

ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในการจ่ายเงินค่าสิทธิ
และค่าบริการอื่นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ในต่างประเทศ

โดย

นายประภาศ คงเอียด
ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร
หลักสูตรวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 56
ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช 2556 - 2557

บทคัดย่อ

เรื่อง “ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น
ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ”

ลักษณะวิชา การเมือง

ผู้วิจัย นายประภาส คงเอียด

หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 56

งานวิจัยฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเกี่ยวกับหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร
ในส่วนที่ของภาษีได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร ในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น
ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อศึกษาวิเคราะห์เกี่ยวกับการจำแนก
ประเภทและจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี โดยศึกษาวิเคราะห์จากคำอธิบายและแนวทางการตีความ
เกี่ยวกับเงินค่าสิทธิตามต้นแบบสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุน (The Model
Convention with Respect to Taxes on Income and Capital) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ
และการพัฒนา (Organization on Economic Cooperation and Development : OECD) ความตกลงทั่วไป
ว่าด้วยศุลกากรและการค้า (The General Agreement on Tariffs and Trade) ขององค์การการค้าโลก
(World Trade Organization : WTO) เพื่อศึกษาวิเคราะห์ความสัมพันธ์ในการเสียภาษีเงินได้
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร เกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ และการกำหนดราคา
ของที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเสียภาษีศุลกากร ตลอดจนการศึกษวิเคราะห์แนวทางการ
ตีความของกรมสรรพากร กรมศุลกากร และแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา เพื่อวิเคราะห์ปัญหา
และกำหนดแนวทางแก้ไขการบังคับใช้กฎหมายให้สอดคล้องกัน ระหว่างการจัดเก็บภาษีของ
กรมสรรพากรและกรมศุลกากร ในกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

ผลการวิจัยพบว่า การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ในต่างประเทศ มีปัญหาเกี่ยวกับการตีความเพื่อจำแนกประเภทและการกำหนดจำนวนระหว่างเงิน
ค่าสิทธิกับค่าบริการอื่น ซึ่งจะมีผลต่อการเสียหรือไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีในอัตราที่แตกต่าง
กัน นอกจากนี้ยังส่งต่อการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ระหว่าง
ประเทศ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนการเสียภาษีศุลกากร เมื่อมีการนำของเข้ามาจาก
ต่างประเทศ และการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้านั้น แนวคำ
พิพากษาศาลฎีกา และแนวทางการตีความเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ

กรมสรรพากรและกรมศุลกากรไม่สอดคล้องกัน ส่งผลกระทบในการบริหารและจัดเก็บภาษีของรัฐโดยรวม

ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะ ให้มีการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และคำวินิจฉัยอากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพื่อกำหนดเกี่ยวกับการจำแนกประเภทและจำนวนเงินได้สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นที่มีการจ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร และการตีความเรื่องเงินค่าสิทธิที่เกี่ยวกับของที่นำเข้า ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร เพื่อให้การบริหารและจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรและกรมศุลกากรมีความสอดคล้องต่อกัน ซึ่งจะสามารถแก้ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร ที่เกี่ยวกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

คำนำ

การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นนิติบุคคลในต่างประเทศ อาจจะมีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติ ศุลกากร พุทธศักราช 2469 ในเรื่องการตีความเพื่อจำแนกประเภทและการกำหนดจำนวนระหว่าง เงินค่าสิทธิกับค่าบริการอื่น ซึ่งจะมีผลต่อการเสียหรือไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีในอัตราที่ แตกต่างกัน ส่งต่อการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในกรณีที่มีการนำของเข้ามาจากต่างประเทศ และการ จ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นมีส่วนเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้านั้น

จากการวิจัยพบว่า การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นนิติบุคคล ในต่างประเทศ มีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่สอดคล้องกันระหว่างกรมสรรพากรและกรม ศุลกากร จึงได้ทำการศึกษาวิเคราะห์ในเรื่องนี้ เพื่อกำหนดแนวทางในการบริหารและจัดเก็บภาษีให้ มีความสอดคล้องต้องกัน ซึ่งจะสามารถแก้ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรได้อย่างมี ประสิทธิภาพ

(นายประภาส คงเอียด)

นักศึกษาระดับปริญญาโท วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร

หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 56

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
คำนำ	ค
กิตติกรรมประกาศ	ง
สารบัญ	จ
บทที่ 1 บทนำ	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	4
ขอบเขตของการวิจัย	4
วิธีดำเนินการวิจัย	5
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	5
บทที่ 2 การจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ	6
ความหมายของเงินค่าสิทธิและค่าบริการ	6
การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ	12
การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ	18
การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการระหว่างประเทศ	21
การจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินค่าสิทธิระหว่างประเทศ	22
บทที่ 3 แนวทางการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ	
ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ	25
การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัท	
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ	25
การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการระหว่างประเทศ	26
การจัดเก็บภาษีศุลกากรในการนำเข้าสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินค่าสิทธิ	
และค่าบริการระหว่างประเทศ	41

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 4	
วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิ	
และค่าบริการ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ	52
ปัญหาการจำแนกประเภทเงินได้สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ	52
ปัญหาการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นค่าสิทธิและค่าบริการ	58
ปัญหาการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อน ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจาก	
หรือในประเทศไทย	60
ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิ	
และค่าบริการ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ	62
บทที่ 5	
สรุป และข้อเสนอแนะ	66
สรุป	66
ข้อเสนอแนะ	67
บรรณานุกรม	73
ภาคผนวก	75
ผนวก ก	76
ผนวก ข	91
ผนวก ค	93
ประวัติย่อผู้วิจัย	106

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรคือมาตรการอย่างหนึ่ง ในการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชน ไปสู่ภาครัฐ (The Movement Measure of Resources from Private Sector to Public Sector) เนื่องจากรัฐมีความจำเป็นต้องจัดหารายได้ มาเพื่อใช้จ่ายในกิจการของรัฐที่เป็นประโยชน์ในการพัฒนาประเทศ กฎหมายภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายที่มีประสิทธิภาพ จึงมีความสำคัญต่อความมั่นคงของชาติในทางเศรษฐกิจ ทั้งในส่วนที่เป็นกลไกในการหารายได้และการเสริมสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability) ในทางกลับกัน หากมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ไม่ถูกต้องตามหลักการและเจตนารมณ์ที่กำหนดไว้ ก็ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี และความไม่มีประสิทธิภาพของรัฐในการบริหารและจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ หากเป็นการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมเดียวกัน (One Transaction) โดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐตั้งแต่สองรัฐขึ้นไป (Two or More Jurisdictions) ถ้ามีการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่สอดคล้องต่อหลักการของภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Tax Practices) ก็อาจส่งผลกระทบต่อความร่วมมือระหว่างประเทศ ในทางการค้าและการลงทุน (International Trade and Investment) และในที่สุดก็อาจส่งผลกระทบต่อรวมต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ

การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น โดยผู้จ่ายซึ่งเป็นบุคคลในประเทศไทย ได้จ่ายเงินดังกล่าวให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศนั้น จะมีปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรเกิดขึ้นอยู่เสมอ ซึ่งเป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกันระหว่างภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมสรรพากร และภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมศุลกากร ในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการตีความของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินค่าบริการ ที่จ่ายให้แก่ผู้รับ ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้จำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินไว้ 8 ประเภท ตามมาตรา 40

คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน (มาตรา 40(1)) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ (มาตรา 40(2)) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น (มาตรา 40(3)) ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือผลได้จากการลงทุน (มาตรา 40(4)) เงินได้จากการให้เช่าหรือเช่าซื้อ ทรัพย์สิน (มาตรา 40(5)) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ (มาตรา 40(6)) เงินได้จากการรับเหมา (มาตรา 40(7)) และ เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ หรือเงินได้อื่น ๆ (มาตรา 40(8))

กรณีที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่ผู้รับ ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลในต่างประเทศนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่กำหนด ภายใน เจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน ปัญหาในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นคือ กรณีที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ได้ให้บริการแก่บุคคลในประเทศไทย เมื่อมีการ จ่ายเงินค่าบริการออกไปจากประเทศไทย ให้แก่ผู้รับในต่างประเทศดังกล่าว จะมีปัญหาการตีความ ว่า เงินค่าบริการที่จ่ายออกไปนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดระหว่างเงินได้จากหน้าที่หรือ ตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หรือเงินได้จาก ธุรกิจ การพาณิชย์ หรือเงินได้อื่น ๆ ตามมาตรา 40(8) ซึ่งหากถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ผู้จ่าย ก็มีหน้าที่ต้องหักภาษีนำส่ง แต่ในทางกลับกันหากถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) ผู้จ่ายก็ไม่มีหน้าที่ ต้องหักภาษีนำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่กรมสรรพากรมักจะตีความให้ถือเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(2) เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ จึงมีปัญหาว่าเป็นการปฏิบัติที่ถูกต้อง สอดคล้องกับ หลักการในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศหรือไม่

2. การจ่ายเงินค่าบริการให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน ต่างประเทศ หากค่าบริการที่จ่ายไปถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิ (Royalty) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(3) ก็จะมีหลักปฏิบัติในการหักภาษีนำส่งแตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่น เนื่องจากจะต้อง พิจารณาถึงสัญญาที่เกี่ยวกับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) สำหรับ ภาษีที่เก็บจากเงินได้และเงินทุน (Tax on Income and Capital) ซึ่งมีเงื่อนไขและอัตราที่จะต้องหัก ภาษีนำส่งแตกต่างกันไป ตามสัญญาภาษีซ้อนที่ตกลงกันไว้ในแต่ละฉบับ ปัญหาที่เกิดขึ้นคือเงินได้ ที่จ่ายออกไปจะถือเป็นเงินค่าสิทธิ หรือเป็นส่วนหนึ่งของความตกลงในการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือไม่ การตีความกฎหมายและสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละกรณี จึงส่งผลกระทบต่อผู้จ่ายเงินได้

ออกไปให้แก่ผู้รับในต่างประเทศ ว่าจะมีหน้าที่ต้องหักภยานำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 หรือสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่

3. การจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นให้แก่ผู้รับในต่างประเทศ นอกจากจะมีภาระในการหักหรือนำส่งภยานำส่งเงินได้ดังกล่าวแล้ว ยังมีปัญหาต่อเนื่องไปถึงเรื่องการนำส่งภยานำส่งเงินได้เพิ่มด้วย เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสอง ได้กำหนดว่า “การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร” ดังนั้น ผู้ที่ให้บริการแม้จะเป็นบุคคลที่อยู่ในต่างประเทศ หากได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ก็ย่อมถือว่าผู้ให้บริการในต่างประเทศดังกล่าว เป็นผู้ที่ได้ให้บริการในราชอาณาจักร และประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้ ผู้จ่ายเงินค่าบริการแก่ผู้รับในต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินภยานำส่งเงินได้เพิ่มด้วย ตามมาตรา 83/6(2)

นอกจากนี้ ถ้าหากการจ่ายเงินค่าบริการดังกล่าวโดยเฉพาะค่าบริการที่เป็นค่าสิทธิ นั้นมีความเกี่ยวข้องกับการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร กฎหมายก็ได้กำหนดให้ต้องนำค่าสิทธิที่จ่ายออกไปมารวมเป็นมูลค่าของของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย ซึ่งผู้นำของเข้ามีหน้าที่ต้องสำแดงไว้ในใบขนขาเข้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสิบสอง ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร อีกด้วย

จึงเห็นได้ว่าการบังคับใช้กฎหมายทั้งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรเอง โดยตรง ตามข้อ 1 และข้อ 2 และในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรและกรมศุลกากรตามข้อ 3 หากมีความไม่สอดคล้องกัน ก็ย่อมส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี เกิดต้นทุนต่อการปฏิบัติตามกฎหมาย (Cost of Compliance) รวมทั้งต้นทุนของรัฐเองในการบริหารจัดการและจัดเก็บภาษี (Cost of Administration) ด้วย และหากเป็นการบังคับใช้กฎหมาย ที่ไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ก็ย่อมส่งผลต่อการไม่ยอมรับหรือความเชื่อมั่นต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ (International Transaction) หรือการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ (International Trade and Investment) และอาจส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ด้วยการศึกษาวเคราะห์เพื่อหามาตรการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่เหมาะสมร่วมกัน ระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากร จึงเป็นแนวทางหนึ่งที่จะส่งผลให้การบริหารจัดการเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ก่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อนักลงทุน ตลอดจนบุคคลและองค์กรที่เกี่ยวข้องในระบบเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาเกี่ยวกับหลักการทางภาษีอากร และหน้าที่ในการเสียหรือนำส่งภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นโดยบริษัทหรือบุคคลในประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
2. เพื่อศึกษาวิเคราะห์เกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ ในการเสียภาษีระหว่างเงินค่าสิทธิกับค่าบริการอื่น รวมทั้งการเสียภาษีระหว่างค่าบริการอื่นด้วยกัน สำหรับการจ่ายเงินให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์คำอธิบายและแนวทางการตีความ เกี่ยวกับเงินค่าสิทธิตามต้นแบบสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุน (The Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization on Economic Cooperation and Development : OECD) และคำอธิบายที่เกี่ยวกับต้นแบบสัญญาดังกล่าวของ OECD (OECD Model of Tax Convention Commentary)
4. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ความสัมพันธ์ในการเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
5. เพื่อศึกษาวิเคราะห์แนวทางการตีความ เกี่ยวกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นของกรมสรรพากร ตลอดจนคำพิพากษาของศาล
6. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหา และกำหนดแนวทางแก้ไข เกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายให้สอดคล้องกัน ระหว่างการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร ในกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

ขอบเขตของการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษา และวิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ทั้งในส่วนของกรมสรรพากรเอง และในส่วนที่เกี่ยวข้องกันระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากร สำหรับกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นจากประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่สอดคล้องกัน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีให้แก่รัฐ และหาแนวทางหรือมาตรการที่เหมาะสม เพื่อนำไปใช้แก้ไขการบริหารและจัดเก็บภาษีให้เกิดความถูกต้อง เป็นธรรม และมีประสิทธิภาพ

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกา รวมทั้งคำอธิบายรูปแบบการทำสัญญาการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้และเงินทุน ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model of Tax Convention Commentary) ในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น โดยบุคคลในประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อนำมาวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้น และหาแนวทางแก้ไขที่เหมาะสม

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงหลักการทางภาษีอากร และหน้าที่ในการเสียหรือนำส่งภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น โดยบุคคลในประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
2. ทำให้ทราบถึงการจำแนกประเภทเงินได้เพื่อเสียภาษี ระหว่างเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ในการจ่ายเงินให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงแนวทางการตีความเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิ ที่กำหนดไว้ในรูปแบบสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุน (The Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital) ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization on Economic Cooperation and Development : OECD) และ OECD Model of Tax Convention Commentary
4. ทำให้ทราบถึงความสัมพันธ์ในการเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
5. ทำให้ทราบถึงแนวทางการตีความเรื่องเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ของกรมสรรพากร และตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา
6. ทำให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อนำไปกำหนดแนวทางแก้ไขที่เกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายให้สอดคล้องกัน ระหว่างการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร

บทที่ 2

การจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ

เมื่อมีการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการในการทำธุรกิจกับบุคคลในต่างประเทศ จะมีภาษีอากรที่เกี่ยวข้องอยู่หลายประเภทด้วยกัน คือ ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และถ้าเป็นการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลในต่างประเทศ และต่อมามีการนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร หากเงินค่าสิทธิและค่าบริการที่จ่ายออกไปนั้น มีความเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้า ค่าสิทธิและค่าบริการที่จ่ายออกไปดังกล่าว ก็จะต้องนำมารวมเป็นมูลค่าของสินค้าในการจัดเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรด้วย ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีศุลกากร เงินที่จ่ายออกไปให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลในต่างประเทศ จะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นหรือไม่ ถือว่าเป็นสาระสำคัญที่ก่อให้เกิดความแตกต่างกันในการเสียภาษีเป็นอย่างมาก จึงขอจำแนกหัวข้อเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีอากร ที่เกี่ยวข้องกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการดังต่อไปนี้

