

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย

Problems on income taxation from non-residents online sellers of Thailand

ปิยนันท์ ศรีทองทิม
Piyanan Srithongtim

บทความวิชาการ

คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร
ถนนแจ้งวัฒนะ แขวงอนุสาวรีย์ เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร 10220
Faculty of Humanities and Social Sciences Phranakhon Rajabhat University
Changwattana Road, Bangkhen Bangkok, 10220 Thailand
Corresponding author. Email: piyaumm@yahoo.com

Received: March 10, 2020

Revised: May 1, 2020

Accepted: May 7, 2020

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกรการขายสินค้าออนไลน์ที่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการขายสินค้าออนไลน์เป็นบุคคลธรรมดาที่อยู่ในต่างประเทศหรือเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น พบว่าหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรบัญญัติไม่อาจทำให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลดังกล่าวได้เลย ทั้งนี้เพราะกรการขายสินค้าออนไลน์นั้นไม่มีลักษณะทางกายภาพเพียงพอที่จะพิจารณาให้เข้าหลักเกณฑ์แหล่งเงินได้ของบุคคลธรรมดาอันจะทำให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีได้ และยังจัดเป็นเงินได้พึงประเมินจากการธุรกิจ การพาณิชย์ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยไม่มีภาระภาษีเงินได้ต่อประเทศไทยอีกด้วย ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ทั้งของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเพื่อให้สอดคล้องกับการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกิดขึ้นเหล่านี้ได้

คำสำคัญ: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การขายสินค้าออนไลน์

Abstract

Considering income taxation on online transactions, the study finds that Thai Revenue Code cannot enforce on sellers or traders, either natural or juristic person, who are not Thai residents or not registered, and do not have place of business in Thailand. This is because such online transactions or online shopping do not have an effective physical contact with Thailand in consideration of the nexus of personal or business income and tax. Consequently, Thailand should consider implementing the criteria for imposing income tax, especially on e-commerce transactions for such purpose.

Keywords: personal income tax; juristic person; online selling

บทนำ

ปัจจุบันนี้การทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านทางอินเทอร์เน็ตเป็นช่องทางที่เข้าถึงได้ง่าย และรวดเร็ว จึงทำให้ผู้ประกอบการต่าง ๆ นำระบบอินเทอร์เน็ตมาเป็นช่องทางในการค้าขายของตน เพราะสามารถขยายตลาดทางการค้าของตนได้อย่างกว้างขวาง รวดเร็ว และประหยัดต้นทุน ไม่ต้องมีหน้าร้านในลักษณะทางกายภาพ จึงทำให้การค้าขายสินค้าผ่านระบบอินเทอร์เน็ตหรือที่เรียกกันว่า “ขายสินค้าออนไลน์” (online shopping) เป็นที่นิยมอย่างมากและขยายตัวเพิ่มมากขึ้นอย่างรวดเร็ว การขายออนไลน์นี้ยังเป็นการสื่อสารที่ไร้พรมแดน ทุก ๆ คนสามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ได้โดยง่ายและสามารถติดต่อซื้อสินค้าได้สะดวก รวดเร็วขึ้น ทำให้ผู้ขายหรือผู้ประกอบการต่าง ๆ ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศต่างใช้ช่องทางนี้ในการทำธุรกิจการค้าของตน การขายสินค้าออนไลน์นั้นเป็นส่วนหนึ่งของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือที่เรียกโดยย่อว่า “E-Commerce” มาจากคำว่า “electronic commerce” ซึ่งตามพจนานุกรมศัพท์วิทยาศาสตร์ คณิตศาสตร์ และเทคโนโลยี ของสถาบันส่งเสริมการสอนวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี: สสวท.(The Institute for the Promotion of Teaching Science and Technology, 2018) ได้อธิบายว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การทำธุรกรรมซื้อขาย หรือแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการบนอินเทอร์เน็ต โดยเข้าเว็บไซต์เป็นสื่อในการนำเสนอสินค้าและบริการต่าง ๆ รวมถึงการติดต่อระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ทำให้ผู้เข้าใช้บริการจากทุกที่ทุกประเทศ หรือทุกมุมโลกสามารถเข้าถึงร้านค้าได้ง่ายและตลอด 24 ชั่วโมง โดยปกติการค้าขายสินค้านั้นต้องมีหน้าร้านหรือสถานที่สำหรับการขายสินค้า แต่การค้าขายสินค้าออนไลน์นั้นเพียงแต่ลงรายการสินค้า รูปสินค้า พร้อมรายละเอียดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องรวมถึงราคาสินค้าและการชำระเงินไว้ในเว็บไซต์ของผู้ขายหรือผู้ประกอบการ จากนั้นผู้บริโภคก็จะเข้ามาดูรายละเอียดเหล่านั้นหากเกิดความพึงพอใจและตกลงที่จะซื้อสินค้าก็จะดำเนินการชำระเงินตามรายละเอียดที่แสดงไว้ในเว็บไซต์ของผู้ขาย ผู้ขายก็จะจัดส่งสินค้ามายังผู้ซื้อตามวิธีการที่ตกลงกันไว้ในเว็บไซต์ ดังนั้นการค้าขายสินค้าออนไลน์จึงมีต้นทุนที่ต่ำกว่าการเปิดร้านหรือมีสถานที่ขายสินค้าจริงเพราะไม่ต้องลงทุนเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์ที่จะใช้เป็นร้านหรือสถานที่สำหรับประกอบการ อีกทั้งยังสามารถทำการขายสินค้าออนไลน์ได้โดยไม่จำกัดเวลาทำการเพราะเว็บไซต์ดังกล่าวบุคคลต่าง ๆ สามารถเข้าถึงและเยี่ยมชมได้ตลอดเวลา ในแง่ของการตลาดการค้าขายสินค้าออนไลน์ทำให้มีโอกาสขายได้มากขึ้นทั้งนี้เพราะผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตในปัจจุบันมีจำนวนมากและมีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้นในอนาคตจึงเป็นช่องทางที่จะทำให้ได้ลูกค้าเพิ่มมากขึ้นเป็นการขยายตลาดได้อย่างกว้างขวางมากกว่าการค้าขายสินค้าตามปกติ ประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่มีการขายของออนไลน์ได้รับความนิยมซึ่งถ้าผู้ขายหรือผู้ประกอบการเป็นคนไทยหรือนิติบุคคลไทยก็อาจไม่เป็นการยากเท่าใดนักในการที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้อันเนื่องจากการขายสินค้าออนไลน์เหล่านี้ เพราะผู้ประกอบการเหล่านั้นมักจะมีลักษณะทางกายภาพในประเทศไทย เช่น มีหน้าร้าน คลังสินค้า ตลอดจนมีการใช้สถาบันการเงินของไทยในการทำธุรกรรมทางการเงินเกี่ยวกับการค้านั้น แต่หากผู้ขายเป็นบุคคลต่างชาติหรือเป็นนิติบุคคลที่เกิดขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและก็ได้ไม่ได้เข้ามาในประเทศไทย กล่าวคือไม่มีลักษณะทางกายภาพใด ๆ ในประเทศไทย ไม่ว่าจะเปิดหน้าร้าน คลังสินค้า การมีตัวแทน หรือแม้แต่การใช้สถาบันการเงินของไทยในการทำธุรกรรมทางการเงินเกี่ยวกับการค้านั้น แต่กลับได้รับเงินได้จากการขายสินค้าของตนในประเทศไทย ผู้ขายเหล่านี้จะต้องมีภาระภาษีเงินได้ที่กับประเทศไทยอย่างไรบ้าง

สำหรับผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นชาวต่างประเทศหรือนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศนั้น จะมีภาระภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยหรือไม่ ต้องมาพิจารณาก่อนว่าผู้มีเงินได้ดังกล่าวเป็นผู้มีสัญชาติในประเทศใด หรือจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในประเทศใดก็เท่ากับเป็นนิติบุคคลสัญชาตินั้น เพราะหากเป็นผู้มีสัญชาติซึ่งมีข้อตกลงระหว่างประเทศในการจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (double taxation agreement: DTA) หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน” (double tax treaty) กับประเทศไทยแล้ว จำเป็นต้องพิจารณาภาระภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวก่อน ทั้งในกรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล อย่างไรก็ตามการขายสินค้าออนไลน์นั้นเมื่อมีการดำเนินการโอนค่าสินค้าไปยังผู้ขายอันทำให้ผู้ขายมีเงินได้ที่อาจจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยแล้วนั้น ผู้ขายซึ่งเป็นต่างชาติเหล่านี้จะทำการเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยได้อย่างไรกัน เพราะช่องทางในการขายสินค้าออนไลน์นั้นเอื้อให้ผู้มีเงินได้จากการขายสินค้าสามารถเลี่ยงภาระภาษีเงินได้ต่อประเทศไทยได้

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากต่างชาติที่เป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์

เมื่อการขายสินค้าออนไลน์ขยายตัวเพิ่มมากขึ้นในปัจจุบัน ส่งผลให้ผู้ขายมีเงินได้จากการขายสินค้าเป็นจำนวนมาก และแม้ประเทศไทยจะจัดให้มีการจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการเพื่อใช้ควบคุมและตรวจสอบการดำเนินการต่าง ๆ รวมทั้งภาระภาษีของผู้ประกอบการเหล่านี้ แต่ก็ยังเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีตามมาโดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่เป็นชาวต่างชาติ ด้วยเหตุนี้จึงควรทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรของไทยเสียก่อน เพื่อให้เห็นประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน ดังต่อไปนี้

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่จะมีภาระภาษีเงินได้ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

กรณีที่บุคคลดังกล่าวมีแหล่งเงินได้ภายในประเทศ โดยผู้มีเงินได้ที่เป็นคนสัญชาติใดหากได้รับเงินได้เนื่องจากงานที่ทำในประเทศไทย หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือทรัพย์สินซึ่งเกิดในประเทศไทย ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะจ่ายจากที่ใด ผู้มีเงินได้ก็ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทย อันเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 41 วรรคแรก แต่หากบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ไม่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ภายในประเทศตามวรรคแรกนี้ก็ต้องพิจารณาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ภายนอกประเทศเป็นลำดับถัดไป

สำหรับบุคคลธรรมดาที่มีแหล่งเงินได้จากภายนอกประเทศ จะต้องพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวกับประเทศไทยเสียก่อนตามมาตรา 41 วรรคท้าย กล่าวคือต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งจะพิจารณาจากระยะเวลาที่อยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะอยู่ติดต่อกันหรือเข้ามาเป็นระยะ ๆ แต่รวมกันแล้วในปีภาษีนั้นอยู่ในประเทศไทยนับระยะเวลาครบถ้วนแล้ว 180 วัน เมื่อเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามหลักการพิจารณาดังกล่าวแล้วก็จะเข้าองค์ประกอบแรกในการพิจารณาภาระภาษีเงินได้แก่ประเทศไทยต่อไป โดยพิจารณาองค์ประกอบต่อมาอันคือบุคคลธรรมดานั้นมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นจากภายนอกประเทศไทย ไม่ว่าจะ

เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และองค์ประกอบสุดท้ายคือบุคคลธรรมดาดังกล่าวนำเงินได้ตามองค์ประกอบที่สองนี้เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่มีเงินได้ จึงจะทำให้เงินได้ที่นำเข้ามาในประเทศไทยตกอยู่ในภาวะภาษีเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

หากผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของไทยก็ย่อมต้องนำเงินได้ของตนมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทยอย่างแน่นอนเพราะถือเป็นกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการของตน แต่หากเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ เราจำเป็นต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ที่เพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะในการค้าขายออนไลน์ที่ผู้ขายเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาวะภาษีเงินได้ของนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ กรณีแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย และ กรณีที่สอง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

กรณีแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแต่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำการกิจการในท้องถิ่นอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย นั่นหมายถึงถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเศที่นั้นย่อมต้องนำเฉพาะเงินได้ที่เป็นกำไรสุทธิอันเกิดจากการทำธุรกิจในประเทศไทยมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย แต่หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่ได้เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเศที่นั้น และให้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศไทย นอกจากนี้หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเศดังกล่าวนี้ได้จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นกำไรออกไปจากประเทศไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภothongที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีสอง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเศที่นั้นจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทยหรือไม่ ต้องพิจารณาตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตาม

มาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับจากประเทศไทยนั้น จะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทยก็เฉพาะแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(3) คือเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(4) คือเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล ตามมาตรา 40(5) คือเงินได้ประเภทค่าเช่าที่ได้รับ หรือตามมาตรา 40(6) คือเงินได้ประเภทค่าวิชาชีพอิสระ เท่านั้น หากพิจารณาเงินได้พึงประเมินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับแล้วไม่จัดอยู่ในประเภทของเงินได้พึงประเมินดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น ๆ ก็ไม่มีภาระภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทยแต่อย่างใด

จากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามที่กล่าวแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าประเทศไทยเรามีหลักการจัดเก็บที่ชัดเจนตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร แต่ในทางปฏิบัติหากบุคคลธรรมดานั้นมีสัญชาติในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็ต้องพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวว่าจะมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยอย่างไรบ้าง ส่วนนิติบุคคลที่เกิดขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้น ก็ต้องพิจารณาด้วยว่านิติบุคคลดังกล่าวจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศใด เพราะหากเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลดังกล่าวก็ต้องพิจารณาตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนก่อน ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนได้กำหนดให้มีการแบ่งสรรภาษีระหว่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้โดยให้เสียภาษีจากกำไรธุรกิจ (business profit) เฉพาะในประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้น และจะไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ อีก เว้นแต่กำไรทางธุรกิจนั้นเป็นของสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) ที่ตั้งอยู่ในประเทศแหล่งเงินได้ (Trashootam & Triwaranon, 1998)

แต่เนื่องจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีการขยายตัวอย่างรวดเร็วมากในปัจจุบัน โดยเฉพาะการขายสินค้าออนไลน์โดยผู้ขายหรือผู้ประกอบการที่เป็นทั้งบุคคลธรรมดา และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับผู้ขายออนไลน์ที่เป็นบุคคลธรรมดาที่เป็นคนต่างชาติ หรือบริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นหากได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากการขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้ซื้อที่อยู่ในประเทศไทย จะเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งผู้เขียนใคร่ขอแยกประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อง่ายต่อการทำความเข้าใจดังต่อไปนี้

กรณีที่ผู้ขายสินค้าออนไลน์เป็นบุคคลธรรมดาที่เป็นคนต่างชาติหรือแม้แต่บุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติไทย แต่มิได้เข้ามาประกอบกิจการโดยมีลักษณะทางกายภาพที่เป็นจุดเกาะเกี่ยวให้พิจารณาได้ว่าเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย เพราะการซื้อขายสินค้าออนไลน์นั้นผู้ขายจะอยู่ที่แห่งใดก็ได้ในโลกก็สามารถทำการค้ากับผู้ซื้อซึ่งอยู่ในประเทศไทยได้ โดยมีการโอนเงินเพื่อชำระราคาสินค้าผ่านทางช่องทางอิเล็กทรอนิกส์และผู้ขายจะส่งมอบสินค้าทางไปรษณีย์หรือระบบขนส่งไปยังผู้ซื้อ ดังนั้นหากบุคคลธรรมดาเป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อซึ่งอยู่ในประเทศไทย โดยที่ตัวผู้ขายนั้นมิได้เดินทางเข้ามาในประเทศไทยเลย เงิน

ได้จากการขายสินค้าดังกล่าวซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) กล่าวคือเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจจะตกอยู่ในภาระภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทยหรือไม่ เมื่อเราพิจารณาจากมาตรา 41 ประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นว่า บุคคลธรรมดาผู้ขายสินค้าออนไลน์นั้นไม่มีองค์ประกอบอันจะเข้าหลักที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามวรรคแรก เพราะไม่มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยเนื่องจากไม่ได้เข้ามาทำหน้าที่ในประเทศไทย หรือไม่มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทยเพราะถึงแม้จะขายสินค้าให้กับผู้ซื้อในประเทศไทย แต่ก็ไม่มีลักษณะทางกายภาพอันจะทำให้ถือได้ว่าประกอบกิจการในประเทศไทยเพราะการซื้อขายทำผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ อีกทั้งยังไม่ใช่เงินได้ที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สินในประเทศไทย ด้วยเหตุนี้ผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งไม่ได้อยู่ในประเทศไทยจึงขาดองค์ประกอบอันจะทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศ เมื่อมาพิจารณาตามวรรคสอง และวรรคท้ายของมาตรา 41 แหล่งเงินได้ภายนอกประเทศก็จะเห็นได้ชัดเจนว่าผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่เป็นบุคคลธรรมดานั้นไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยเลย จึงไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งเป็นการขาดองค์ประกอบแรกของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากแหล่งเงินได้ภายนอกประเทศ จากมาตรา 41 ประมวลรัษฎากร จึงทำให้เราเห็นได้ชัดเจนว่าผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งไม่ได้อยู่ในประเทศไทยนั้น ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทยแต่อย่างใด ถึงแม้ว่าผู้ขายนั้นจะได้รับเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้ซื้อที่อยู่ในประเทศไทยเป็นจำนวนมากก็ตาม

สำหรับกรณีผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่เป็นห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ ยิ่งเกิดเป็นช่องว่างทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศจากการขายสินค้าออนไลน์ได้ ยิ่งเป็นการค้าระหว่างประเทศด้วยแล้วการค้าขายทางออนไลน์ของผู้ประกอบการค้าส่วนใหญ่เป็นการประกอบธุรกิจในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนั้นรายได้จากการประกอบธุรกิจจึงเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้เสียเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้จะมีหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติอย่างไรนั้นขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในเพื่อใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ รวมถึงต้องพิจารณาหลักปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย (ถ้ามี) เมื่อพิจารณาจากการขายสินค้าออนไลน์ที่มีอยู่ในปัจจุบันเฉพาะที่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการนั้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะเห็นได้ว่ามีประเด็นที่น่าพิจารณาอยู่หลายประการ กล่าวคือ

ประเด็นแรก ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ขายสินค้าออนไลน์นั้นมีสำนักงาน สถานประกอบการถาวร หรือแม้แต่มีสถนสินค้าอยู่ในประเทศไทย แต่อาศัยช่องทางในการขายสินค้าของตนทางอินเทอร์เน็ต (ขายสินค้าออนไลน์) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเหล่านี้ย่อมมีลักษณะทางกายภาพเพียงพอที่จะพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย อันต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และหากมีการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยก็ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเพิ่มขึ้นอีก

ประเด็นที่สอง หากเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ขายสินค้าออนไลน์นั้นไม่มีสาขา สำนักงาน สถานประกอบการถาวร หรือคลังสินค้าอยู่ในประเทศไทยแต่มีบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย โดยอาศัยช่องทางในการขายสินค้าของตนทางอินเทอร์เน็ต (ขายสินค้าออนไลน์) ถึงแม้จะไม่มีสถานที่ในประเทศไทย แต่การที่มีบุคคลที่เป็นจุดเชื่อมโยงกับการได้เงินได้ในประเทศไทย โดยบุคคลนั้นอยู่ในประเทศไทยก็ย่อมแสดงว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นยังคงมีลักษณะทางกายภาพที่เพียงพอที่จะพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นประสงค์จะนำเงินกำไรออกจากประเทศไทยก็ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเพิ่มอีกหนึ่งฐาน

ประเด็นที่สาม การขายสินค้าออนไลน์นั้นผู้ขายหรือผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้นไม่จำเป็นต้องเข้ามาเปิดสำนักงาน สาขา สถานประกอบการถาวร หรือแม้แต่มียุติบัตรในในประเทศไทยแต่อย่างใด อีกทั้งยังไม่จำเป็นต้องที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเหล่านั้นจะต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเหล่านี้ก็สามารถขายสินค้าออนไลน์จนได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยได้อย่างมากมาย เพราะการขายสินค้าออนไลน์นั้นไม่จำเป็นต้องใช้สถานที่หรือบุคคลเพื่อเชื่อมโยงในการขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ มีเพียงเว็บไซต์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศสร้างขึ้นเพื่อแสดงข้อมูลสินค้าของตน ตลอดจนรายละเอียดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับระบบในการซื้อสินค้า ได้แก่ ระบบการเลือกซื้อสินค้า การชำระราคา เป็นต้น เพื่อให้ผู้ซื้อได้ทราบข้อมูล จนตัดสินใจซื้อ ตลอดจนชำระเงิน จากนั้นผู้ขายก็จะส่งสินค้ามาให้ผู้ซื้อซึ่งสามารถส่งตรงมาจากประเทศของผู้ขายได้โดยไม่ต้องมีคลังสินค้าในประเทศไทย ด้วยเหตุนี้การขายสินค้าออนไลน์ของผู้ขายหรือผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจึงไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จะสามารถปรับเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ ตามประมวลรัษฎากรได้ จึงไม่อาจถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเหล่านั้นประกอบกิจการในประเทศไทย

ประเด็นที่สี่ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ก็แต่เฉพาะเงินได้พึงประเมินบางประเภท อันได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) เท่านั้น แต่เงินได้จากขายสินค้าออนไลน์ของผู้ขายหรือผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เพราะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการธุรกิจการพาณิชย์ ซึ่งเมื่อพิจารณาตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วเงินได้พึงประเมินประเภทนี้ไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่งผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทย

จากลักษณะของการขายสินค้าออนไลน์ที่ผู้ขายสินค้าเป็นบุคคลต่างชาติหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศทำให้เราพบปัญหาที่อาจสรุปได้เป็นกรณีดังนี้

