ปรากฏในเอกสารการรับฟังความคิดเห็นสาธารณะในเดือนกุมภาพันธ์ 2562 หรือข้อเสนออื่นรวมทั้งจุดยืนของสาธารณรัฐฝรั่งเศส สหภาพยุโรป และศาลภาษีแต่ละแห่งที่มีอำนาจ พร้อมทั้งรายงานความคืบหน้าของการเจรจาโอกาสประสบความสำเร็จและ

ผลกระทบด้านงบประมาณการคลังการบริหารและเศรษฐกิจต่อบริษัทฝรั่งเศสและสาธารณรัฐฝรั่งเศส

นอกจากนี้รายงานดังกล่าวยังระบุถึงผลของการเจรจาอันเกี่ยวข้องกับภาษีสำหรับบริการดิจิทัลที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลภาษีทั่วไปและระบุวันที่นโยบายใหม่ในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศจะนำมาบังคับใช้แทน ภาษีดังกล่าว

#### มาตรา 2

ในกรณีที่รัฐบาลไม่ได้แจ้งล่วงหน้าเกี่ยวกับภาษีบริการดิจิทัลที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปต่อคณะกรรมการการยุโรปตา มาตรา 108 วรรค 3 ของสนธิสัญญาว่าด้วยการทำงานของสหภาพยุโรป รัฐบาลส่งรายงานชี้แจงต่อรัฐสภาเกี่ยวกับสาเหตุที่ไม่ได้แจ้งภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการการยุโรปภายใน ระยะเวลาสามเดือนหลังจากการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้

#### มาตรา 3

รัฐบาลจะยื่นรายงานการจัดทำบัญชีภาษีอากรธุรกิจในภาคการค้าต่อรัฐสภาภายในสามเดือนนับจากการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้โดยรายงานดังกล่าวระบุความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีระหว่างบริษัทพาณิชย์และบริษัทพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ออนไลน์โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทข้ามชาติโดยรายงานนี้ระบุข้อเสนอเพื่อให้บรรลุกรอบภาษีที่เป็นธรรมระหว่างรูปแบบการค้าต่าง ๆ

#### มาตรา 4

1. วรรคสองของมาตรา 219 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปให้เพิ่มประโยคว่า “เพื่อเป็นข้อยกเว้น กิจการที่เปิดตั้งแต่ 1 มกราคมถึง 31 ธันวาคม 2562 อัตราภาษีปกติอยู่ที่ร้อยละ 33.1/3 สำหรับผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าการค้าซื้อขายเท่ากับหรือมากกว่า 250 ล้านยูโรตามอัตราภาษีปกติในราชกิจจานุเบกษา สาธารณรัฐฝรั่งเศสฉบับที่ 1 จาก 202 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2562

2. ผลประกอบการที่กล่าวถึงในประโยคในมาตรา 219 ข้อ 1 วรรค 2 ของประมวลภาษีทั่วไป หมายถึงผลประกอบการที่ผู้เสียภาษีได้รับในระหว่างปีบัญชีหรือระยะเวลาที่จัดเก็บภาษี หมายถึงระยะเวลา 12 เดือนในส่วนของบริษัทแม่ของกลุ่มที่กล่าวถึงในมาตรา 223 ก หรือในมาตรา 223 ก วรรค 2 ในประมวลกฎหมายเดียวกันผลประกอบการประเมินจากผลประกอบการที่ได้จากการซื้อขายของแต่ละบริษัทในเครือ

3. ในวรรคแรกของมาตรา 84 ของกฎหมายเลขที่ 2017-1837 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2560 เกี่ยวกับการเงินสำหรับปี 2561 ให้ลบคำว่า “ข้อความที่เป็นผลมาจาก 10 ในข้อปัจจุบัน”

4. บทบัญญัติข้อ 1 และ 2 ใช้กับปีงบประมาณที่สิ้นสุดนับจากวันที่ 6 มีนาคม 2562



## มาตรา 5

ในปี 2563 รัฐบาลจะส่งรายงานต่อรัฐสภาก่อนวันที่ 30 กันยายนของทุกปีซึ่งเป็นรายงานผลการเสียภาษีที่ระบุไว้ในมาตรา 299 ของประมวลกฎหมายภาษีทั่วไปและผลกระทบทางเศรษฐกิจ รายงานนี้ยังระบุการกระจายรายได้จากภาษีตามประเภทของบริการที่กล่าวถึงในมาตราของบทความ 299 ข้อ 2 ในประมวลกฎหมายเดียวกันและยังระบุแหล่งผู้ชำระภาษีตามพื้นที่

พระราชบัญญัติฉบับนี้บังคับใช้เป็นกฎหมายของรัฐ

ทำที่กรุงปารีส วันที่ 24 กันยายน 2562

โดยประธานาธิบดีสาธารณรัฐฝรั่งเศส	นายเอมมานูแอล มาครง
นายกรัฐมนตรีสาธารณรัฐฝรั่งเศส	นายเอดูอา ฟิลลิป
รัฐมนตรีเศรษฐกิจและการคลัง	นายบรูโน่ เลอแมร์
รัฐมนตรีว่าการแผนและบัญชีสาธารณะ	นายเซราต์ ดาร์มาแนง
รัฐมนตรีว่าการแผนและบัญชีสาธารณะ	นายเซราต์ ดาร์มาแนง
เลขาธิการรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเศรษฐกิจและการเงิน	นายเซดริก โอ
และรัฐมนตรีว่าการแผนและบัญชีสาธารณะที่รับผิดชอบด้านดิจิทัล	

(1) งานเตรียมการร่างพระราชบัญญัติ: พระราชบัญญัติฉบับที่ 2019-759

สมาชิกแห่งชาติ:

ร่างแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติเลขที่ 1737

รายงานโดยนาย Joël Giraud ในนามของคณะกรรมการการเงินเลขที่ 1838 ความเห็นของนาย Benoit Potterie ในนามของคณะกรรมการเศรษฐกิจฉบับที่ 1800 ความเห็นของนาย Denis Masségli ในนามของคณะกรรมการการต่างประเทศเลขที่ 1819 การอภิปรายในวันที่ 8 และ 9 เมษายน 2562 และการบังคับใช้กฎหมายในวันที่ 9 เมษายน 2562 (TA 256)

## วุฒิสภา:

ร่างแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติรับรองโดยรัฐสภาฉบับที่ 452 (พ.ศ. 2561-2562)

รายงานโดย Mr Albéric de Montgolfier ในนามของคณะกรรมการการเงินเลขที่ 496 (2561-2562)

ข้อเสนอกรรมาธิการเลขที่ 497 (2561-2562);

การอภิปรายและการบังคับใช้กฎหมายในวันที่ 21 พฤษภาคม 2562 (TA no 101, 2561-2562)

## สมัชชาแห่งชาติ:

ร่างแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติโดยวุฒิสภาเลขที่ 1975

รายงานโดยนาย Joël Giraud ในนามของคณะกรรมการร่วมเลขที่ 2080

การอภิปรายและการบังคับใช้กฎหมายในวันที่ 4 กรกฎาคม 2562 (TA เลขที่ 304)

## วุฒิสภา:

รายงานโดยนาย Albéric de Montgolfier ในนามของคณะกรรมการร่วมเลขที่ 615 (2561-2562)

ข้อเสนอกรรมาธิการเลขที่ 616 (2561-2562);

การอภิปรายและการบังคับใช้กฎหมายในวันที่ 11 กรกฎาคม 2562 (TA no 132, 2561-2562)