ความหมายของเงินค่าสิทธิและค่าบริการ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่อาจคิดคำนวณได้ เป็นเงินถือเป็น “เงินได้พึงประเมิน” ตามนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 ดังนั้น ผู้ที่ได้รับเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่คิดคำนวณได้เป็นเงินดังกล่าว ถือว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินและอาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมาย ดังนั้น เงินได้ที่ได้รับไม่ว่าจะเป็นเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นใด ไม่ว่าจะเป็นการตอบแทนในการใช้สิทธิหรือใช้บริการ ก็ย่อมถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากเงินได้พึงประเมินที่จะถือเป็นเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ย่อมมีผลต่อการเสียภาษีที่แตกต่างกัน เช่น สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หน้าที่ในการหักภาษีนำส่ง สำหรับกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การจำแนกประเภทเงินได้ว่าเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นที่มีค่าสิทธิ จึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง

ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดนิยาม “ค่าสิทธิ” และ “ค่าบริการ” ไว้โดยเฉพาะ ในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ เพียงแต่นิยาม “บริการ” ไว้ในส่วนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (10) ว่า “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมีใช่เป็นการขายสินค้า ดังนั้น หากพิจารณาจากนิยามดังกล่าว อาจสรุปได้ว่าการกระทำใด ๆ ที่มีใช่การขายสินค้า แต่ถ้าได้กระทำเพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่า ก็ย่อมถือเป็นบริการทั้งสิ้น เมื่อมีค่าตอบแทนจากการกระทำดังกล่าว ก็ย่อมถือว่าค่าตอบแทนนั้นเป็นค่าบริการ ความหมายของค่าบริการจึงมีลักษณะที่ค่อนข้างกว้าง การให้ใช้สิทธิใด ๆ เช่น ให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาต่าง ๆ ที่มีการคิดค้นหรือประดิษฐ์ขึ้น เมื่อมีการจ่ายค่าตอบแทนในการให้ใช้สิทธิดังกล่าว ก็ย่อมถือว่าเป็นค่าบริการอย่างหนึ่งเช่นเดียวกัน แต่จะมีผลต่อการเสียภาษีที่แตกต่างจากค่าบริการอื่นเพื่อประโยชน์ในการจำแนกประเภทเงินได้ที่จะถือเป็นค่าบริการ ขอให้พิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ว่า

“เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทศใด”

1. เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

2. เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่าเหนื่อย ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

3. ค่าแห่งกู้ยืม ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

4. เงินได้ที่เป็น

4.1 ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีละไม่เกินร้อยละสามที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้

ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ก็ตาม

4.2 เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

4.3 เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

4.4 เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่าย ไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

4.5 เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน

4.6 ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

4.7 ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

5. เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

5.1 การให้เช่าทรัพย์สิน

5.2 การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

5.3 การคิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี 1 ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมิน ของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตาม ส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี 2 และ 3 ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันคิดสัญญาทั้งสิ้นเป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการคิดสัญญานั้น

6. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกา กำหนดชนิดไว้

7. เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วน สำคัญนอกจากเครื่องมือ

8. เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือ การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับ เงินได้ที่ออกแทนให้”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว จะเห็นได้ว่า เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) เงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) เงินได้เนื่องจากการให้เช่า ทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการ รับเหมา ตามมาตรา 40 (7) และแม้แต่เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) ก็อาจถือว่าเป็นค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้บริการ และถือเป็นค่าบริการได้ทั้งสิ้น เพียงแต่เงินได้เนื่องจากการ จ้างแรงงาน การให้เช่าทรัพย์สิน การประกอบวิชาชีพอิสระ และการรับเหมา มีการจำแนกประเภท เงินได้ที่มีลักษณะชัดเจนอยู่ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยตรงอยู่แล้ว จึงไม่มีปัญหาในการตีความ แต่อย่างไรก็ดี ส่วนเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) และเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) ในทาง ปฏิบัติจะมีปัญหาในการตีความ เพื่อจำแนกประเภทของเงินได้อยู่เสมอ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของ

หน่วยงานจัดเก็บภาษีมักจะตีความไปในทางที่จะให้มีหน้าที่ในการภาษี โดยเฉพาะเมื่อมีการจ่ายเงินได้ค่าบริการเหล่านี้ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกฎหมายได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หากเป็นการจ่ายค่าบริการที่เกิดขึ้นจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) และค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอื่น ตามมาตรา 40 (3) ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายก็มีหน้าที่ต้องหักภาษีนำส่ง แต่ถ้าค่าบริการจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) ซึ่งผู้ให้บริการได้กระทำการเป็นธุรกิจ ก็อาจจำแนกเป็นเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) ในกรณีนี้ผู้จ่ายเงินได้ก็ย่อมไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีนำส่งตามมาตรา 70 แต่อย่างใด

ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินค่าสิทธินั้น แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) จะระบุไว้แต่เพียงว่า “ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอื่น” โดยมีได้กำหนดว่า “สิทธิอื่น” มีความหมายอย่างไรไว้โดยเฉพาะ แต่ก็สามารถตีความได้ว่า สิทธิอื่นย่อมหมายถึงสิทธิที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกวีตวิลล์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ จึงอาจกล่าวได้ว่า ค่าตอบแทนใด ๆ ที่จ่ายเพื่อตอบแทนในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) ของบุคคลใด ย่อมถือเป็นค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40 (4) อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ ความหมายของเงินค่าสิทธินั้น ได้มีการกำหนดไว้ในต้นแบบสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้และทุน (Model Tax Convention on Income and on Capital : OECD Model) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Cooperation and Development : OECD) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นต้นแบบในการเจรจาทำความตกลงระหว่างประเทศในการจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation Agreement) โดย OECD Model ได้กำหนดความหมายของค่าสิทธิ (Royalty) ไว้ใน Article 12 ว่า

The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”¹

จากนิยามใน OECD Model ดังกล่าว จึงอาจสรุปความหมายของเงินค่าสิทธิ (Royalty) ได้ว่า หมายถึงเงินค่าตอบแทนการใช้หรือให้มีสิทธิในการใช้สิ่งต่อไปนี้

1. ลิขสิทธิ์ (Copyright) สำหรับงานวรรณกรรม ศิลปกรรม วิทยาศาสตร์ และ ภาพยนตร์
2. สิทธิบัตร (Patent)
3. เครื่องหมายการค้า (Trade Mark)
4. การออกแบบ (Design or Model)
5. แบบแปลน (Plan)
6. สูตรหรือกรรมวิธีลับ (Secret Formula or Process)
7. ข้อมูลพิเศษเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม และวิทยาศาสตร์ (Information Concerning Industrial, Commercial or Scientific Experience)

ความหมายของค่าสิทธินอกจากจะกำหนดไว้ใน OECD Model Article 12 ดังกล่าว แล้ว OECD ได้ออกแนวทางหรือคำอธิบายเกี่ยวกับ OECD Model ในแต่ละมาตราไว้ด้วย (Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention) เพื่อให้ประเทศสมาชิกและประเทศอื่น ๆ ใช้เป็นแนวทางในการเจรจาเพื่อจัดทำสัญญาเพื่อยกเว้นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งได้มีการอธิบายถึงความหมายของเงินค่าสิทธิ (Royalty) ตาม Article 12 ของ OECD Model ไว้โดยละเอียด (ดูภาคผนวก 1) ดังนั้น ในการพิจารณาว่าเงินค่าตอบแทนใด มีลักษณะเป็นเงินค่าสิทธิหรือไม่ จึงต้องพิจารณาประกอบกันระหว่างบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) และความหมายของค่าสิทธิตามต้นแบบสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ

เงินค่าสิทธิและค่าบริการเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงขออธิบายหลักการเสียภาษีตามลำดับ ดังต่อไปนี้

1. การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ตามมาตรา 41 ว่า

“ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย (Thailand Source Income) ซึ่งเป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 41 วรรคหนึ่ง กล่าวคือ บุคคลใดมีเงินได้พึงประเมินไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เนื่องจาก

- 1.1.1 หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย
- 1.1.2 กิจการที่ทำในประเทศไทย
- 1.1.3 กิจการของนายจ้างในประเทศไทย
- 1.1.4 ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

เงินได้ที่เกิดจากทั้ง 4 กรณีดังกล่าวนี้ ถือเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ไม่ว่าผู้ที่ได้รับเงินได้ดังกล่าวจะเป็นคนไทยหรือคนต่างประเทศ และไม่ว่าการจ่ายเงินได้นั้นจะกระทำในประเทศไทยหรือต่างประเทศก็ตาม ดังนั้น เงินค่าสิทธิหรือค่าบริการที่ได้รับจากการให้ใช้สิทธิต่าง ๆ หรือให้ใช้บริการที่กระทำในประเทศไทย หรือหากเป็นการให้ใช้สิทธิอันเป็นทรัพย์สินทางปัญญาที่อยู่ใน

ประเทศไทย ผู้มีเงินได้ก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะการจ่ายค่าสิทธิหรือค่าบริการนั้นจะได้กระทำในประเทศไทยหรือไม่

หลักการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ดังกล่าว สอดคล้องกับหลักแหล่งเงินได้ (Source or Territorial Tax System) ซึ่งกำหนดว่า ถ้าแหล่งที่ทำให้เกิดเงินได้นั้นเกิดขึ้นในประเทศไทย ประเทศดังกล่าวก็มีสิทธิในการจัดเก็บภาษี

1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลที่อยู่ในประเทศไทย (Thai Residence) กรณีนี้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม กล่าวคือ ถ้าบุคคลใดที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจาก

1.2.1 หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ

1.2.2 กิจการที่ทำในต่างประเทศ

1.2.3 ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

1.2.4 นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ความเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยนั้นไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าเป็นบุคคลสัญชาติของประเทศใดก็ตาม ถ้าบุคคลนั้นได้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ก็ย่อมถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น หากบุคคลสัญชาติต่างประเทศเข้ามาอยู่ในประเทศไทยถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ก็ย่อมถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น ในทางกลับกันหากเป็นบุคคลสัญชาติไทย แต่ไปอยู่ต่างประเทศในปีภาษีใดเป็นเวลานาน และอยู่ในประเทศไทยไม่ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวัน บุคคลนั้นก็ไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ส่วนความหมายของ “ปีภาษี” ก็คือปีปฏิทิน ตามนิยามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39

บุคคลใดที่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ถ้ามีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ (Foreign Source) กล่าวคือเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย การนำเงินได้เข้ามาในประเทศไทยที่จะต้องเสียภาษีนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีการนำเข้ามาในปีภาษีหรือปีปฏิทินเดียวกับปีที่มีเงินได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะทำการจัดเก็บเป็นปีภาษี และในแต่ละปีภาษี ดังนั้น หากมีเงินได้ในต่างประเทศในปีภาษีหนึ่ง แต่ผู้มีเงินได้ได้นำเข้ามาในประเทศไทยในอีกปีภาษีหนึ่ง ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีในประเทศไทย

หลักการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม ดังกล่าวเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Tax System) ซึ่งกำหนดว่า บุคคลใดมีความสัมพันธ์ในถิ่นที่อยู่กับประเทศใด ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น แม้ว่าจะเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ดังนั้น ในกรณีเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการ ถ้าผู้อยู่ในประเทศไทยได้รับเงินได้จากการให้ใช้สิทธิหรือให้ใช้บริการในต่างประเทศ ผู้มีเงินได้ก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เมื่อนำเงินได้เข้ามาในปีภาษีเดียวกัน

จากที่กล่าวมาข้างต้นนี้ อาจสรุปเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ว่า ไม่ว่าบุคคลสัญชาติไทยหรือสัญชาติต่างประเทศ หากมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ทำนองเดียวกันไม่ว่าจะเป็นบุคคลสัญชาติไทยหรือสัญชาติต่างประเทศ ถ้าอยู่ในประเทศไทยถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ สำหรับปีภาษีนั้น หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร หน้าที่เสียภาษีในประเทศไทยไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงความเป็นสัญชาติของบุคคล แต่จะพิจารณาว่าเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย หรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยและเข้าเงื่อนไขในการมีเงินได้ในต่างประเทศ และนำเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่เท่านั้น

2. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ไว้ในกรณีดังต่อไปนี้

2.1 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กรณีนี้ได้กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคหนึ่งว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีไม่ว่าแหล่งเงินได้เกิดขึ้น ณ ที่ใด (Worldwide Income) ดังนั้น แม้บริษัทดังกล่าวจะกระทำการทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากรายได้ที่เกิดขึ้นทั้งหมดไม่ว่าจะเกิดจากการกระทำการในประเทศไทยหรือในต่างประเทศก็ตาม เช่น บริษัท ก. จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย กระทำการในประเทศไทย และมีสาขาในประเทศลาวและกัมพูชาด้วย รายได้จากการกระทำการทั้งในส่วนที่เกิดขึ้นในประเทศไทย และที่เกิดขึ้นจากสาขาในประเทศลาวและกัมพูชา ก็ต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย จึงอาจกล่าวได้ว่า รายได้ที่เกิดขึ้นจากการกระทำในกิจการในประเทศไทย ถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source or Territorial Tax System) ส่วนรายได้ที่เกิดขึ้นจากการกระทำการโดย

สาขาในต่างประเทศ ก็ต้องนำมาเสียภาษีในประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Tax System) ดังนั้น รายได้ที่เกิดจากเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ก็ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วย

2.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ ดังต่อไปนี้

2.2.1 การเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทยหรือถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคสอง โดยทั่วไปแล้ว กรณีนี้จะเกี่ยวข้องกับการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เข้ามาตั้งสาขาเพื่อกระทำการกิจการในประเทศไทย จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการของสาขาที่ได้กระทำในประเทศไทยในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิก็จะมีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ในมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถคำนวณหากำไรสุทธิได้ ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับ โดยอนุโลม กล่าวคือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือยอดขายได้ก่อนหักรายจ่าย และเมื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิดังกล่าวแล้ว ถ้าต่อมามีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ก็จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีโดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายออกไปนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่กำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้จำหน่าย หรือถือได้ว่าจำหน่ายออกไปจากประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ

แต่ถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ และได้เข้ามาตั้งสาขาเพื่อกระทำการกิจการขนส่งอยู่ในประเทศไทยด้วย กฎหมายก็ได้กำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่ง ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 67 คือ ถ้าเป็นกิจการขนส่งเพื่อรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น ส่วนกรณีรับขนของก็ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่า

ในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทย แต่รายได้ในส่วนอื่นก็จะมีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับกรณีตามมาตรา 66 วรรคสอง

อย่างไรก็ตาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ บางกรณีมิได้กระทำการ โดยเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยโดยตรง แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย กรณีนี้ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนสัญชาติหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าว และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ก็ให้นำบัญชีกำไรด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม กล่าวคือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือยอดขายได้ก่อนหักรายจ่าย และต่อมาเมื่อมีการเสียภาษีจากกำไรสุทธิแล้ว และมีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ก็ให้มีหน้าที่เสียภาษีโดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตรากำไรเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่กำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ เช่นเดียวกับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่เข้ามาตั้งสาขาเพื่อกระทำการในประเทศไทยโดยตรง ดังนั้น รายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่เกิดจากเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการ ก็ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวเช่นเดียวกัน

2.2.2 การเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 70 ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตามอัตรากำไรเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ดังนั้น กรณีที่บริษัท

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินค่าสิทธิซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ก็จะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา 70 ดังกล่าวด้วย แต่ถ้าเป็นเงินค่าบริการอื่นที่มีเงินค่าสิทธิ ก็จะต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) หรือเป็นเงินได้จากธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) หากเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ก็จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่ถ้าถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ในทางปฏิบัติมักจะมีปัญหาในการตีความอยู่เสมอว่า เงินค่าบริการที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เป็นค่าบริการประเภทค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) หรือเป็นค่าบริการจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) หรือเป็นค่าบริการอันเป็นค่าตอบแทนในการทำธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ซึ่งจะมีผลในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน

การเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทย หรือถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ดังที่กล่าวมาใน 2.2.1 และการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบที่กิจการในประเทศไทย ดังที่กล่าวมาใน 2.2.2 เป็นการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดจากการกระทำในกิจการในประเทศไทย หรือถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย อันเป็นแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source or Territorial Tax System)

การเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ นั้น มีนักวิชาการด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ (International Taxation) ได้วิเคราะห์เทียบกับหลักการในทางเศรษฐศาสตร์เรื่องผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product : GDP) และผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (Gross National Product : GNP) โดยเห็นว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ เป็นหลักการที่สอดคล้องกับเรื่องผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) เพราะได้เก็บจากบุคคลทุกคนที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือได้รับเงินได้จากประเทศอันเป็นแหล่งที่เกิดเงินได้ ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ เป็นไปตามหลักการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (GNP) กล่าวคือเก็บจากบุคคลที่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น แม้ว่าจะมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นประเทศนั้นเองหรือจากในประเทศอื่น ซึ่งนักวิชาการท่านนั้นคือ Timothy J. Goodspeed โดยเขาได้กล่าวไว้ในบทความชื่อ “International Taxation” ว่า “In principal, two methods of taxation have been distinguished for direct taxes such as personal and corporate income taxes: the territorial (or source) system of taxation and the worldwide (or residence) system. Under a pure source system, all income earned in a country is taxed by that country regardless of whether the earner is deemed to be foreign. A pure residence system taxes income regardless of where it was earned as long as the earner is deemed to be a resident of the country. An analogy to the familiar

distinction between gross domestic product (GDP) and gross national product (GNP) may be helpful. GDP includes all income produced domestically, whether by domestic or foreign nationals, and is analogous to income taxed under the source method. GNP includes all income produced by nationals, whether at home or abroad, and is analogous to income taxed under the residence method.”²

การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ

การจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ (Source or Territorial Tax System) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Tax System) ดังที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ถือเป็นอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของทุกประเทศที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงอาจเกิดปัญหาเรื่องเงินได้จำนวนเดียวกันถูกเก็บภาษีในประเทศที่เกี่ยวข้องมากกว่าหนึ่งประเทศ ซึ่งเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนทางอำนาจรัฐ (Jurisdiction Double Taxation) ตัวอย่างเช่น ธนาคารที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ไปตั้งสาขาเพื่อกระทำการอยู่ที่กรุงเทพมหานคร ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว รายได้ของธนาคารที่สาขาเวียงจันทน์ก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลของสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว ตามหลักแหล่งเงินได้ เนื่องจากเป็นเงินได้ที่เกิดจากการกระทำการในประเทศดังกล่าว และในขณะเดียวกัน เงินรายได้ของสาขาเวียงจันทน์ก็ต้องนำมารวมคำนวณกับรายได้ในส่วนอื่นของธนาคาร เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทย โดยนำมารวมคำนวณกับเงินรายได้ของธนาคารที่สำนักงานใหญ่ในประเทศไทย จากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศอื่นทุกประเทศตามหลักถิ่นที่อยู่ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคหนึ่ง

² International Taxation, Timothy J. Goodspeed, Hunter College and CUNY Graduate Center. Ann Dryden Witte, Florida International University, Wellesley College and NBER, © Copyright 1999 Timothy J. Goodspeed and Ann Dryden Witte, <http://encyclo.findlaw.com/6080book.pdf> access 13 th April, 2015

อีกตัวอย่างหนึ่ง เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้จ่ายเงินค่าสิทธิ (Royalty) เพื่อตอบแทนในการใช้แฟรนไชส์ (Franchise) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินค่าสิทธิดังกล่าวจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ เนื่องจากเป็นเงินได้ที่เกิดจากการให้ใช้ทรัพย์สินคือสิทธิในแฟรนไชส์ในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายออกไป และนำส่งภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่เดียวกันเงินได้จากค่าสิทธิซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศไทยดังกล่าวก็ต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีในสหรัฐอเมริกาด้วย ตามหลักการจัดเก็บภาษีสำหรับถิ่นที่อยู่ จึงเห็นได้ว่ากรณีนี้จะมีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินได้จำนวนเดียวกัน โดยประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา การเสียภาษีซ้ำซ้อนกันในลักษณะเช่นนี้ก่อให้เกิดผลกระทบทางเศรษฐกิจ ในการเคลื่อนย้ายเงินทุนหรือการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ เป็นผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น จึงต้องมีมาตรการเพื่อแก้ปัญหาในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว ซึ่งจะโดยทั่วไปจะมีอยู่ 2 วิธีคือ

1. การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Country) มาตรการดังกล่าวจะใช้ในกรณีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ ต้องการจะส่งเสริมให้บุคคลในประเทศของตนไปทำการค้าขายหรือลงทุนในต่างประเทศ เพื่อนำเงินรายได้ที่เสียภาษีแล้วในประเทศอื่นเข้ามาในประเทศของตน โดยไม่ต้องเสียภาษีอีก ประเทศไทยก็มีมาตรการดังกล่าวโดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จาก การประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1.1 ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศ เนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแล้ว

1.2 ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จาก การประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

1.3 ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

1.4 ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา³

2. การขจัดภาษีซ้อน โดยสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) มาตรการดังกล่าวเกิดจากการทำสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศ เพื่อจัดการจัดเก็บภาษี ซ้ำซ้อนระหว่างกันจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับความตกลงระหว่าง 2 ประเทศที่เกี่ยวข้องว่าจะใช้วิธีใด โดยทั่วไปจะมีรูปแบบในการขจัดภาษีซ้อนที่กำหนดไว้ในสัญญาต้นแบบของ OECD หรือ OECD Model อยู่ 2 วิธีด้วยกันคือ

2.1 การให้ยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ สำหรับเงินได้ที่ผ่านการเสีย ภาษีมาแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ และ

2.2 การให้นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้แล้วในประเทศแหล่งเงินได้มาเป็นเครดิต ในการคำนวณภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่⁴

สำหรับผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศใดที่มี สัญญาขจัดภาษีซ้อนกับประเทศไทย ก็สามารถใช้วิธีดังกล่าวในการขจัดภาษีซ้อนได้ โดยมีกฎหมาย กำหนดรองรับให้การใช้มาตรการดังกล่าว โดยให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคล ตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาล ต่างประเทศ⁵

³ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539

⁴ ดู Article 23A และ 23B ของ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010 อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1

⁵ ดูพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการระหว่างประเทศ

การให้บริการระหว่างประเทศนั้น นอกจากประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว รายรับที่เกิดจากการให้บริการดังกล่าว ยังอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึงบริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร และการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภค (Consumption Tax) หลักการดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค โดยถือว่ามีกรบริโภคในที่ใด ก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศที่มีการบริโภคนั้น (Destination Principle)⁶ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้ให้บริการซึ่งกระทำในต่างประเทศ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย และได้มีการใช้บริการดังกล่าวในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น บริษัทในสหรัฐอเมริกาทำสัญญาให้บริการให้บริษัทไทยมีสิทธิใช้แฟรนไชส์ในประเทศไทย ถือว่าเป็นการนำบริการแฟรนไชส์เข้ามาในราชอาณาจักร (Import of Service) และมีการใช้บริการดังกล่าวในประเทศไทย โดยให้ถือว่าบริษัทในสหรัฐอเมริกาได้ให้บริการในราชอาณาจักร ดังนั้น เมื่อมีการจ่ายค่าบริการออกไปจากประเทศไทย นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้จ่ายจะต้องหักภาษีนำส่งดังกล่าวแล้ว จะต้องมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร

จึงเห็นได้ว่าการให้บริการระหว่างประเทศ โดยมีการใช้บริการในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นค่าตอบแทนที่เป็นเงินค่าสิทธิ (Royalty) หรือเป็นเงินค่าบริการอื่น ก็จะต้องมีการเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

⁶ OECD INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES, DRAFT CONSOLIDATED VERSION, INVITATION FOR COMMENTS, FEBRUARY 2013

<http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf> (Access 13 April, 2014)

การจัดเก็บภาษีศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินค่าสิทธิระหว่างประเทศ

การจ่ายค่าบริการระหว่างประเทศโดยเฉพาะค่าบริการที่เป็นเงินค่าสิทธิ (Royalty) นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว การจ่ายเงินค่าสิทธิในบางกรณี อาจเกี่ยวข้องกับ การคำนวณมูลค่าเพื่อกำหนดฐานภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย โดยเฉพาะในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่ผู้รับในต่างประเทศ และต่อมามีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร และค่าสิทธิดังกล่าวเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็จะต้องนำเงินค่าสิทธิที่จ่ายออกไปมารวมเป็นมูลค่าของที่นำเข้าเพื่อเสียภาษีศุลกากรด้วย

การเสียภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กำหนดให้ใช้ราคาศุลกากรเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งความหมายของราคาศุลกากร มีการกำหนดนิยามไว้ในมาตรา 2 ว่า

“คำว่า “ราคาศุลกากร” หรือ “ราคา” แห่งของอย่างใด นั้น

1. ในกรณีส่งของออก หมายความว่า ราคาขายส่งเงินสดซึ่งจะพึงขายของประเภท และชนิดเดียวกันได้โดยไม่ขาดทุน ณ เวลา และที่ที่ส่งของออก โดยไม่มีหักทอนหรือลดหย่อนราคาอย่างใดหรือ

2. ในกรณีนำของเข้า หมายความว่า ราคาของของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรตามราคาอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- 2.1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- 2.2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- 2.3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- 2.4 ราคาหักทอน
- 2.5 ราคาคำนวณ
- 2.6 ราคาย้อนกลับ

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาและการกำหนดราคาตาม (2.1) (2.2) (2.3) (2.4) (2.5) และ (2.6) ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าการกำหนดราคาเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากรหรืออากรขาเข้า ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร แต่การประเมินราคาเพื่อกำหนดฐานภาษีนั้น ได้มีกฎกระทรวงกำหนดรายละเอียดไว้คือ กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร ดังนั้น ในการกำหนดราคาศุลกากรเพื่อกำหนด

ภาษี จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎกระทรวงประกอบกัน สำหรับราคาศุลกากรนั้น โดยทั่วไปที่มีการใช้ในการจัดเก็บอากรขาเข้าคือ ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา แต่การกำหนดราคาศุลกากรในกรณีนำเข้า จะต้องรวมค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามาซึ่งทำหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามาซึ่งทำหรือที่ที่นำของเข้าไว้ในราคาด้วย ซึ่งโดยทั่วไปก็คือราคา ซี.ไอ.เอฟ. (Cost, Insurance and Freight: C.I.F.) หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรดังกล่าวนี้ เป็นการกำหนดขึ้นเนื่องจากประเทศไทยเป็นภาคีสมาชิกขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) จึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพันธกรณีที่ได้ตกลงไว้ หลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลกเกี่ยวกับเรื่องนี้คือ หลักเกณฑ์การประเมินเพื่อกำหนดราคาศุลกากร (Customs Valuation) ที่กำหนดไว้ในความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิธีการศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)) โดยในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิได้กำหนดไว้ตาม Article 8 ว่า

“ 1. In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods:

(c) royalties and license fees related to the goods being valued that the buyer must pay, either directly or indirectly, as a condition of sale of the goods being valued, to the extent that such royalties and fees are not included in the price actually paid or payable;”

เพื่อให้สอดคล้องกับความตกลง GATT ประเทศสมาชิกจึงต้องปฏิบัติตามเพื่อการประเมินราคาเป็นในแนวทางเดียวกัน ประเทศไทยได้ทำการแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร และออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร โดยกำหนดให้ค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าต้องนำมารวมเป็นราคาศุลกากรด้วยตามข้อ 9(1) (ดูภาคผนวก 2) ดังนั้น ในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าสิทธิไปต่างประเทศ และต่อมามีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร หากค่าสิทธิที่จ่ายออกไปดังกล่าวเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้ามา ก็จะต้องนำเงินค่าสิทธิไปรวมเป็นมูลค่าเพื่อกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้านั้น

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากของที่มีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น นอกจากจะต้องเสียภาษีศุลกากรแล้ว ก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 (2) และในบางกรณีหากเป็นสินค้าที่กำหนดไว้ในพิธีการศุลกากรศรพสามิต ก็จะต้องเสียภาษีทั้งในส่วนของภาษีศุลกากร ภาษีศรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับของที่นำเข้างดกล่าวในคราวเดียวกัน ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรก็จะทำหน้าที่ในการจัดเก็บทั้งภาษีศุลกากร และจัดเก็บภาษีศรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมศรพสามิตและกรมสรรพากรด้วย

จากที่กล่าวมาทั้งหมดในบทนี้ จะเห็นได้ว่าการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่ผู้รับ ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินค่าสิทธิและค่าบริการดังกล่าวอาจต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หากเงินได้นั้น ได้ถูกกำหนดเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) และเป็นเงินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) แต่ถ้าถูกกำหนดเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

การจำแนกประเภทของเงินได้ที่จ่ายออกไปต่างประเทศว่าเป็นค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมาก และเนื่องจากการจ่ายเงินได้ระหว่างประเทศจึงอาจมีความซ้ำซ้อนกันในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ จึงต้องมีมาตรการในการขจัดภาษีซ้อน โดยกฎหมายภายในของประเทศถิ่นที่อยู่หรือโดยสัญญาภาษีซ้อน และการจ่ายเงินได้ระหว่างประเทศซึ่งเป็นค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการในต่างประเทศ ถ้ามีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการนั้นด้วย โดยให้ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 ประกอบมาตรา 83/6(2) และถ้าการจ่ายค่าบริการดังกล่าวเป็นเงินค่าสิทธิ และต่อมามีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร เงินค่าสิทธิที่จ่ายออกไปก็อาจถูกกำหนดเป็นค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ซึ่งจะต้องนำจำนวนเงินค่าสิทธิดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าของของที่นำเข้าเพื่อกำหนดราคาศุลกากรด้วย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร จึงเห็นได้ว่า ภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการจะมีอยู่หลายประเภทและหลายกรณีด้วยกัน ซึ่งจะมีการนำเสนอตัวอย่างที่เกิดขึ้นจากแนวคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเป็นคดีตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในบทต่อไป

บทที่ 3

แนวทางการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีจากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ได้กล่าวไว้โดยละเอียดแล้วในบทที่ 2 สำหรับบทนี้จะกล่าวถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษี และกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์และเสนอแนะที่จะกล่าวในบทต่อไป จึงจะขออธิบายเกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ในแต่ละประเภทของภาษี ดังต่อไปนี้

การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ให้แก่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

ในบทที่ 2 โดยเฉพาะใน 2.2.2 ซึ่งได้มีการอธิบายเกี่ยวกับการเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย โดยผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ แล้วนำส่งพร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ส่วนอัตราภาษีที่กำหนดไว้จะเป็นไปตามบัญชีท้ายประมวลรัษฎากร สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และ (3) ก็จะต้องมีการหักภาษีนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ของจำนวนเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีจะมีความแตกต่างกันไปตามสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะในส่วนของค่าบริการที่เป็นเงินค่าสิทธิ (Royalty) ตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 40(3) จะมีการกำหนดอัตราในการหักภาษีนำส่งไว้แตกต่างกัน ตามเงื่อนไขของสัญญาภาษี ซ้อนแต่ละฉบับ

ในทางปฏิบัติจะมีปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้ดุลพินิจ หรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน ที่ปฏิบัติหน้าที่อยู่ในหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนต่อผู้เสียภาษี หรือ บุคคลที่เกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมว่า จะต้องเสียภาษีหรือนำส่งภาษีในกรณีการจ่ายเงินได้ให้แก่ ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ ประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ปัญหานี้จะเกี่ยวข้องกับทั้งในส่วนของ การเสียภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการระหว่างประเทศ

การให้บริการระหว่างประเทศนอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว รายรับที่เกิดจากการ ให้บริการดังกล่าวยังอยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการใน ราชอาณาจักร เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดให้การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ ที่ได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร โดยผู้จ่ายเงิน ค่าบริการจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการให้แก่ผู้รับในต่างประเทศ จึงมี ปัญหา เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อาจกล่าวโดยสรุปได้ ว่า การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน ต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หากจะต้องมีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แล้ว จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) ด้วยเสมอ

เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ต่อไป จึงขอนำแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร รวมทั้ง คำพิพากษาศาลฎีกาในคดีที่สำคัญ มาเพื่อประกอบการพิจารณา ดังต่อไปนี้

1. หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ เรื่องค่าสิทธิและค่าบริการ เนื่องจากในทางปฏิบัติผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลที่เกี่ยวข้องในการ ทำธุรกรรม ได้ทำหนังสือหารือไปยังกรมสรรพากร ในเรื่องการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการต่าง ๆ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ ประกอบกิจการในประเทศไทย ว่าจะต้องเสียภาษีหรือไม่อย่างไร ซึ่งกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัย ตอบข้อหารือไว้ ดังต่อไปนี้