ปัญหาแรก คือ ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการขายสินค้าออนไลน์ระหว่างบุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทยและบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย เป็นกรณีที่บุคคลธรรมดาต่างชาติที่เป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้ซื้อซึ่งอยู่ในประเทศไทย โดยบุคคลธรรมดานั้นไม่ถือว่ามีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย เพราะมิได้มีหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย และไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หมายถึงไม่มีลักษณะทางกายภาพใด ๆ ที่จะทำให้เข้าองค์ประกอบการมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคแรก ดังนั้นผู้ขายสินค้าออนไลน์เหล่านี้จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับประเทศไทย ซึ่งถ้าจะเปรียบเทียบกับบุคคลธรรมดาผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในประเทศไทยแล้วผู้ขายที่อยู่ในประเทศไทยย่อมไม่อาจหลีกเลี่ยงภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้อย่างแน่นอน นั่นเป็นเพราะบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ซึ่งอยู่ในประเทศไทยนั้นย่อมต้องอาศัยสถาบันการเงินต่าง ๆ เพื่อใช้ในการรับชำระค่าสินค้าจากผู้ซื้อ และประเทศไทยก็ได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) พ.ศ. 2562 กำหนดให้สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น และผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายว่าด้วยระบบการชำระเงิน มีหน้าที่รายงานข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะในปีที่ล่วงมาต่อกรมสรรพากรภายในเดือนมีนาคมของทุกปี (มาตรา 3 สัตตรส) ซึ่งคำว่า “ธุรกรรมลักษณะเฉพาะ” นั้นตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ให้ความหมายสรุปได้ว่าเป็นธุรกรรมที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดในปีที่ล่วงมา อันได้แก่ การฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 3,000 ครั้งขึ้นไป และการฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 400 ครั้ง ทั้งยังมียอดรวมของธุรกรรมฝากหรือรับโอนเงินรวมกันตั้งแต่ 2,000,000 บาทขึ้นไป

จากพระราชบัญญัติฉบับนี้แสดงให้เห็นว่าบุคคลธรรมดาผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในประเทศไทย เมื่อใช้สถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายของไทย และได้รับชำระราคาสินค้าตรงตามเงื่อนไขของคำว่า “ธุรกรรมลักษณะเฉพาะ” ย่อมต้องถูกรายงานต่อกรมสรรพากร ทั้งนี้ก็เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ในปัจจุบันจึงเป็นการยากสำหรับผู้ขายสินค้าออนไลน์เหล่านี้จะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรได้ แต่หากเป็นบุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ซึ่งเป็นชาวต่างชาติและไม่ได้ใช้สถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายของไทยแล้วก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องรายงานเกี่ยวกับธุรกรรมลักษณะเฉพาะดังกล่าวให้กรมสรรพากร ทั้งที่เงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทยนั้นอาจจะมีจำนวนมาก ทำให้ประเทศไทยอาจสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ขายเหล่านี้ ซึ่งไม่เป็นธรรมกับบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในประเทศไทยอันอาจส่งผลกระทบต่อบุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทยขาดแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจที่ซื้อตรง โดยอาจอาศัยระบบสถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นของต่างประเทศมาเป็นสื่อกลางในการทำการค้าของตน เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการถูกรายงานอันจะกลายเป็นช่องทางหนึ่งในการหลีกเลี่ยงภาระภาษีเงินได้ตามกฎหมาย ส่วนกรณีเงินได้จากแหล่งเงินได้ภายนอกประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสองและวรรคท้ายนั้น ยังไม่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ขาย

สินค้าออนไลน์ที่เป็นชาวต่างชาติได้ เพราะผู้ขายเหล่านี้ไม่ได้เข้ามาในประเทศไทยอันจะทำให้ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ส่งผลให้ขาดหลักเกณฑ์ที่จะใช้พิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ขายเหล่านั้นได้

ปัญหาประการที่สอง คือความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายสินค้าออนไลน์ของนิติบุคคลต่างประเทศ เพราะกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หากเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยก็ยังคงมีลักษณะทางกายภาพให้ใช้เป็นจุดเกาะเกี่ยวในการจัดเก็บภาษีเงินได้ แต่หากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 แล้ว เงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์นั้นจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ที่ประเทศไทยไม่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้พึงประเมินประเภทนี้อันเกิดจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยได้ ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์เหล่านี้ได้เปรียบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศรายอื่น ๆ ที่ใช้ช่องทางปกติในการทำธุรกิจบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทยเองก็อาจถูกแย่งตลาด เพราะเป็นช่องทางขายที่มีความสะดวก รวดเร็ว สามารถลดต้นทุนในการบริหารจัดการ ที่สำคัญคือไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินอันเป็นการลดต้นทุนให้มีผลกำไรเพิ่มมากขึ้นได้อีก ถือเป็นปัจจัยที่จูงใจให้ผู้ขายหรือผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศหันมาใช้วิธีขายสินค้าออนไลน์เพิ่มขึ้น ประเทศไทยในฐานะแหล่งเงินได้อาจได้รับผลกระทบจากการสูญเสียรายได้เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศเหล่านี้ได้

ในปัจจุบันกรมสรรพากรมีความพยายามเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมสำหรับบุคคลผู้ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ โดยมีแนวโน้มจะออกกฎหมายภาษีอีคอมเมิร์ซ (e-commerce) ขึ้นมาบังคับใช้แต่กฎหมายฉบับนี้มุ่งประเด็นไปที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จากการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ได้กล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งที่ภาษีเงินได้นั้นเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้บุคคลผู้ขายสินค้าออนไลน์ในประเทศไทยเกิดความเสียเปรียบเพราะภาระภาษีเงินได้ย่อมถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งที่ต้องนำมาพิจารณาประกอบการคิดราคาสินค้าหรือบริการ เมื่อมีภาระภาษีเงินได้จึงทำให้ต้นทุนเพิ่มส่งผลให้สินค้าที่ขายนั้นมีราคาเพิ่มขึ้นไปด้วย ในขณะที่ผู้ขายสินค้าออนไลน์ซึ่งเป็นบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยกลับทำการขายสินค้าให้กับผู้ซื้อซึ่งอยู่ในประเทศไทยได้อย่างง่ายดายโดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย อันทำให้ราคาสินค้านั้นถูกกว่าเพราะไม่ต้องคำนึงถึงต้นทุนด้านภาษีเงินได้จึงเป็นการจูงใจให้ผู้ซื้อซึ่งเป็นคนไทยหันไปซื้อสินค้าของผู้ขายเหล่านี้มากกว่า

ปัญหาประการสุดท้าย คือ ความยากในการติดตามตรวจสอบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย เพราะผู้ขายสินค้าออนไลน์หากเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีลักษณะทางกายภาพในประเทศไทย เงินได้จากการรับชำระราคาสินค้านั้นส่วนใหญ่จะถูกโอนเข้าบัญชีเงินฝากของผู้ขายที่เปิดไว้กับสถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งอยู่ในบังคับที่องค์กรเหล่านั้นต้องรายงานบัญชีของผู้ขายดังกล่าวนี้หากเข้าหลักเกณฑ์ของกฎหมายไปยัง

กรมสรรพากร เพื่อกรมสรรพากรจะได้ทำการตรวจสอบว่ามาจากธุรกิจออนไลน์หรือไม่ แต่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยไม่จำเป็นต้องเปิดบัญชีเงินฝากไว้กับสถาบันการเงินในประเทศไทย และไม่จำเป็นต้องใช้บริการของผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งมีอยู่ในประเทศไทย จึงไม่มีสัญญาณใด ๆ ให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบได้ เท่ากับเป็นการได้เปรียบ ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าถึงเวลาแล้วที่ประเทศไทยควรจะมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบันที่เป็นยุคพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเป็นธรรม

ดังที่ได้กล่าวถึงแล้วข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าในเรื่องการจัดเก็บภาษีนี้นั้น ควรมีความเป็นธรรมและเท่าเทียมกันสำหรับผู้มีเงินได้ที่ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาที่ขายสินค้าออนไลน์ในประเทศไทยหรือบุคคลธรรมดาซึ่งอยู่ในต่างประเทศที่ขายสินค้าออนไลน์ หรือแม้แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่ว่าจะเกิดตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ และไม่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้นจะประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยหรือไม่ ทั้งนี้เพราะการใช้ช่องทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับการขายสินค้าออนไลน์นั้นเป็นช่องทางการค้าขายที่แพร่หลาย เข้าถึงง่าย เป็นที่นิยม และต้นทุนต่ำกว่ามีลักษณะทางกายภาพ ซึ่งมีแนวโน้มจะขยายตัวเพิ่มขึ้นอีกในอนาคต ประเทศไทยจึงจำเป็นต้องหามาตรการทางกฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหาค่าไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งผู้เขียนมีประเด็นความเห็นที่จะเสนอต่อไปนี้

ประเด็นแรก การทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ เนื่องจากการขายสินค้าออนไลน์เป็นช่องทางที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพ ประกอบกับหากเป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในต่างประเทศ และมีการส่งมอบสินค้าจากต่างประเทศ เมื่อพิจารณาแล้วจะไม่เข้าองค์ประกอบใด ๆ ในการที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ นิติบุคคลก็เช่นเดียวกัน ถ้าผู้ขายสินค้าออนไลน์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ และไม่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย เงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ก็ต้องถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศไทยอีก ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นช่องทางที่จะทำให้ผู้ขายสินค้าออนไลน์เหล่านี้เข้าระบบภาษีอากรในประเทศไทย จึงควรกำหนดให้เงินได้ที่จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าออนไลน์เหล่านี้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ทำนองเดียวกันกับมาตรา 69 ทวิ กล่าวคือควรกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นผู้ซื้อซึ่งอยู่ในประเทศไทยหักภาษี ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กฎหมายกำหนดสำหรับเงินได้ที่จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในต่างประเทศ และให้เงินจำนวนดังกล่าวถูกโอนทางอิเล็กทรอนิกส์เข้าไปยังบัญชีของกรมสรรพากรทันที โดยเป็นบัญชีสำหรับภาษีเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ของผู้ขายต่างประเทศเพื่อเป็นการง่ายที่จะนำหลักฐานมายื่นเพื่อขอคืนภาษีในภายหลัง

ประเด็นที่สอง การกำหนดวิธีการที่ทำให้กรมสรรพากรสามารถติดตามตรวจสอบภาระภาษีของผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทยได้ เนื่องจากผู้ซื้อจะทราบได้อย่างไรว่าตนมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีนี้อาจใช้สถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์เข้ามาช่วยเหลือผู้ขายเวลาชำระเงินผ่านระบบออนไลน์ โดยควรตั้งค่าธรรมเนียมของการโอนเงินไว้ว่าเป็นค่าสินค้า ซึ่งโดยปกติการโอนเงินผ่านทางช่องทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นสถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์จะต้องสอบถามรหัสลับหรือส่งรหัสลับที่เรา

เรียกว่า “OTP” (one-time password) มาให้ผู้ซื้อสินค้าป้อนข้อมูลเข้าระบบเสียก่อนจึงจะทำให้การชำระเงินเสร็จสมบูรณ์ ซึ่ง OTP นั้นเป็นชุดรหัสผ่านที่ใช้ครั้งเดียวที่ระบบได้สร้างขึ้นเพื่อความปลอดภัยในการทำธุรกรรมทางอินเทอร์เน็ต เป็นตัวเลข 6 หลักที่ถูกส่งไปยัง SMS เพื่อใช้ตรวจสอบและยืนยันการเป็นเจ้าของบัญชีก่อนการเข้าถึงและการเปลี่ยนแปลงข้อมูลส่วนตัวต่าง ๆ ซึ่งจะมีอายุประมาณ 3 นาที เป็นการช่วยให้การทำธุรกรรมทางการเงินผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ตมีความปลอดภัยมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้หากผู้ซื้อกรอกข้อมูลขอโอนเงินเพื่อชำระราคาสินค้าจากผู้ขายสินค้าออนไลน์ เมื่อป้อนรหัสว่าเป็นชำระค่าสินค้าแล้ว ทางสถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์สามารถบันทึกข้อมูลก่อนทำการส่งรหัสกลับไปหรือ ปลดล็อกการโอนเงินให้ผู้ซื้อได้ การบันทึกดังกล่าวนี้สถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์จะต้องรายงานต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาตรวจสอบทางเดินของเงินได้ในการพิจารณาภาระภาษีเงินได้ของผู้ขายสินค้าออนไลน์ต่อไป