1.1 การที่บริษัทฯ ในประเทศไทยชำระเงินค่าใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ให้บริษัท ในประเทศสิงคโปร์ ค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์อันเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการ ป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ เมื่อบริษัทฯ ชำระเงินค่า โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์ บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้ที่ จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และตามอนุสัญญาดังกล่าว ส่วนกรณี ภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อบริษัทฯ ชำระเงินค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัทในประเทศสิงคโปร์ กรณีดังกล่าวถือเป็นการจ่ายค่าบริการให้กับผู้ประกอบการซึ่งให้บริการในต่างประเทศและได้มีการ ใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) แห่ง ประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษีได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการ ให้บริการ ทั้งนี้ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อที่บริษัทฯ ได้เสียไปแล้วมาหักออกจากภาษีขายในการ คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/3370 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2553)

1.2 บริษัท ก. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ประกอบกิจการผลิตเพชร พลอยสังเคราะห์ พลอยธรรมชาติ เครื่องแก้ว แก้วเจียรระโน บริษัท ก. ทำสัญญาบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ (Intercompany IT-Services Agreement) (สัญญาฯ) กับ บริษัทในเครือ ข. ทั่วโลก รวมทั้งบริษัท ค. ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดจัดตั้งขึ้นตาม กฎหมายของประเทศไทย บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1.2.1 กรณีบริษัท ก. ทำสัญญาบริการเทคโนโลยีสารสนเทศกับบริษัท ค. โดยให้บริการในการให้ความช่วยเหลือผู้ใช้งาน การให้บริการพัฒนาแอปพลิเคชันทางธุรกิจรายตัว การให้บริการด้านโครงการเทคโนโลยีสารสนเทศทั่วโลก และการให้บริการเครือข่าย หากการ ให้บริการดังกล่าวไม่มีการให้ข้อมูลใด ๆ ที่เป็นการให้เทคโนโลยี หรือให้ข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพทางพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมทางวิทยาศาสตร์ การให้บริการดังกล่าวย่อมเข้า ลักษณะเป็นการให้บริการรับจ้างโดยทั่วไป ค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น กำไรจากธุรกิจ ดังนั้น เมื่อบริษัท ก. ซึ่งไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทยให้บริการใน ต่างประเทศโดยไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลใน ประเทศไทยจากค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าว ตามข้อ 5 และข้อ 7 แห่งอนุสัญญาฯ ประกอบกับ มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 เมื่อบริษัท ค. จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญา ให้แก่บริษัท ก. บริษัท ค. จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่ง

ประมวลรัษฎากร แต่หากการให้บริการดังกล่าวเป็นการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาฯ ค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัท ก. จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาให้แก่บริษัท ก. ซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัท ก. จึงมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505

1.2.2 กรณีบริษัท ก. ทำสัญญาบริการเทคโนโลยีสารสนเทศกับบริษัท ค. โดยบริษัท ก. ให้บริษัท ค. เช่าอุปกรณ์ฮาร์ดแวร์ เช่น คอมพิวเตอร์ตั้งโต๊ะ เครื่องคอมพิวเตอร์ กระเป๋า หน้าจอคอมพิวเตอร์ หน้าจอแบบสัมผัส ฯลฯ และให้บริษัท ค. ใช้ซอฟต์แวร์ปฏิบัติการ เช่น Visio, MS Project, MS Access หากการให้บริการดังกล่าว เป็นการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาฯ ค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัท ก. จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาให้แก่บริษัท ก. ซึ่งไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย บริษัท ก. จึงมีหน้าที่หักภาษี จากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 (หนังสือที่ กค 0702/2755 ลงวันที่ 20 เมษายน 2553)

1.3 บริษัท D ได้ว่าจ้างให้ บริษัท A ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่นมีสถานประกอบการอยู่ในประเทศญี่ปุ่น (บริษัทญี่ปุ่นฯ) ทำหน้าที่เก็บค่าบริการจากลูกค้าในประเทศญี่ปุ่นแทนบริษัทฯ โดยลูกค้าในประเทศญี่ปุ่นสามารถชำระค่าบริการผ่านบริษัทญี่ปุ่นฯ แทนการโอนเงินข้ามประเทศมาให้กับบริษัทฯ และบริษัทญี่ปุ่นฯ จะโอนเงินค่าบริการที่ลูกค้าในประเทศญี่ปุ่นต้องชำระให้กับบริษัทฯ และค่าบริการที่บริษัทญี่ปุ่นฯ จัดเก็บเงินแทนบริษัทฯ คือเงินจำนวน 800 เยนต่อใบแจ้งหนี้ บริษัทญี่ปุ่นฯ จะส่งเงินค่าบริการที่จัดเก็บแทนมายังบริษัทฯ ในประเทศไทยทุก ๆ 3 เดือน บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1.3.1 กรณีบริษัทฯ ว่าจ้างบริษัทญี่ปุ่นฯ ให้เก็บเงินค่าบริการจากลูกค้าของบริษัทฯ ในประเทศญี่ปุ่นแทนบริษัทฯ เงินค่าบริการที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่บริษัทญี่ปุ่นฯ ถือเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินดังกล่าวให้แก่บริษัทญี่ปุ่นฯ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินดังกล่าวตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม เงินค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจ

เมื่อบริษัทญี่ปุ่นฯ มีสถานประกอบการในประเทศไทยญี่ปุ่นไม่เข้าลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามนัยข้อ 5 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ บริษัทญี่ปุ่นฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ทั้งนี้ ตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาดังกล่าวประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

1.3.2 กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินค่าบริการให้แก่บริษัทญี่ปุ่นฯ ผู้รับบริการที่ให้บริการเรียกเก็บเงินแทนบริษัทฯ ในประเทศญี่ปุ่น ไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการนอกราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการในประเทศไทย ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/1788 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2553)

1.4 บริษัท อ. เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ประกอบกิจการให้บริการในกิจการซอฟต์แวร์ประเภทองค์กร ENTERPRISE SOFTWARE มีลักษณะเป็นการออกแบบและพัฒนา สร้างสรรค์โปรแกรมซอฟต์แวร์ ตามรูปแบบเฉพาะในการใช้งาน (Customization) ที่ลูกค้ากำหนด บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1.4.1 กรณีบริษัทฯ ว่าจ้างนิติบุคคลในสาธารณรัฐอินเดียให้พัฒนาออกแบบและเขียนโปรแกรม คอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัทฯ หากลิขสิทธิ์ในงานที่สร้างสรรค์ขึ้นเป็นของผู้ว่าจ้างเงินค่าตอบแทนในการพัฒนาออกแบบและเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ NTL ได้รับจากบริษัทฯ เป็นเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบริษัทฯ ผู้ว่าจ้างเป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานนั้น เว้นแต่ผู้สร้างสรรค์และผู้ว่าจ้างจะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ ตาม มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ค่าตอบแทนในการให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ หาก NTL ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และหรือไม่ได้ประกอบการผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย NTL ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าจ้างให้แก่ NTL ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐอินเดีย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

1.4.2 กรณีการให้บริการรับจ้างพัฒนาออกแบบและเขียน โปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าว ถือเป็นจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร NTL มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยบริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ NTL มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/8077 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2551)

1.5 บริษัทฯ ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดำเนินกิจการให้บริการรับเหมาติดตั้งระบบปรับอากาศ ระบบไฟฟ้า ระบบสุขาภิบาล และระบบดับเพลิง ในประเทศไทย บริษัทฯ ได้ชำระเงินไปต่างประเทศให้กับบริษัทลิงคโพรซึ่งเป็นนิติบุคคลประเทศสิงคโปร์ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นค่าชดเชยความเสียหายจากการทำซ้ำ และใช้งานวรรณกรรมประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์ "อโต้แคด" ซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์โดยมิได้รับอนุญาตจากเจ้าของลิขสิทธิ์ บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

กรณีที่บริษัทฯ ชำระเงินให้กับบริษัทลิงคโพรเป็นค่าชดเชยความเสียหายจากการทำซ้ำและใช้งานวรรณกรรมฯ ซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์โดยมิได้รับอนุญาตนั้น หากมิได้เป็นการจ่ายตามคำพิพากษาของศาลที่สั่งให้จ่ายเป็นค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์ การจ่ายเงินค่าเสียหายดังกล่าวถือว่าเป็นการจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการดังกล่าวมาเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/พ./2390 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2551)

1.6 บริษัท ช. ประกอบธุรกิจผลิตผ้าร้อน ซึ่งเป็นผ้าที่ทำจากเส้นใยประดิษฐ์ เพื่อใช้ในการทำแม่พิมพ์ซิลค์สกรีน และบริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้บริการด้านเทคนิค (Technical Assistance Agreement) กับบริษัท A ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

การให้บริการด้านเทคนิคของ A ตามสัญญาฉบับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่มีลักษณะพิเศษ และเป็นการถ่ายทอดข้อสนเทศที่ได้จากประสบการณ์ในการผลิตสิ่งทอและการพิมพ์สกรีนของ A ให้แก่บริษัทฯ เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าได้ตามที่ลูกค้าต้องการ และโดยที่ตามสัญญาฉบับดังกล่าวยังกำหนดให้บริษัทฯ ต้องเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ และไม่สามารถนำไปใช้ในกิจการอื่นใดได้ ค่าตอบแทนจากการให้บริการตามสัญญาดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือเป็นค่าลิขสิทธิ์ ตามข้อ 12 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาฯ ดังกล่าว ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาฉบับดังกล่าวให้แก่ A ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 12 วรรคสอง (ค) แห่งอนุสัญญาฯ (หนังสือที่ กค 0706/207 ลงวันที่ 10 มกราคม 2551)

1.7 บริษัทฯ ประกอบกิจการจัดจำหน่ายภาพยนตร์ โดยในการประกอบกิจการ บริษัทฯ จะติดต่อขอซื้อลิขสิทธิ์ภาพยนตร์จากบริษัทที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศและชำระเงินค่าลิขสิทธิ์ตามสัญญา ซึ่งในการชำระเงินค่าลิขสิทธิ์ บริษัทฯ ได้นำมูลค่าเงินค่าลิขสิทธิ์ที่ชำระไปในแต่ละครั้ง มาถือเป็นฐานภาษี ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อยื่นแบบและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อบริษัทฯ ดำเนินพิธีการศุลกากรเพื่อนำเข้าฟิล์มภาพยนตร์ที่ได้ซื้อลิขสิทธิ์แล้ว กรมศุลกากรได้ทำการคำนวณฐานภาษีสำหรับเรียกเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยการนำมูลค่าของฟิล์มภาพยนตร์มารวมกับมูลค่าของค่าลิขสิทธิ์ที่บริษัทฯ ได้ชำระไปให้แก่บริษัทในต่างประเทศแล้ว บริษัทฯ จึงได้หารือเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรว่า

1.7.1 การที่กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า โดยนำมูลค่าของฟิล์มภาพยนตร์มารวมกับมูลค่าลิขสิทธิ์ภาพยนตร์เพื่อคำนวณเป็นฐานภาษี เมื่อบริษัทฯ ชำระเงินค่าลิขสิทธิ์ไปต่างประเทศ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องยื่นแบบและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ.36 อีกหรือไม่

1.7.2 การซื้อลิขสิทธิ์ฟิล์มภาพยนตร์ต่างประเทศโดยการชำระเงินไปยังผู้ผลิตภาพยนตร์ในต่างประเทศ บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1. การที่กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า โดยนำมูลค่าของฟิล์มภาพยนตร์มารวมกับมูลค่าลิขสิทธิ์ภาพยนตร์เพื่อคำนวณเป็นฐานภาษี ต่อมาเมื่อบริษัทฯ ได้จ่ายเงินค่าลิขสิทธิ์ไปให้แก่ผู้ผลิตภาพยนตร์ในต่างประเทศ บริษัทฯ จึงมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ผลิตภาพยนตร์ซึ่งถือว่าเป็นผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มี

การใช้บริการในราชอาณาจักร มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นแบบ ภ.พ. 36 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินตามมาตรา 83/5 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ต้องชำระไปทั้งสองครั้งนี้ บริษัทฯ มีสิทธินำไปหักกับภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

2. เงินค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในภาพยนตร์ **เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร** เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าสิทธิในกรณีดังกล่าวไปให้ผู้รับในต่างประเทศ หากปรากฏว่าผู้รับเงินค่าสิทธินั้นมีฐานะเป็นบริษัทต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของค่าสิทธิตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ผู้รับเงินได้จะเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศที่ประเทศไทยมีความตกลงว่าด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อนผู้รับเงินได้ก็อาจได้รับสิทธิลดหย่อนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ (หนังสือที่ กค 0706/พ./11989 ลงวันที่ 3 ธันวาคม 2550)

1.8 บริษัท ก. ประกอบกิจการผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ประเภทรีเลย์ของอุปกรณ์เครื่องใช้ไฟฟ้า ชิ้นส่วนอุปกรณ์มือถือ ชิ้นส่วนอุปกรณ์กล้องดิจิทัล ชิ้นส่วนคอมพิวเตอร์ และผลิตแม่พิมพ์พลาสติก บริษัทฯ ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามบัตรส่งเสริมคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากลูกค้าของบริษัทฯ มีความประสงค์ให้บริษัทฯ ผลิตแม่พิมพ์เพื่อใช้ฉีดขึ้นงาน แต่ทางบริษัทฯ ไม่สามารถเขียนแบบพิมพ์ของแม่พิมพ์ขึ้นงานได้ จึงได้สั่งซื้อแบบพิมพ์ จากบริษัทแม่ที่ประเทศญี่ปุ่นทาง E-Mail บริษัทแม่ได้จัดส่งแบบพิมพ์ ให้บริษัทฯ ทาง E-Mail การซื้อขายแบบพิมพ์ จึงไม่มีใบขนสินค้าขาเข้าและไม่มียศัญญาซื้อขาย เมื่อบริษัทฯ ได้รับแบบพิมพ์ แล้วจะส่งไปให้แผนกผลิตนำไปใช้ในกระบวนการผลิตต่อไป แบบพิมพ์ดังกล่าวถือเป็นวัตถุดิบประเภทหนึ่งที่ต้องอยู่ในกระบวนการนำเข้าเพื่อผลิตแม่พิมพ์ โดยบริษัทแม่ไม่มีสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1.8.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทฯ ได้สั่งซื้อแบบพิมพ์จากบริษัทแม่ซึ่งไม่มีสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย เพื่อนำไปใช้ในกระบวนการผลิตนั้น หากแบบพิมพ์ดังกล่าวเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 หรือหากเป็นกรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัทแม่ผลิตแบบพิมพ์ของแม่พิมพ์ตามที่บริษัทฯ กำหนด และบริษัทฯ ไม่สามารถนำแบบพิมพ์ที่บริษัทแม่ได้รับจ้างผลิตให้ไปดัดแปลงหรือดำเนินการใด ๆ เป็นอย่างอื่น นอกจากต้องได้รับอนุญาตจากบริษัทแม่ โดยกรรมสิทธิ์ในแบบพิมพ์ยังคงเป็นของบริษัทแม่อยู่นั้น เงินได้ที่บริษัทแม่ได้รับย่อมเข้าลักษณะเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรมสิทธิบัตร แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์

จึงเป็น "ค่าสิทธิ" ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นฯ ซึ่งเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึง ประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 นำส่งกรมสรรพากร

1.8.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบริษัทฯ ได้ใช้แบบพิมพ์ ที่ส่งมาทาง E-Mail จาก บริษัทแม่ ซึ่งไม่มีสาขาหรือตัวแทนในประเทศ เพื่อให้บริษัทฯ นำไปผลิตแม่พิมพ์ตามแบบที่บริษัท แม่ออกแบบมาให้ นั่น กรณีดังกล่าวถือเป็นการให้บริการ ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวล รัษฎากร โดยที่การให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการ นั้นในราชอาณาจักร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการให้กับบริษัทแม่ บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทแม่เป็นผู้มีหน้าที่เสียตามแบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของ เดือนที่จ่ายเงิน ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/11772 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2550)

1.9 บริษัท ป.กำลังพิจารณาลงนามสัญญากับ G ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ในการเป็นตัวแทนจำหน่ายซอฟต์แวร์ ระบบฝึกอบรมภาษาอังกฤษในประเทศไทย ซึ่งระบบ ฝึกอบรมดังกล่าวเป็นการเรียนภาษาอังกฤษออนไลน์ผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต บริษัทฯ มีหน้าที่ ในการเป็นตัวแทนจำหน่าย ให้บริการหลังการขาย และเก็บเงินจากลูกค้า ซึ่งเป็นบริษัทเอกชน หน่วยงานภาครัฐ และรัฐวิสาหกิจ โดยบริษัทฯ จะได้รับส่วนแบ่งรายได้ค่า (Commission) ในอัตราร้อยละ 35 ของยอดขาย และต้องนำรายได้ส่งให้ G ในอัตราร้อยละ 65 ของยอดขาย บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1.9.1 บริษัทฯ ทำสัญญากับ G ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อรับเป็น ตัวแทนจำหน่ายซอฟต์แวร์ระบบฝึกอบรมภาษาอังกฤษในประเทศไทย ค่าตอบแทนดังกล่าวเข้า ลักษณะเป็นการใช้หรือสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์ ตามข้อ 12 วรรคสอง (ก) แห่งอนุสัญญาระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาฯ บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งใน อัตราร้อยละ 5 จากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