ประเด็นที่สาม กำหนดวิธีการให้ผู้ประกอบการที่ถูกหักภาษีเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์สามารถโต้แย้งเกี่ยวกับภาระภาษีของตนได้ เป็นการเปิดช่องทางให้ผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่ถูกหักเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้ซื้อซึ่งอยู่ในประเทศไทยนั้น ได้นำหลักฐานมายื่นต่อกรมสรรพากรเพื่อขอคืนภาษีเงินได้ในส่วนที่ถูกหัก หากพิจารณาแล้วเห็นว่าตนไม่มีภาระภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยแต่อย่างใด โดยการเข้าถึงข้อมูล การชี้แจงเหตุผล การอ้างพยานหลักฐาน เพื่อขอคืนเงินได้ส่วนที่ถูกหักนั้นควรจะทำการยื่นผ่านระบบอินเทอร์เน็ตเพื่อความสะดวก และง่ายต่อการตรวจสอบ อีกทั้งการคืนเงินได้ที่ถูกหักก็ควรคืนโดยผ่านระบบการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งนี้เพื่อให้มีหลักฐานสามารถอ้างอิงและใช้ตรวจสอบได้ในภายหลัง

ประเด็นที่สี่ การสร้างความเข้าใจให้ผู้บริโภคทุกคนตระหนักถึงความสำคัญในการจัดเก็บภาษีอย่างถูกต้องและเป็นธรรม ทั้งนี้โดยการประชาสัมพันธ์เผยแพร่ข่าวสารและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ให้ประชาชนได้รับรู้รับทราบ เพื่อให้เกิดความเข้าใจและปฏิบัติตนได้อย่างถูกต้อง อันเป็นการช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งยังช่วยป้องกันไม่ให้ประเทศไทยเสียเปรียบทางการค้ากับประเทศอื่น ๆ โดยการประชาสัมพันธ์นั้นอาจใช้ช่องทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ในการเผยแพร่เพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องเข้าใจ เช่น เมื่อมีการสั่งซื้อสินค้าออนไลน์จากผู้ขายต่างประเทศ ก่อนที่จะมีการรับรองตัวตนเพื่อชำระเงินค่าสินค้าให้มีหน้าตาขนาดเล็กขึ้นเพื่ออธิบายแก่ผู้ซื้อว่าเงินจากการชำระราคานั้นจะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้เพื่อนำส่งให้กับประเทศไทยตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

อนึ่ง ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้เขียนวิเคราะห์ไว้ดังกล่าวแล้วข้างต้นนั้นเป็นเพียงการนำเสนอเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในต่างประเทศได้เท่านั้น แม้ว่าภาษีเงินได้จะมีฐานภาษีมาจากรายรับซึ่งเป็นรายได้ที่ดูจะมีสัดส่วนน้อยกว่าภาษีฐานการบริโภคอย่างเช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีก็ควรหาแนวทางจัดเก็บให้ทั่วถึงและเท่าเทียมกันไม่ว่าจะเป็นผู้ขายสินค้าออนไลน์ในลักษณะใดก็ตาม

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

ปัจจุบันและในอนาคตมีแนวโน้มที่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะการขายสินค้าออนไลน์ ซึ่งเมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลแล้ว พบว่า

เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นระหว่างผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในประเทศไทย และผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ต่างประเทศ ทั้งนี้เพราะบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทยหากได้เงินค่าสินค้าที่ขายออนไลน์จากประเทศไทยก็ไม่อาจปรับให้เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 41 ซึ่งจะให้มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยได้ ส่วนผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยก็เช่นเดียวกัน เงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ให้กับผู้ขายเหล่านี้เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (8) คือ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ ซึ่งไม่อยู่ในบังคับตามมาตรา 70 ที่จะให้มีภาระภาษีเงินได้ต่อประเทศไทยได้เช่นเดียวกัน ทำให้ประเทศไทยไม่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้ในส่วนนี้ได้เป็นจำนวนมาก ทั้งยังส่งผลกระทบต่อผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่อยู่ในระบบภาษีของประเทศไทยเอง เพราะการที่ไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีทำให้ต้นทุนสินค้าถูกลงและขายได้ในราคาที่ถูกลงกว่าจนทำให้ผู้ซื้อหันไปซื้อสินค้าออนไลน์จากผู้ขายสินค้าที่มีราคาต่ำกว่า อันเป็นการได้เปรียบทางการตลาด

ดังนั้น ผู้เขียนจึงใคร่ขอเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ขายสินค้าออนไลน์ที่ไม่ได้อยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ด้วยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในขั้นตอนการชำระเงินผ่านทางช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยให้เงินที่ถูกหักนั้นถูกนำเข้าสู่สรรพากรในทันทีที่มีการชำระราคาสินค้า กำหนดหน้าที่ให้สถาบันการเงินหรือผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ซื้อกำหนดรหัสการทำธุรกรรมทางการเงินเพื่อให้ทราบว่าเป็นเงินจำนวนนั้นเป็นเงินสำหรับชำระค่าสินค้าแล้วรายงานต่อกรมสรรพากรเพื่อให้สามารถตรวจสอบได้ ทั้งยังอำนวยความสะดวกให้กับผู้ขายสินค้าออนไลน์เองในการยื่นเอกสารหลักฐานผ่านทางช่องทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อขอคืนเงินจำนวนที่หักไว้ในกรณีที่พิสูจน์ได้ว่าตนไม่มีภาระภาษีเงินได้ที่จะต้องจ่ายให้กับประเทศไทย อย่างไรก็ตามการเผยแพร่ข้อมูล การประชาสัมพันธ์ ตลอดจนการทำความเข้าใจกับประเทศต่าง ๆ ยังคงเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องทำควบคู่กันไปเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นในอนาคต