1.9.2 G จำหน่ายซอฟต์แวร์ผ่านบริษัทฯ ซึ่งเป็นตัวแทนของคนในประเทศไทย โดยบริษัทฯ จะได้รับส่วนแบ่งรายได้ค่า (Commission) ในอัตราร้อยละ 35 ของยอดขาย และต้องนำ รายได้ส่งให้ G ในอัตราร้อยละ 65 ของยอดขาย กรณีดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้บริการใน ต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าสิทธิในการขาย ซอฟต์แวร์ให้กับ G จึงมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/11272 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2550)

1.10 บริษัท ว. เป็นนิติบุคคลในประเทศไทยได้จ่ายเงินค่าซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัท ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เพื่อให้ได้สิทธิในการนำซอฟต์แวร์ไปจำหน่ายต่อ บริษัทฯ ได้หาหรือปัญหาเกี่ยวกับการเสียหายอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ค่าซอฟต์แวร์เป็นค่าตอบแทนในการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ เข้าลักษณะเป็นค่าลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวไปให้แก่บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5.0 ทั้งนี้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ข้อ 12 วรรคสาม (ก) ของความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับประเทศออสเตรเลีย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ (หนังสือที่ กค 0706/9966 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2550)

1.11 บริษัท U เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศเยอรมัน และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ประกอบธุรกิจหลักในการบริการทางวิศวกรรมในการสร้างโรงงาน โดยให้บริการครบวงจรแก่ลูกค้า ตั้งแต่การออกแบบ เขียนแบบ ไปจนกระทั่งส่งมอบโรงงานที่สร้างเสร็จแล้วให้แก่ลูกค้า ปัจจุบันอยู่ในระหว่างการเข้าทำสัญญาให้บริการงานวิศวกรรมโรงงานทั่วไปในการก่อสร้างโรงงานเคมีให้แก่บริษัท T ในประเทศไทย โดยมีการระบุในสัญญาอย่างชัดเจนว่า U จะให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไป ส่วนบริษัท AT ซึ่งจดทะเบียนในประเทศเยอรมัน และเป็นผู้รับเหมาช่วงของ U จะให้บริการงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค โดยกรรมสิทธิ์และสิทธิทางเทคนิคต่าง ๆ ที่จัดทำโดย AT จะตกเป็นของ U และจะ Sublicense ให้แก่ T ต่อไป โดย U และ T จะมีการทำสัญญาให้ใช้สิทธิแยกต่างหากจากสัญญาบริการงานวิศวกรรมทั่วไป บริษัทฯ ได้หาหรือปัญหาเกี่ยวกับการเสียหายอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

U ประกอบธุรกิจการให้บริการทางวิศวกรรมในการสร้างโรงงาน และเป็นการให้บริการแบบครบวงจร ตั้งแต่การออกแบบ เขียนแบบ ไปจนกระทั่งส่งมอบโรงงานที่สร้างเสร็จแล้วให้แก่ลูกค้า กรณี U ได้ทำสัญญาให้บริการงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิ พร้อมทั้งให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไป โดยสิทธิทางด้านเทคนิคจะตกอยู่กับ T ผู้ว่าจ้าง ดังนั้น การให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไปจึงเป็นการให้บริการอันเนื่องมาจากมีการถ่ายโอนความรู้ทางงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค ไม่ว่าจะป็นสูตรลับ กรรมวิธี หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสิทธิภาพอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ถือเป็นค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อ T จ่ายเงินให้กับ U จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจาก

เงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/4659 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2549)

1.12 บริษัทฯ ประกอบกิจการเป็นตัวแทนจำหน่ายเครื่องส่งสัญญาณวิทยุ โทรทัศน์ รวมทั้งอะไหล่และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2544 บริษัทฯ ได้ทำสัญญาเพื่อเป็นตัวแทนจำหน่ายซอฟต์แวร์เรียกว่า "The AP Electronic News" ในประเทศไทยกับบริษัท A ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาเจ้าของลิขสิทธิ์ในซอฟต์แวร์ ในการจำหน่ายซอฟต์แวร์ดังกล่าวในประเทศไทย บริษัทฯ จะเรียกเก็บค่าสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์จากลูกค้าเป็นรายปี โดยบริษัทฯ จะได้รับค่าตอบแทนจากการเป็นตัวแทนจำหน่าย ตามสัดส่วนร้อยละของค่าสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์ที่เรียกเก็บจากลูกค้า ซึ่งสัดส่วนในกรณีนี้จะเพิ่มขึ้นหากยอดขายที่บริษัทฯ สามารถขายให้กับลูกค้าในประเทศไทยเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ในทางกลับกันบริษัทฯ ต้องจ่ายค่าสิทธิในการขายซอฟต์แวร์ให้กับ A เท่ากับค่าสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์ที่เรียกเก็บจากลูกค้าส่วนที่เหลือหลังจากหักค่าตอบแทนการเป็นตัวแทนจำหน่ายแล้ว บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรกรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

การที่ A จำหน่ายซอฟต์แวร์ผ่านบริษัทฯ ซึ่งเป็นตัวแทนของตนในประเทศไทย โดยบริษัทฯ จะเรียกเก็บค่าสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์จากลูกค้าเป็นรายปี เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จ่ายค่าสิทธิในการขายซอฟต์แวร์ให้กับ A จึงมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มให้คำนวณจากฐานภาษีอื่นได้แก่ค่าสิทธิการใช้ซอฟต์แวร์ที่เรียกเก็บจากลูกค้าทั้งจำนวน ก่อนหักเปอร์เซ็นต์ค่าตอบแทนการเป็นตัวแทนในอัตราภาษีที่กำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 79 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/3140 ลงวันที่ 17 เมษายน 2549)

1.13 บริษัท ท. จำกัด ประกอบธุรกิจให้บริการขนถ่ายตู้โดยสาร ขนถ่ายสินค้า และสัมภาระต่าง ๆ จากเครื่องบินทั้งขาเข้าและขาออกไปยังห้องรับรองผู้โดยสารและคลังสินค้า ตลอดจนให้บริการเช่าคลังสินค้า บริการพิธีการศุลกากร บริการทำความสะอาดเครื่องบินและบริการอื่น ๆ บริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าสถานที่ภายในสนามบินสุวรรณภูมิเพื่อใช้เป็นคลังสินค้าขนถ่ายสินค้าระบบ Logistics และ Free Trade Zone ได้ว่าจ้างบริษัท Detek ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ สำนักงานใหญ่ที่ประเทศสิงคโปร์ เป็นผู้เชี่ยวชาญในการวางแผนงานธุรกิจที่ทันสมัยและมีประสิทธิภาพสูง ทำหน้าที่ศึกษาสำรวจเครื่องมือเครื่องจักรที่มีอยู่และวางแผนในการดำเนินธุรกิจของบริษัทฯ ตลอดจนส่งเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญเข้ามาศึกษาข้อมูลทางการเงิน โดยทำ Due diligence เพื่อประเมินประสิทธิภาพของเครื่องจักร สำรวจบุคลากรโดย

ผู้เชี่ยวชาญเหล่านี้เข้ามาทำงานอยู่ในประเทศไทยครั้งละไม่น้อยกว่า 15 คน ผลัดเปลี่ยนหมุนเวียน โดยบริษัท Detek เป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายทั้งหมด เช่น เงินเดือน ค่าที่พัก เป็นต้น และใช้เวลาทำงานอยู่ในประเทศไทยรวมประมาณ 4 เดือนเศษ ตลอดจนแนะนำลูกค้าที่อยู่ต่างประเทศและคัดเลือกผู้ร่วมลงทุนจากต่างประเทศ และผู้เชี่ยวชาญในการวางระบบทาง Software ต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับงานที่จะดำเนินการใหม่ให้เข้าทำสัญญากับบริษัทฯ เพื่อวางระบบ ACCS System และ Logistics หลายบริษัท นอกจากนี้ได้แนะนำ Richland Group จากประเทศสิงคโปร์ให้เข้ามาร่วมทุน โดยได้ลงนามข้อตกลงเบื้องต้น เรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้ บริษัท Detek มิได้เป็นผู้ทำ Software ใด ๆ ให้บริษัทฯ และไม่มีส่วนได้เสียจากเงินได้ตามสัญญาจ้างที่บริษัทฯ ได้ลงนามกับบริษัทต่าง ๆ ที่ตนแนะนำแต่อย่างใด บริษัทฯ จึงหาหรือว่าการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัท Detek ซึ่งเป็นบริษัทจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าจ้างตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ทุกครั้งที่จ่ายหรือไม่ และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 แทนบริษัท Detek หรือไม่

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

1. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีเจ้าหน้าที่ของบริษัท Detek เข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทย ถือว่าบริษัท Detek มีลูกจ้างในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี ตามเนื่องจากระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่ของบริษัท Detek เข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในประเทศไทยมีระยะเวลา รวมประมาณ 4 เดือนเศษ จึงไม่อาจถือว่าบริษัท Detek มีสถานประกอบการถาวรในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามนัยข้อ 5 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ นอกจากนี้กรณีตามข้อเท็จจริงการให้บริการของบริษัท Detek เป็นการให้คำแนะนำทางธุรกิจการจัดการสมัยใหม่ ตลอดจนเป็นนายหน้าในการจัดหาแนะนำลูกค้าที่อยู่ต่างประเทศและคัดเลือกผู้ร่วมลงทุนจากต่างประเทศและผู้เชี่ยวชาญในการวางระบบทาง Software ต่าง ๆ ให้แก่บริษัทฯ โดยบริษัท Detek มิได้เป็นผู้ทำ Software ดังกล่าว และไม่มีส่วนได้เสีย การให้บริการของบริษัท Detek ในกรณีนี้ไม่เข้าลักษณะเป็นการให้สุทธหรือกรรมวิธีลับ และไม่เข้าลักษณะเป็นข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ตามนัยข้อ 12 วรรคสอง แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลสาธารณรัฐสิงคโปร์ฯ แต่เข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ และเมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัท Detek ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัท Detek

จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อ บริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวให้แก่บริษัท Detek ในต่างประเทศ บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ทั้งนี้ ตามข้อ 7 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลสาธารณรัฐสิงคโปร์ฯ ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีตามข้อเท็จจริงการให้บริการของบริษัท Detek เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท Detek มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานภาษีตามมาตรา 79 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/2933 ลงวันที่ 7 เมษายน 2549)

1.14 บริษัทฯ ได้ตกลงทำสัญญาบริการกับบริษัท เอบี ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสวีเดน เพื่อคุ้มครองให้นโยบายในกลุ่มของบริษัทดำเนินไปโดยราบรื่นและลดค่าใช้จ่ายของกลุ่ม สรุปสาระสำคัญของข้อตกลงตามสัญญาได้ว่า บริษัท เอบี หรือผู้ได้รับมอบหมาย ให้บริการแก่บริษัทฯ เมื่อได้รับการร้องขอภายใต้เงื่อนไขที่ตกลงเท่าที่จะทำได้ บริษัทฯ ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมที่เกิดจากการให้บริการแต่ละครั้งทุก 3 เดือน เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นด้วยลายลักษณ์อักษร ถ้าจ่ายช้ากว่ากำหนด บริษัทฯ จะต้องชำระดอกเบี้ยแก่บริษัท เอบี ตามกฎหมายของประเทศสวีเดนหรือตามหลักการอื่น ๆ ทั่วไป บริษัท เอบี มีภาระต้องรับผิดชอบในการให้ความช่วยเหลือ ให้การบริการและให้ข่าวสารแก่บริษัทฯ แต่จะไม่รับรองว่า ข้อมูลที่ให้ถูกต้องสมบูรณ์ครบถ้วน และไม่ว่ากรณีใดก็ตามไม่ต้องรับผิดชอบต่อการขาดทุนหรือความเสียหายที่เกิดขึ้นกับบริษัทฯ ในการนำข้อมูลมาใช้ นอกจากพิสูจน์ได้ชัดว่าความเสียหายเกิดจากการไม่ระมัดระวังและไม่ได้ให้รูปแบบที่ครบถ้วนสมบูรณ์ บริษัทฯ จะต้องรักษาเป็นความลับอย่างเข้มงวด และจะต้องไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปติดต่อสื่อสารกับบุคคลที่สามไม่ว่าโดยลักษณะใดก็ตาม เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากบริษัท เอบี เป็นลายลักษณ์อักษร บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

การให้บริการเกี่ยวกับข้อมูลทางธุรกิจ ซึ่งบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องรักษาความลับในด้านการค้า ความรู้เฉพาะทาง หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ได้รับอย่างเข้มงวด และจะต้องไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปติดต่อสื่อสารกับบุคคลที่สามไม่ว่าโดยลักษณะใด เว้นแต่จะได้รับความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษร ตามข้อเท็จจริงข้างต้น ค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง

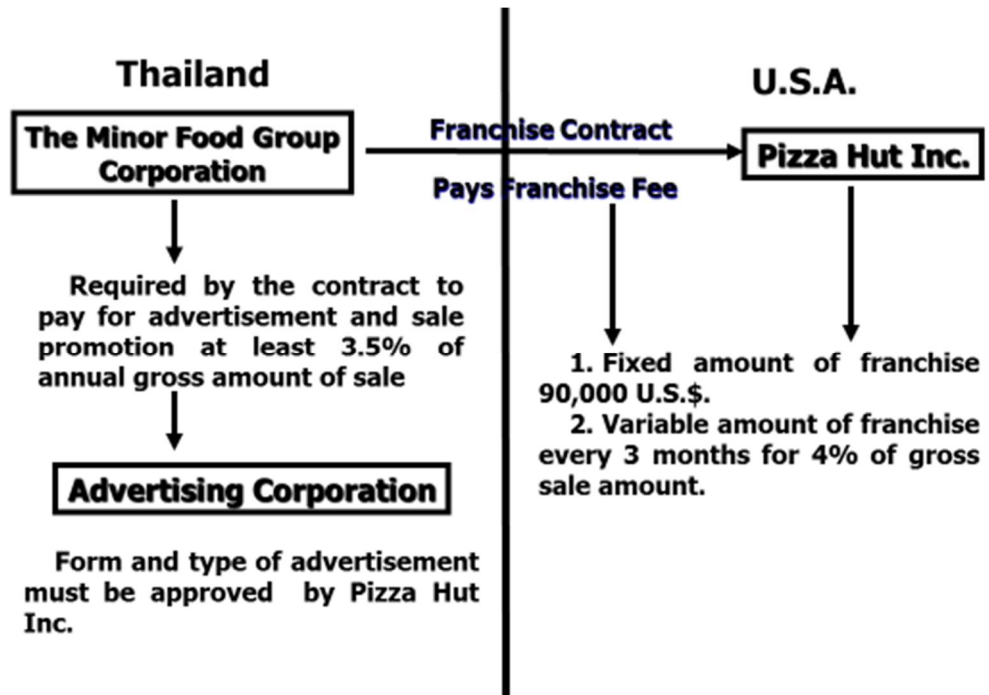
ผังสูตรลับ หรือกรรมวิธีลับหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ ระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 12 วรรคสอง แห่งอนุสัญญาฯ ดังกล่าว สำหรับการให้บริการในกรณีนี้ได้กระทำในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร บริษัทต่างประเทศผู้ให้บริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยบริษัทฯ ผู้จ่ายค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/2 วรรคสาม และมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706(กม.07)/1205 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2548)

1.15 A เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศสก็อตแลนด์ ประกอบกิจการให้บริการทดลองทางเคมีแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมน้ำมันแก่ประเทศต่าง ๆ บริษัทฯ ไม่มีสำนักงานสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทฯ ตกลงให้บริการทางวิทยาศาสตร์เคมีแก่บริษัทในประเทศไทย โดยบริษัทในประเทศไทยจะทำการตกลงกับบริษัทฯ ต่อเมื่อบริษัทในประเทศไทยได้ตกลงกับลูกค้าซึ่งเป็นชาวต่างชาติ และต้องการนักวิทยาศาสตร์เคมีชาวต่างชาติเท่านั้น บริษัทในประเทศไทยจะตกลงกับบริษัทฯ ให้ส่งนักวิทยาศาสตร์เคมีชาวต่างชาติเข้ามาเพื่อตรวจสอบส่วนประกอบของน้ำมันร่วมกับนักวิทยาศาสตร์เคมีชาวไทยตามวิธีการตรวจสอบน้ำมันตามหลักสากลว่าตรงตามส่วนประกอบตามที่ลูกค้าต้องการหรือไม่ไม่เป็นการลับ และไม่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงทางกายภาพหรือส่วนผสมของน้ำมันแต่อย่างใด การเปลี่ยนแปลงสูตรหรือส่วนผสมของน้ำมัน จะขึ้นอยู่กับบริษัทในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการเองเท่านั้น การให้บริการของบริษัทฯ ในการส่งนักวิทยาศาสตร์เคมีชาวต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทยนั้น ไม่มีการถ่ายทอดสูตรลับ กรรมวิธี หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ถือเป็นการบริการวิศวกรรมเบื้องต้น จึงไม่เข้าลักษณะเงินได้ประเภทค่าสิทธิแต่ถือเป็นกำไรธุรกิจ บริษัทฯ ได้หารือปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรกรมสรรพากรวินิจฉัยว่า

หากการให้คำปรึกษาทางเคมีของบริษัทฯ เป็นการให้คำปรึกษาที่มีลักษณะการถ่ายทอดความรู้ที่มีลักษณะเฉพาะตัวมิใช่ความรู้โดยทั่วไปแล้ว ค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้ข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ถือเป็นค่าสิทธิ ตามนัยข้อ 13 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ดังนั้น เมื่อบริษัทในประเทศไทย

จ่ายค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวให้กับบริษัทฯ บริษัทในประเทศไทยจึงมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/10367 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2548)

2. คำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศเรื่องค่าสิทธิและค่าบริการ นอกจากแนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากรในการตอบข้อหาดังกล่าวแล้ว ยังมีคดีสำคัญซึ่งเป็นประเด็นที่มีการฟ้องร้องต่อศาลระหว่าง บริษัท เดอะไมเนอร์ฟู้ดกรุ๊ป จำกัด (โจทก์) กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งข้อเท็จจริงเป็นไปตามแผนภูมิและรายละเอียด ดังต่อไปนี้



บริษัท เดอะไมเนอร์ฟู้ดกรุ๊ป จำกัด (ไมเนอร์ฟู้ด) ได้ทำสัญญาแฟรนไชส์กับบริษัท พิชซ่าฮัท คอร์ปอเรชั่น (พิชซ่าฮัท) ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา โดยพิชซ่าฮัทอนุญาตให้ไมเนอร์ฟู้ดใช้รูปแบบร้าน และสูตรในการทำอาหารเพื่อเปิดร้าน “Pizza Hut” ในประเทศไทย เป็นการอนุญาตให้ใช้แฟรนไชส์ (Franchise) โดยไมเนอร์ฟู้ดจะต้องจ่ายค่าแฟรนไชส์ให้แก่พิชซ่าฮัทคือ จำนวน 90,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อปีโดยไม่ต้องคำนึงถึงยอดขายหรือกำไรของไมเนอร์ฟู้ด และจะต้องจ่ายค่าแฟรนไชส์ในอัตราร้อยละ 4 ของยอดขายทุก 3 เดือน ซึ่งยอดค่าแฟรนไชส์ในส่วนนี้จะผันแปรไป ขึ้นอยู่กับจำนวนยอดขายของไมเนอร์ฟู้ด ทุก 3 เดือน นอกจากนี้ไมเนอร์ฟู้ดจะต้องจ่ายเงินเป็นค่าโฆษณาและการตลาดโดยต้องทำการโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทยเป็นจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 3.5 ของยอดขายในแต่ละปี รูปแบบในการทำ

โฆษณาและการตลาดจะต้องได้รับความเห็นชอบจากพิชซ่าฮัท ในการจ่ายค่าแพรนไชน์ 90,000 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา และการจ่ายในจำนวนร้อยละ 4 ของยอดขายทุก 3 เดือน ไมเนอร์ฟู้ดก็ได้มีการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 รวมทั้งนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ไว้โดยถูกต้อง

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การจ่ายค่าโฆษณาและค่าการตลาดในอัตราร้อยละ 3.5 ของยอดขายทั้งปี เพื่อทำการตลาดในประเทศไทย กรมสรรพากรเห็นว่า แม้จะเป็นรายจ่ายค่าโฆษณาของไมเนอร์ฟู้ดในประเทศไทย แต่ประโยชน์จากการโฆษณา “Pizza Hut” นั้น พิชซ่าฮัทที่สหรัฐอเมริกาได้รับประโยชน์จากการโฆษณาดังกล่าวด้วย ค่าโฆษณาและค่าการตลาดที่ไมเนอร์ฟู้ดจ่ายให้แก่บริษัทซึ่งรับจ้างทำการโฆษณาในประเทศไทย จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมิน กล่าวคือ เป็นประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินของพิชซ่าฮัทด้วย ไมเนอร์ฟู้ดจึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินจำนวนดังกล่าว นอกจากเงินค่าแพรนไชน์ที่ต้องจ่าย จึงได้ทำการประเมินภาษีไมเนอร์ฟู้ด ต่อมาไมเนอร์ฟู้ดได้อุทธรณ์การประเมิน จนในที่สุดได้มีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง หลังจากที่ศาลภาษีอากรกลางได้มีคำพิพากษาแล้ว ก็ได้มีการอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลฎีกา จนในที่สุดศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 โดยวินิจฉัยว่า

“แม้สัญญาแพรนไชน์ระหว่างโจทก์ (ไมเนอร์ฟู้ด) กับบริษัท พ. (พิชซ่าฮัท) จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อปปี้ไรต์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)

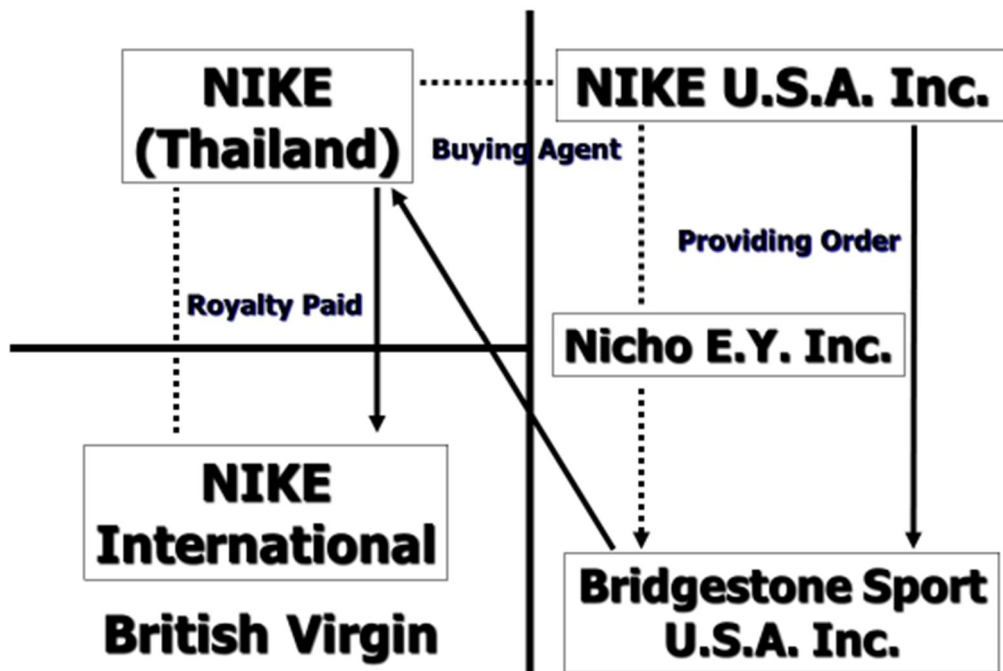
การโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแพรนไชน์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. เจ้าของ แพรนไชน์ เป็นข้อตกลงที่กำหนดให้โจทก์ต้องปฏิบัติตามที่ได้การควบคุมและดุลพินิจของบริษัทดังกล่าวโดยเฉพาะ โจทก์ในฐานะผู้รับแพรนไชน์ไม่มีอิสระที่จะทำการโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาตามที่โจทก์ต้องการ ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ แม้โจทก์จะมีได้จ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงก็ตาม แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ที่บริษัทดังกล่าวได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

การที่โจทก์ต้องจ่ายงบโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแพรนไชน์ก็เพื่อตอบแทนการที่บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแพรนไชน์ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับประโยชน์หรือ “เงินได้พึงประเมิน” เช่นว่านี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าแพรนไชน์ นอกเหนือจากที่ได้ตกลงไว้ในสัญญาเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งก๊อปปี้ไรต์ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)”

การจัดเก็บภาษีศุลกากรในการนำเข้าสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินค่าสิทธิ และค่าบริการระหว่างประเทศ

การจ่ายค่าบริการระหว่างประเทศในกรณีที่เป็นค่าตอบแทนในการให้ใช้สิทธิ (Royalty) นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว หากการจ่ายเงินค่าสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักร กฎหมายกำหนดให้ต้องนำเงินค่าสิทธิที่จ่ายไปมารวมเป็นมูลค่าของสินค้านำเข้าเพื่อเสียภาษีศุลกากรด้วย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 2 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร ข้อ 9(1) ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติจะมีปัญหาเกิดขึ้นเสมอว่า ค่าสิทธิที่จ่ายให้แก่ผู้รับในต่างประเทศ และต่อมามีการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น การจ่ายเงินค่าสิทธิดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้าและต้องรวมเป็นมูลค่าสินค้าเพื่อเสียภาษีศุลกากรหรือไม่ มีคดีที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัท ไนกี้ (ประเทศไทย) จำกัด (โจทก์) กรมศุลกากร จำเลย โดยข้อเท็จจริงเป็นไปตามแผนภูมิและรายละเอียด ดังต่อไปนี้



ข้อเท็จจริงคือ บริษัท ไนกี้ (ประเทศไทย) จำกัด (โจทก์) ได้ทำสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาและการจัดจำหน่ายแต่ผู้เดียวกับบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าและสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอื่น ๆ อันเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และสินค้ากีฬา “ไนกี้” ทั้งหมด ให้เป็นผู้จำหน่ายสินค้าและผลิตภัณฑ์ดังกล่าวแต่ผู้เดียวในประเทศไทย เมื่อเดือนพฤษภาคม 2545 โจทก์ได้จัดหาและสั่งซื้อสินค้าลูกกอล์ฟจากบริษัท บริดจ์สโตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ซึ่งเป็นผู้ผลิตและขายสินค้าดังกล่าวในประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อนำเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทยจำนวน 30 ทิปห่อ ต่อมาในวันที่ 22 มิถุนายน 2545 บริษัท บริดจ์สโตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ได้จัดส่งลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์ โดยโจทก์ได้สำแดงสินค้าลูกกอล์ฟเป็นพิกัด 9506.320 ราคา 288,712.64 บาท ชำระอากรขาเข้าร้อยละ 10 เป็นเงินจำนวน 28,871 บาท

เจ้าพนักงานประเมินของกรมศุลกากรจำเลยเห็นว่า ราคาสินค้าลูกกอล์ฟที่โจทก์สำแดงมิใช่ราคาศุลกากรตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการใช้และกำหนดราคาศุลกากร โดยเห็นว่าราคาลูกกอล์ฟที่พิพาทยังมีได้รวมค่าสิทธิจำนวนหนึ่งที่โจทก์ต้องจ่ายให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ในการใช้เครื่องหมายการค้าและชื่อทางการค้า จึงได้ทำการประเมินราคาศุลกากรเพิ่มขึ้น โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินจึงได้วางเงินประกันการชำระอากรที่ประเมินเพิ่มเติมในอัตราร้อยละ 2 ของราคาตามใบกำกับสินค้า (Invoice) คิดเป็นเงิน 577 บาท และได้โต้แย้งการประเมิน ตลอดจนสงวนสิทธิที่จะเรียกร้องค่าอากรที่เสียไว้เกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ต่อมาในวันที่ 18 พฤศจิกายน 2545 จำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้โจทก์ชำระอากรขาเข้าเพิ่มเติมจำนวน 577 บาท โดยอ้างว่า โจทก์จะต้องนำค่าสิทธิที่ได้ชำระให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด จากยอดขายสินค้าของโจทก์ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากรในการคำนวณอากรขาเข้าของลูกกอล์ฟที่พิพาทด้วย

โจทก์ได้ชำระค่าอากรตามจำนวนที่ถูกประเมินครบถ้วนแล้ว แต่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินเนื่องจากการประเมินราคาศุลกากรที่ไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ที่ออกมาเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามความตกลงในการนำ มาตรา 7 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคา (The General Agreement on Tariffs and Trade 1994) หรือที่รู้จักกันในชื่อของแกตต์ (GATT) ซึ่งเป็นความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาของ องค์การการค้าโลก (WTO) ที่ประเทศไทยเป็นภาคีสมาชิกอยู่ด้วย โจทก์จึงอุทธรณ์การประเมิน

ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และตัวแทนของโจทก์ก็ได้เข้าไปชี้แจงข้อเท็จจริงประกอบการยื่นอุทธรณ์ด้วย

ต่อมาในวันที่ 31 มกราคม 2548 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้โจทก์ต้องนำค่าสิทธิมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาสุทธากกร ในการคำนวณอากรขาเข้าของลูกกอล์ฟที่พิพาท ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) หมวด 2 ข้อ 9 (1) โดยอ้างว่าค่าสิทธิที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ในกี อินเทอร์เน็ต ชั้นเนต จำกัด เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขในการขายสินค้าลูกกอล์ฟที่นำเข้า โจทก์เห็นว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากการปรับราคาตามข้อ 9 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) โดยให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้อื่นบางประการที่มีใช้ราคาของที่ซื้อขายโดยตรง มารวมคำนวณด้วยก็เพื่อให้ราคาผู้นำเข้า สิ้นค้าได้สะท้อนถึงราคาซื้อขายของผู้นำเข้าที่แท้จริง ดังนั้น ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาสุทธากกร และอยู่ในเงื่อนไขของการปรับราคาเพื่อหาราคาซื้อขายของผู้นำเข้านั้น หมายถึงค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมใบอนุญาต ที่หากรวมเข้ากับราคาซื้อขายของผู้นำเข้าแล้ว จะสะท้อนถึงราคาของที่แท้จริงที่ผู้ขายได้รับจากผู้ซื้อ หรือราคาต้นทุนที่แท้จริงที่ผู้ซื้อต้องใช้จ่ายไปเพื่อการซื้อสินค้าที่นำเข้านั้นจากผู้ขาย จึงจะถือว่าเป็นค่าสิทธิที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่นำเข้า หรือเป็นเงื่อนไขของการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศไทย ที่จะต้องนำมารวมในราคาซื้อขายตามข้อ 9 (1) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ค่าสิทธิที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ในกี อินเทอร์เน็ต ชั้นเนต จำกัด มิได้เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมกับสินค้าลูกกอล์ฟ ที่นำเข้า และมีได้เป็นเงื่อนไขในการซื้อขายสินค้าลูกกอล์ฟดังกล่าวแต่อย่างใด

การจ่ายค่าสิทธิเป็นนิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับบริษัท ในกี อินเทอร์เน็ต ชั้นเนต จำกัด ส่วนบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ผู้ขายลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์ ไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทดังกล่าว และบริษัทดังกล่าวก็ไม่สามารถควบคุมผู้ขายไม่ว่าในทางใด ๆ ที่จะมีส่วนต่อราคาซื้อขายได้ การจ่ายค่าสิทธิตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา เป็นกรณีที่แยกต่างหากไม่มีความเกี่ยวข้องกับการซื้อขายลูกกอล์ฟที่โจทก์ซื้อจากผู้ขาย ซึ่งเป็นผู้ผลิตลูกกอล์ฟด้วย และการจ่ายค่าสิทธิจะคิดในอัตราร้อยละ 2 ของยอดขายสุทธิสำหรับการขายสินค้าที่มีเครื่องหมาย “ในกี” ในประเทศไทย มิได้คิดคำนวณจากราคาสินค้าที่นำเข้า จำนวนเงินที่จ่ายมิได้ผันแปรไปตามมูลค่าต้นทุนของสินค้า หรือราคาผู้นำเข้าของสินค้าแต่ละประเภท ไม่คำนึงถึงว่ายอดขายนั้นจะเกิดจากการจำหน่ายสินค้า ที่มีการนำเข้ามาหรือจากสินค้าที่ผลิตในประเทศไทย