เอกสารอ้างอิง

- The Institute for the Promotion of Teaching Science and Technology (IPST). (2018) *Photchanānukrom sap wittayaśāt khanittasāt læ theknōlōyī* [Dictionary of Science, Mathematics and Technology]. Retrieved from <https://escivocab.ipst.ac.th/> (in Thai)
- สถาบันส่งเสริมการสอนวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี (สสวท.). (2018). *พจนานุกรมศัพท์วิทยาศาสตร์ คณิตศาสตร์ และเทคโนโลยี*. สืบค้นจาก <https://escivocab.ipst.ac.th/>
- Investment news team. (2019, December 25). *Sanphakōṅ sang bæṅg song khōmūn thurakam thāṅg kāṅgcaēn* 2020, Jan. [Revenue Department ordered banks send information financial transactions Jan 2020]. Retrieved from. <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/859586> (in Thai)
- ทีมข่าวการเงินการลงทุน. (2563). สรรพากรสั่งแบงก์ส่งข้อมูลธุรกรรมทางการเงิน ม.ค. 63. *กรุงเทพธุรกิจ*. สืบค้นจาก <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/859586>
- Katchwattana, P. (2019). *Botlongthot kotmai 'iphemēn (e-payment) pi 2019 thi khon khai khong 'oṅnalai to 'ong ru koṅ khit cha liang phasi*. [Penalty law for e-payment Year 2019 that online sellers must know before thinking about tax evasion]. Retrieved from <https://www.salika.co/2019/03/23/e-payment-law-2562-online-seller/> (in Thai)

- ประอรพิต กัษรฐวัฒนา [Praornpit Katchwattana]. (2562). บทลงโทษกฎหมายอีเพย์เมนต์ (e-Payment) ปี 2562 ที่คนขายของออนไลน์ต้องรู้ก่อนคิดจะเลี้ยงภาษี. สืบค้นจาก <https://www.salika.co/2019/03/23/e-payment-law-2562-online-seller/>
- Kulkattimas, B. (2016). *Señ lōk : kañ pōngkan kañ liāng phasī Thailand Tax Updates*. [World trends: Tax evasion prevention] Retrieved from <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/01/thailand-tax-updates-29december2016.html> (in Thai)
- เบญจมาศ กุลกัฒติมาส. (2559). *เทรนด์โลก: การป้องกันการเลี่ยงภาษี. Thailand Tax Updates*. สืบค้นจาก <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/01/thailand-tax-updates-29december2016.html>
- Kulkattimas, B. (2019). *Wiātnam̄ čha čhat kep phasī čhak thurakit e-commerce tāng čat̄*, Column ASEAN. [Vietnam will levy taxes from foreign e-commerce businesses]. Retrieved from <https://www.posttoday.com/aec/column/596009> (in Thai)
- เบญจมาศ กุลกัฒติมาส. (2562). *เวียดนามจะจัดเก็บภาษีจากรธุรกิจ e-commerce ต่างชาติ, คอลัมน์ ASEAN*. สืบค้นจาก <https://www.posttoday.com/aec/column/596009>
- Pongwitthayaphanu, P. (2019). *Kotmāi e-payment nai pīnī kap phonkrathop nai pī nā*. [E-payment law this year and the impact next year]. Column Pawoot.com Retrieved from <https://www.prachachat.net/ict/news-308232> (in Thai)
- ภาวู พงษ์วิทย์ภานุ. (2562). *กฎหมาย e-payment ในปีนี้กับผลกระทบในปีหน้า*. คอลัมน์ Pawoot.com สืบค้นจาก <https://www.prachachat.net/ict/news-308232>
- Puangpayom, T. (2017). *Kotmāi læ phasī kieokhōng kap thurakit e-commerce yāngrai* [How are laws and taxes relevant to e-commerce businesses?]. Retrieved from http://www.rd.go.th/saraburi/hotcolumn/2560/May17_ecommerce.pdf (in Thai)
- ธัญญารัตน์ พวงพะยอม. (2560). *กฎหมายและภาษีเกี่ยวข้องกับธุรกิจ e-commerce อย่างไร?*. สืบค้นจาก http://www.rd.go.th/saraburi/hotcolumn/2560/May17_ecommerce.pdf
- Sriphotjanart, N. (2018). *Næōthāng kanchatkep phasī nai yuk sēthakit dichithan. (Digital Economy) [Taxation guidelines in the digital economy era]*. Retrieved from <http://www.fpo.go.th/main/getattachment/General-information-public-service/Tax-Policy-Journal/8166/Edition-1-Volume-55.pdf.aspx> (in Thai)
- ณัฐพล ศรีพจนารถ. (2561). *แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy). Tax Policy Journal*. สืบค้นจาก <http://www.fpo.go.th/main/getattachment/General-information-public-service/Tax-Policy-Journal/8166/Edition-1-Volume-55.pdf.aspx>
- Tantichattanon, S. (2016). *Sathānprakōpkān thāwōk nai bōribot kotmāi Thai*. [Permanent establishments in the context of Thai law] (Doctoral dissertation) Thammasat University, Bangkok. (in Thai)
- สรุรงค์ ตันติจิตตานนท์. (2559). *สถานประกอบการถาวรในบริบทกฎหมายไทย (ดุซงึนินพนธ์)*. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ.
- Trashootam, C. and Triwaranon, T. (1998). *International tax planning*. Bangkok: Winyuchon. (in Thai)
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และธนินญา ไตรวรานนท์. (2541). *การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.