ในการคำนวณค่าสิทธิจากยอดขายสุทธิในประเทศนั้น หากเป็นสินค้าที่นำเข้าก็จะต้องรอให้มีการนำเข้าและจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศเสียก่อน จึงจะคำนวณค่าสิทธิได้ ดังนั้นค่าสิทธิที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด จึงไม่มีความเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้า จำนวนที่ต้องจ่ายจะมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับความพยายามของโจทก์เองในการทำการตลาด การติดต่อกับลูกค้าในประเทศ และการขายสินค้าเท่านั้น ซึ่งยอดขายที่เป็นฐานในการคำนวณค่าสิทธิจะขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย เช่น ส่วนลดที่ให้แก่ลูกค้า เป็นต้น มิได้ขึ้นอยู่กับสินค้าที่นำเข้า การชำระค่าสิทธิของโจทก์ไม่มีความเกี่ยวข้องกับสินค้าที่ผลิตและจำหน่ายโดยบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ซึ่งเป็นผู้ผลิตและขายลูกกอล์ฟ เพราะราคาที่ขายเป็นราคาที่สะท้อนถึงราคาตลาดซึ่งได้รวมเอาต้นทุนทุกชนิด รวมตลอดถึงกำไรของผู้ขายไว้ในราคาที่ขายลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์ไปแล้ว โรงงานผู้ผลิตไม่ได้รับผลประโยชน์ใด ๆ จากการจ่ายค่าสิทธิของโจทก์ให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ราคาลูกกอล์ฟที่โจทก์สั่งซื้อและมีเครื่องหมายการค้าไนกี้อยู่บนลูกกอล์ฟ จึงมีราคาเท่ากับลูกกอล์ฟชนิดเดียวกันที่ไม่มีเครื่องหมายการค้า หรือมีเครื่องหมายการค้าชนิดอื่นติดอยู่ ซึ่งถูกสั่งซื้อโดยผู้ประกอบการรายอื่นในสภาพและเงื่อนไขอย่างเดียวกัน เพราะบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ จะพิมพ์ลายลงบนลูกกอล์ฟตามคำสั่งซื้อของโจทก์หรือลูกค้ารายอื่น ๆ ให้เป็นการทั่วไปอยู่แล้ว มูลค่าของค่าสิทธิที่โจทก์จ่ายไปจึงไม่มีความเกี่ยวข้องกับต้นทุนการผลิต มิใช่สิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตเพื่อขายและส่งออกเข้ามาในประเทศไทยแต่อย่างใด

ค่าสิทธิที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด ไม่เป็นเงื่อนไขในการขายสินค้าเพื่อส่งออกมายังประเทศไทยของผู้ขาย เพราะบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ในฐานะผู้ขายและเจ้าของเทคโนโลยีในการผลิตลูกกอล์ฟ รวมถึงรูปแบบทั้งหมดของลูกกอล์ฟ ได้ตกลงขายลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์ตามรูปแบบ ปริมาณ และราคาที่สั่งซื้อโดยมิได้มีเงื่อนไขใด ๆ เพิ่มเติมเลย ทั้งในการขายหรือการส่งออกลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์นั้น บริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ก็ไม่เคยมีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด และไม่ต้องการได้รับความยินยอมจากบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด ในการส่งลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์ เพราะลูกกอล์ฟที่นำเข้ามาได้ผลิตขึ้นตามใบอนุญาต และผู้ผลิตก็ไม่มีความผูกพันที่จะต้องจ่ายค่าสิทธิให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด สำหรับสิทธิที่จะทำการผลิตแต่อย่างใด การจ่ายค่าสิทธิของโจทก์ให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด จะจ่ายต่อเมื่อโจทก์ได้ทำการขายสินค้าในประเทศไทยให้แก่ลูกค้าได้แล้วเท่านั้น และสินค้าที่ขายก็ได้จำกัดอยู่เฉพาะแต่ที่นำเข้าจากต่างประเทศ แต่รวมถึงสินค้าที่ผลิตและ โจทก์ซื้อมาจากผู้ผลิตในประเทศด้วย

การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า โจทก์มีความสัมพันธ์กับบริษัท ไนกี้ อิงค์ ตัวแทนซื้อสินค้าลูกกอล์ฟของ โจทก์ และบริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด ผู้ให้สิทธิในการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ไนกี้ในประเทศไทยแก่โจทก์ มีผลกระทบต่อข้อกำหนดราคาศุลกากรตามข้อ 14 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) นั้น ไม่ถูกต้อง เนื่องจากตามสัญญาอนุญาต ให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่โจทก์ทำไว้กับบริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด กำหนดให้โจทก์ต้องจ่ายค่าสิทธิในอัตราร้อยละ 2 ของยอดจำหน่ายสินค้าและผลิตภัณฑ์ภายใต้เครื่องหมายการค้าไนกี้ ซึ่งเงื่อนไขในการชำระค่าสิทธิดังกล่าว มิได้เกี่ยวข้องกับยอดการสั่งซื้อผลิตภัณฑ์ของโจทก์ ไม่ว่าจะสั่งซื้อจากผู้ผลิตในประเทศไทยหรือจากผู้ผลิตในต่างประเทศ และไม่ว่าจะผ่านทางบริษัท ไนกี้ อิงค์ หรือไม่ และในสัญญาดังกล่าวก็ไม่ได้ให้อำนาจแก่บริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด ในการแทรกแซงหรือครอบงำการประกอบธุรกิจของบริษัทโจทก์ ในการจัดจำหน่ายสินค้าและผลิตภัณฑ์ไนกี้ในประเทศไทยแต่อย่างใด การประเมินอากรขาเข้าของจำเลย และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

กรมศุลกากรจำเลยได้ให้การต่อสู้คดีว่า ค่าสิทธิที่โจทก์ต้องจ่ายให้แก่ บริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด เป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อขายที่จะต้องนำมารวมกับราคาลูกกอล์ฟเพื่อคำนวณอากรขาเข้า ตามข้อ 9 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) เนื่องจากเป็นค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นเงื่อนไขในการขาย บริษัท ไนกี้ อิงค์ เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทโจทก์ และบริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด จึงทำให้บริษัททั้งสามมีความสัมพันธ์กัน เมื่อผู้นำเข้าคือโจทก์ และบริษัท ไนกี้ อิงค์ ต่างมีความสัมพันธ์กับบริษัทเจ้าของเครื่องหมายการค้า คือบริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ต เนชั่นแนล จำกัด แม้สัญญาซื้อขายระหว่างโจทก์กับบริษัทแม่ ที่ครอบคลุมเรื่องสินค้าที่มีเครื่องหมายการค้า (โดยให้ผู้รับจ้างผลิตคือ บริษัทบริดจ์สโตน เป็นผู้ติดเครื่องหมายการค้าตามสัญญา) จะไม่มีเงื่อนไขเฉพาะที่ต้องชำระค่าสิทธิ แต่การชำระค่าสิทธิในกรณีนี้ก็ถือเป็นเงื่อนไขการขายอย่างหนึ่ง ที่โจทก์มีภาระต้องชำระให้แก่บริษัทเจ้าของสิทธิในเครื่องหมายการค้า จึงมีความสัมพันธ์ต่อสินค้าที่นำเข้า ที่จะต้องนำมารวมกับราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระด้วย ค่าสิทธิที่จ่ายไป จึงมีความเกี่ยวข้องกับสินค้าลูกกอล์ฟที่นำเข้า ซึ่งจะต้องนำมารวมในราคาซื้อขายเพื่อคำนวณอากรขาเข้า การประเมินของจำเลย และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว

ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาว่า การประเมินราคาศุลกากรเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้า นั้นได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากรไว้ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ และการกำหนดราคาศุลกากร ซึ่งกฎกระทรวงดังกล่าวได้ออกมาเพื่ออนุวัติ

การให้ขึ้นไปตามความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคา (The General Agreement on Tariffs and Trade 1994) หรือแกตต์ (GATT) เนื่องจากประเทศไทยเป็นภาคีสมาชิกขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization) และกฎกระทรวงดังกล่าวในข้อ 6 ก็ได้กำหนดให้นำความในภาคผนวก 1 หมายเหตุการตีความตามความตกลงในการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ มาใช้ประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดราคาศุลกากรด้วย ดังนั้น ในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากรตามกฎกระทรวงฉบับนี้ จึงต้องตีความให้สอดคล้องกับหลักการของแกตต์ ในส่วนที่เกี่ยวกับค่าสิทธิ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องนำมารวมไว้ในราคาซื้อขาย เพื่อกำหนดราคาศุลกากรนั้น กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ได้กำหนดไว้ในข้อ 9 (1) ว่า ต้องเป็นค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น เนื่องจากกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) โดยเฉพาะในข้อ 8 และข้อ 9 ได้นำหลักการตามความตกลงแกตต์ในข้อ 1 และข้อ 8 (1) (ค) ของมาตรา 7 มาใช้บังคับซึ่งในประเด็นนี้ได้มีความเห็นเชิงเสนอแนะ ของคณะกรรมการเทคนิคการประเมินราคาศุลกากรขององค์การศุลกากรโลก หรือ World Customs Organization ที่ 4.8 (Advisory Opinion 4.8) กำหนดไว้โดยสรุปว่า กรณีที่ผู้นำเข้าจะต้องชำระเงินค่าสิทธิ เพื่อให้ได้รับสิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้า ถ้าหน้าที่ดังกล่าวเป็นผลจากสัญญาแยกต่างหาก ที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับการขายเพื่อการส่งออกสินค้าให้แก่ประเทศที่นำเข้า สินค้าทั้งหลายที่ซื้อจากผู้ผลิตภายใต้สัญญาอีกฉบับ และการจ่ายค่าสิทธิมิใช่เงื่อนไขของการขายสินค้าเหล่านี้ ผู้ซื้อไม่ต้องทำการชำระค่าสิทธิเพื่อที่จะซื้อสินค้า ดังนั้น การชำระค่าสิทธิในกรณีนี้ จึงไม่ต้องถูกปรับราคาตามข้อ 8.1 (ค)

ปัญหาว่าค่าสิทธิเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้าที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ในกี อินเตอร์เนชันแนล จำกัด เป็นค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นเงื่อนไขในการขายสินค้าลูกกอล์ฟ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 9 (1) หรือไม่ เมื่อพิเคราะห์บทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงดังกล่าว ประกอบกับแนวความเห็นเชิงเสนอแนะของคณะกรรมการเทคนิคการประเมินราคาศุลกากร ขององค์การศุลกากรโลกแล้วเห็นว่า ค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าอันเป็นเงื่อนไขในการขายนั้น หมายความว่าค่าสิทธิซึ่งตามปกติจะต้องผูกติดอยู่กับเงื่อนไขในการขายสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ไม่ว่าโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย กล่าวคือผู้ซื้อสินค้าหรือผู้นำเข้ามีหน้าที่จะต้องจ่ายค่าสิทธิสำหรับของที่นำเข้าด้วย ผู้ขายจึงจะขายของนั้น ให้ เพื่อผู้ซื้อจะได้นำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ค่าสิทธิอันเป็นเงื่อนไขในการขายดังกล่าวนี้ อาจจะเป็นค่าสิทธิที่ผู้ขายสินค้าเป็นเจ้าของสิทธิเอง หรือเป็นค่าสิทธิที่ผู้ขายสินค้ามีความผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นเจ้าของสิทธิ ทั้งสองกรณีนี้ก็ย่อมถือว่าเป็นค่าสิทธิที่ตามปกติผู้ขายสินค้าให้แก่ผู้นำเข้าจะต้องเรียกเก็บรวมเข้าในราคาซื้อขาย ตามความมุ่งหมายในการ

กำหนดราคาบุคลากร หรือถ้าผู้ขายไม่เรียกเก็บค่าสิทธิดังกล่าวเองโดยตรง แต่ให้ผู้ซื้อจ่ายให้แก่บุคคลที่เป็นเจ้าของสิทธิที่ผู้ขายผูกพันในการที่จะต้องจ่ายค่าสิทธิดังกล่าว โดยมีการตกลงกันต่างหากจากการชำระราคาซื้อขาย ก็ถือว่าเป็นค่าสิทธิที่จะต้องนำมาปรับในการกำหนดราคาซื้อขายเพื่อคำนวณค่าอากรเช่นเดียวกัน หรือถ้าผู้ขายสินค้ามีความสัมพันธ์กับบุคคลที่เป็นเจ้าของสิทธิในลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ข้อ 4 เช่นเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของบุคคลที่เป็นเจ้าของสิทธิ ตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม แม้ว่าผู้ขายจะมิได้กำหนดเงื่อนไขในการขายสินค้าให้ผู้ซื้อต้องจ่ายค่าสิทธิให้แก่ตน แต่ผู้ซื้อได้มีข้อตกลงจ่ายค่าสิทธิให้แก่บุคคลที่เป็นเจ้าของสิทธิแยกต่างหากจากการซื้อขายสินค้า ในกรณีนี้ก็ย่อมถือว่าการจ่ายค่าสิทธิเป็นส่วนหนึ่งของเงื่อนไขในการขายสินค้า ที่จะต้องนำมารวมในราคาซื้อขายเพื่อปรับราคาบุคลากรในการเรียกเก็บอากรขาเข้าเช่นเดียวกัน

การนำค่าสิทธิมารวมในราคาซื้อขายของที่นำเข้า เพื่อประเมินราคาบุคลากรตามข้อ 9 (1) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) มีความมุ่งหมายเพื่อให้ราคาบุคลากรที่ใช้ในการคำนวณอากรขาเข้าสะท้อนถึงต้นทุนที่แท้จริงของของที่นำเข้า เพื่อให้การจัดเก็บอากรขาเข้าเป็นไปโดยถูกต้องและมีประสิทธิภาพ โจทก์ได้จ่ายค่าสิทธิให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด ในการใช้เครื่องหมายการค้าผลิตภัณฑ์ไนกี้ ตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา โจทก์ได้สั่งซื้อสินค้าลูกกอล์ฟจากบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ โดยผ่านทางตัวแทนซื้อคือบริษัท ไนกี้ อิงค์ และโจทก์กับบริษัท ไนกี้ อิงค์ และบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด มีความสัมพันธ์กันในการถือหุ้น โดยบริษัท ไนกี้ อิงค์ เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท โจทก์และบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า แม้โจทก์กับบริษัท ไนกี้ อิงค์ และบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด จะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน แต่บริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ผู้ขายสินค้าลูกกอล์ฟให้แก่โจทก์ ก็มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์ในการถือหุ้น หรือมีความสัมพันธ์อื่นใดกับโจทก์ ตลอดจนบริษัท ไนกี้ อิงค์ และบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด แต่อย่างใด การจ่ายค่าสิทธิของโจทก์ให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด จึงมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการขายสินค้าลูกกอล์ฟ ของบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ และบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของสิทธิก็มิได้เข้าไปควบคุม จัดการ หรือเกี่ยวข้องในการตัดสินใจเรื่องการขายสินค้าลูกกอล์ฟของบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ความรับผิดชอบในเรื่องการใช้เครื่องหมายการค้า ระหว่างโจทก์กับบริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชันแนล จำกัด จึงมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีผลในการตัดสินใจเรื่องการขายสินค้าลูกกอล์ฟ ของบริษัท บริดจ์ส โตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ ให้แก่โจทก์ ค่าสิทธิที่ต้องจ่ายให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชัน

แนล จำกัด จึงไม่เกี่ยวข้องกับสินค้าลูกกอล์ฟที่นำเข้า ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของบริษัท บริดจ์สโตน สปอร์ต (ยูเอสเอ) อิงค์ โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องนำค่าสิทธิดังกล่าว มารวมในการสำแดงราคาศุลกากรสำหรับสินค้าลูกกอล์ฟ การประเมินของจำเลย และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

ต่อมาจำเลยได้อุทธรณ์คำพิพากษาศาลฎีกาต่อศาลฎีกา และศาลฎีกาได้มีคำพิพากษายืน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 962/2554 คำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนี้ ได้วินิจฉัยทำนองเดียวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท เกี่ยวกับกบการค้าระหว่างประเทศของประเทศแคนาดา ซึ่งมีข้อเท็จจริงเช่นเดียวกันกับกรณีของบริษัท ไนกี้ (ประเทศไทย) จำกัด เพียงแต่เปลี่ยนเป็นการนำเข้าสินค้าของบริษัท ไนกี้ ในประเทศแคนาดา ส่วนข้อเท็จจริงอื่นจะเหมือนกับกรณีของบริษัท ไนกี้ (ประเทศไทย) จำกัด ทุกประการ โดยมีการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด เช่นเดียวกัน ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวก็ได้พิจารณาแล้วเห็นว่าการจ่ายเงินค่าสิทธิของบริษัท ไนกี้ ในประเทศแคนาดา ไม่เกี่ยวข้องกับการนำผลิตภัณฑ์ไนกี้จากต่างประเทศ เข้าไปจำหน่ายในประเทศแคนาดา¹

¹ Canadian International Trade Tribunal, Ottawa, Friday, October 10, 1997, Appeal Nos. AP-95-197 to AP-95-202 and AP-95-206 to AP-95-212 Between NIKE CANADA LTD. Appellant AND THE DEPUTY MINISTER OF NATIONAL REVENUE Respondent, http://www.citt-tcce.gc.ca/doc/english/appeals/decisions/archive_ap95182e.pdf, (Access 13 April, 2014)

นอกจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศของประเทศแคนาดาดังกล่าวแล้ว คดีลักษณะเดียวกันของบริษัทไนกี้ไนกี้ได้เกิดขึ้นในประเทศมาเลเซียด้วย โดยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการนำเข้าและการจ่ายเงินจะเป็นลักษณะเดียวกับกรณีของบริษัท ไนกี้ (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งเป็นคดีระหว่าง Nike Sales Malaysia Sdn Bhd ("Nike Malaysia") กับหน่วยงานศุลกากรในประเทศมาเลเซีย โดย Nike Malaysia ได้นำผลิตภัณฑ์ไนกี้เข้าไปจำหน่ายในประเทศมาเลเซีย และได้จ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่บริษัท ไนกี้ อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด เช่นเดียวกัน ต่อมาศาลฎีกาของประเทศมาเลเซียได้มีคำพิพากษาว่า การจ่ายเงินค่าสิทธิดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องกับ การนำเข้าสินค้าเข้าไปจำหน่ายในประเทศมาเลเซียของ Nike Malaysia แต่อย่างใด²

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีคดีเกิดขึ้นและได้มีคำพิพากษาดังกล่าวแล้ว ในทางปฏิบัติก็ยังมี ปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ และมีการ นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรว่า ค่าสิทธิที่จ่ายไปเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้า และต้องนำมารวม เป็นมูลค่าในการประเมินราคาเพื่อเสียภาษีศุลกากรหรือไม่ รวมถึงการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย ศุลกากรด้วย ดังเช่นที่ปรากฏตามหนังสือของกรมสรรพากรตอบข้อหารือของกรมศุลกากร ที่ กค 0702/8306 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2551 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า

กรมศุลกากรได้ดำเนินการตรวจสอบการสำแดงราคาสินค้านำเข้า เพื่อเป็นฐานในการ คำนวณอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าหลายราย ปรากฏว่าผู้นำเข้าสำแดงราคาสินค้าโดย ไม่ได้นำค่าสิทธิที่ชำระไปยังต่างประเทศ มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร ข้อ 9 กำหนดให้นำค่า สิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต ที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็น เงื่อนไขในการขายของนั้น มารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า โดยการสำแดงราคาของผู้นำเข้า ดังกล่าว เพื่อให้มีการชำระค่าภาษีอากรต่ำลง และเมื่อผู้นำเข้าขอให้กรมศุลกากรพิจารณา เปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง กรมศุลกากรจะพิจารณาตามหลักเกณฑ์ โดยเปรียบเทียบปรับสองเท่า ของอากรที่ขาด และให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ข้อเท็จจริงยังปรากฏว่า ในบางคดีค่าสิทธิที่ผู้นำเข้าชำระไปยังต่างประเทศนั้น

² Dalam Mahkamah Tinggi Malaya Di Kuala Lumpur (Bahagian Rayuan Dan Kuasa-Kuasakhas) Usulpemulano: R3(1) -25-03-2004, [http://www.kehakiman.gov.my/directory/judgment/file/W-01\(IM\)-123-09.pdf](http://www.kehakiman.gov.my/directory/judgment/file/W-01(IM)-123-09.pdf). (Access 13 April, 2014)

ผู้นำเข้าได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของค่าสิทธิตามแบบ ภ.พ. 36 ไว้แล้ว ดังนั้น เพื่อให้ได้ข้อสรุปเป็นแนวทางเดียวกันในการเรียกเก็บค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาด กรมศุลกากรจึงขอทราบว่

1. กรณีการตรวจพบความผิดของเจ้าหน้าที่ศุลกากรดังกล่าว ผู้นำเข้ามีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด (ขณะนำเข้าหรือขณะมีการชำระค่าสิทธิ)

2. กรณีผู้นำเข้ามิได้ชำระค่าสิทธิที่เป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากรในขณะนำเข้าซึ่งมีความผิดตามกฎหมายศุลกากรนั้น ผู้นำเข้าจะมีความผิดตามประมวลรัษฎากรฐานไม่ได้ชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่มหรือชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่ครบถ้วน เนื่องจากการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรด้วยหรือไม่ และถ้ามีความผิดจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรในอัตราเท่าใดนับตั้งแต่เมื่อใด (ขณะนำเข้าหรือขณะมีการชำระค่าสิทธิ)

3. กรณีผู้นำเข้ามีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าดังกล่าวในขณะนำเข้า กรมศุลกากรสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้นำเข้าได้ชำระไว้แล้วหลังวันนำเข้า ตามแบบ ภ.พ. 36 ไปหักกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสียในการประเมิน เมื่อตรวจพบความผิดได้หรือไม่ และผู้นำเข้าจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรด้วยหรือไม่ เพราะเหตุใด

กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า

1. กรณีตาม 1 และ 2 เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจพบว่า ผู้นำเข้าสำแดงราคาสินค้าโดยไม่ได้นำค่าสิทธิมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าที่นำเข้า ซึ่งกรมศุลกากรจะพิจารณาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและเปรียบเทียบปรับสองเท่าของอากรที่ได้ชำระไว้ขาด และผู้นำเข้ายังต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย สำหรับกรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีต้องเสียในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไปให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนพร้อมเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในขณะนำเข้าเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า ทั้งนี้ ตามมาตรา 89(3) มาตรา 89/1 และมาตรา 78/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีตาม 3 เนื่องจากกรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ผู้นำเข้าสินค้า ตามมาตรา 82(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าได้แก่มูลค่าของสินค้านำเข้า ซึ่งใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของราคาสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และในกรณีเจ้าพนักงานศุลกากรได้ประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่า

ด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. ตามมาตรา 79/2(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่กรณีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ. 36 ภายหลังจากวันนำเข้าเพื่อชำระค่าสิทธิไปยังต่างประเทศ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ตามมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษี ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าบริการมิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เป็นเพียงผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อผู้นำเข้าต้องชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเกิดจากการนำเข้าที่ผู้นำเข้าชำระขาดไป ผู้นำเข้าดังกล่าวไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร ไปหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้นำเข้าจะต้องเสียกรณีการนำเข้าสินค้า

จากที่กล่าวมาในบทนี้ แสดงให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ตามแนวคำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และแนวคำพิพากษาศาลฎีกา จะเห็นได้ว่าการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือไม่ เป็นสาระสำคัญในการกำหนดความรับผิดทางภาษีอากร เพราะหากถือเป็นค่าบริการอื่นที่มิใช่เงินค่าสิทธิ ก็อาจจะไม่มีปัญหาในการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และหากถือเป็นเงินค่าสิทธิ ก็จะมีปัญหาต่อเนื่องไปถึงการเสียภาษีศุลกากรในกรณีที่มีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร และการจ่ายเงินค่าสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ในทางปฏิบัติจึงมีปัญหากเกิดขึ้นอยู่เสมอ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกรมสรรพากร และการจัดเก็บอากรขาเข้าโดยกรมศุลกากร หากมีการวินิจฉัยหรือตีความในเรื่องค่าสิทธิที่แตกต่างกัน ก็จะทำให้มีการจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกัน ก่อให้เกิดความเสียหายหรือผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะได้ทำการวิเคราะห์ให้เห็นถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ในบทที่ 4 ต่อไป

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษี

เกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ

ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในต่างประเทศ ในทางปฏิบัติมีปัญหาในการบริหารและจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงภาษีศุลกากรด้วย จึงขอวิเคราะห์ถึง ปัญหาที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี ดังต่อไปนี้

ปัญหาการจำแนกประเภทเงิน ได้สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ

เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงิน ได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงิน ได้พึงประเมินที่จ่าย ตามอัตราภาษีเงิน ได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภothongที่พร้อมด้วยยื่นรายการตามแบบที่ อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ได้พึงประเมินนั้น ในทางปฏิบัติ จึงมีปัญหาเกิดขึ้น เมื่อมีการจ่ายเงิน ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศว่า เงินที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศได้รับนั้น ควรจะถูกจำแนกเป็นเงินค่าสิทธิ หรือจะ ถือเป็นค่าบริการอื่นที่มีใช่ค่าสิทธิ เพราะหากถือเป็นเงินค่าสิทธิ ก็จะเป็นเงิน ได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(3) และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงิน ได้ในประเทศไทย แต่ถ้าถือเป็นค่าบริการอื่นที่มีใช่เงินค่า สิทธิ ก็อาจจะถือเป็นเงิน ได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือมาตรา 40(8) ซึ่งถ้าเป็นเงิน ได้พึง ประเมินตามมาตรา 40(2) ก็จะต้องเสียภาษีในประเทศไทย แต่ถ้าเป็นเงิน ได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ดังกล่าว

จากแนวคำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เกี่ยวกับปัญหาการเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น ที่กล่าวมาในบทที่ 3 อาจสรุปได้ ดังนี้

1. ค่าตอบแทนในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์อันเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/3370 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2553) แนวคำวินิจฉัยเรื่องนี้ถือว่าเป็นไปตามหลักการเกี่ยวกับการตีความเรื่องค่าสิทธิ เพราะค่าตอบแทนในการใช้ลิขสิทธิ์ก็ย่อมถือว่าเป็นค่าสิทธิอย่างหนึ่ง

2. ค่าตอบแทนในการให้บริการพัฒนาแอปพลิเคชันทางธุรกิจรายตัว การให้บริการด้านโครงการเทคโนโลยีสารสนเทศทั่วโลก และการให้บริการเครือข่าย การให้บริการดังกล่าวย่อมเข้าลักษณะเป็นการให้บริการรับจ้างโดยทั่วไป ค่าตอบแทนจากการให้บริการดังกล่าวมิใช่เงินค่าสิทธิ (หนังสือที่ กค 0702/2755 ลงวันที่ 20 เมษายน 2553) แนวคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้ ก็สอดคล้องกับหลักการเรื่องค่าสิทธิ แต่ปัญหาจะเกิดขึ้นถ้าหากปรากฏว่า ในเงื่อนไขของสัญญาได้กำหนดให้มีการให้บริการที่เป็นการให้ข้อมูลใด ๆ ทางเทคโนโลยี หรือให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสบการณ์ทางพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรมทางวิทยาศาสตร์ ก็จะถือเป็นเงินค่าสิทธิด้วย

อย่างไรก็ตาม ถ้าสัญญามีการกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่า เป็นการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่มีลักษณะพิเศษ และมีลักษณะเป็นการถ่ายทอดข้อเสนอแนะที่ได้จากประสบการณ์ ของบริษัทในต่างประเทศให้แก่บริษัทในประเทศไทย เช่น ประสบการณ์ในการผลิตสินค้า เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าได้ตามที่ลูกค้าต้องการ และถ้ากำหนดให้บริษัทในประเทศไทยต้องเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ ไม่สามารถนำไปใช้ในกิจการอื่นหรือเผยแพร่ต่อบุคคลอื่นได้ ค่าตอบแทนตามสัญญาในลักษณะดังกล่าว ก็ย่อมถือเป็นค่าตอบแทนจากการใช้ ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิ (หนังสือที่ กค 0706/207 ลงวันที่ 10 มกราคม 2551) จึงเห็นได้ว่า เมื่อมีการกำหนดไว้โดยชัดแจ้งในสัญญาในลักษณะเช่นนี้ ก็ย่อมเป็นการชอบที่จะตีความให้ถือเป็นเงินค่าสิทธิ

3. สัญญาบริการเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยให้เช่าอุปกรณ์ฮาร์ดแวร์ เช่น คอมพิวเตอร์ตั้งโต๊ะ เครื่องคอมพิวเตอร์กระเป๋าน้ำจอกคอมพิวเตอร์ หน้าจอแบบสัมผัส ฯลฯ และให้ใช้ซอฟต์แวร์ปฏิบัติการ เช่น Visio, MS Project, MS Access หากการให้บริการดังกล่าวเป็นการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม หรือเพื่อข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ก็จะถือเป็นเงินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) (หนังสือที่ กค 0702/2755 ลงวันที่ 20 เมษายน 2553) แนวคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้ ยังมีปัญหาที่น่าจะต้องพิจารณาว่า กรณีนี้ควรจะเป็นเงินได้จากการใช้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5) หรือควรจะเป็นเงินค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(3) ความจริงแล้วโดยลักษณะของ

การให้บริการ ควรต้องถือว่าเป็นเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40(5) อย่างไรก็ตาม กรณีนี้แม้จะถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) หรือ (5) ก็ไม่มีปัญหาในการเสียภาษีแต่อย่างใด เพราะเงินได้ทั้งสองประเภทก็ได้มีการกำหนดให้ต้องเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 อยู่แล้ว

4. ค่าตอบแทนในการทำหน้าที่เก็บค่าบริการจากลูกค้าในต่างประเทศ โดยลูกค้าสามารถชำระเงินผ่านบริษัทผู้รับจ้างในต่างประเทศได้ แทนการโอนเงินข้ามประเทศมาให้แก่ผู้ว่าจ้าง เงินค่าบริการที่จ่ายให้แก่บริษัทต่างประเทศ ถือเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/1788 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2553) เมื่อพิจารณาจากลักษณะของเงินค่าตอบแทนที่จ่ายไปให้แก่บริษัทในต่างประเทศในกรณีนี้ จะเห็นได้ว่า ค่าตอบแทนดังกล่าวเกิดจากธุรกิจในการให้บริการที่เป็นปกติวิสัยของบริษัทในต่างประเทศ มิใช่เป็นการรับทำงานให้แก่บริษัทในประเทศไทยเป็นครั้งคราว อีกทั้งเป็นการให้บริการที่มีลักษณะเป็นการต่อเนื่องในการทำธุรกิจ มิใช่การรับทำงานให้เสร็จเป็นครั้งคราว จึงควรต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ซึ่งหากถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70

5. การว่าจ้างบริษัทในต่างประเทศให้พัฒนาออกแบบและเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ให้แก่ผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นบริษัทในประเทศไทย หากลิขสิทธิ์ในงานที่สร้างสรรค์ขึ้นเป็นของผู้ว่าจ้าง เงินค่าตอบแทนในการพัฒนาออกแบบและเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เป็นเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งผู้ว่าจ้างเป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานนั้น ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/8077 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2551) กรณีนี้มีความชัดเจน เนื่องจากการรับจ้างเพื่อทำให้สำเร็จตามที่ได้รับมอบหมาย และโอนกรรมสิทธิ์ให้ มิใช่เป็นการให้ใช้สิทธิ ค่าตอบแทนที่จ่ายไปจึงไม่ถือเป็นเงินค่าสิทธิ

6. การชำระเงินให้แก่บริษัทในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าชดเชยความเสียหายจากการทำซ้ำ และใช้งานวรรณกรรมซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์โดยมิได้รับอนุญาตนั้น หากมิได้เป็นการจ่ายตามคำพิพากษาของศาลที่สั่งให้จ่ายเป็นค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์ การจ่ายเงินค่าเสียหายดังกล่าวถือว่าเป็นการจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0702/พ./2390 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2551) แนวคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้มีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่า ค่าชดเชยความเสียหายจากการทำซ้ำ และใช้งานวรรณกรรมซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ จะถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิหรือไม่ เนื่องจากในการทำสัญญาให้ใช้ลิขสิทธิ์จะมีการกำหนดจำนวนค่าตอบแทนไว้

เป็นการแน่นอนจำนวนหนึ่งแล้ว เช่น จำนวน 20 ล้านบาทต่อปี หรือต่อการพิมพ์งานวรรณกรรมตามจำนวนครั้ง แต่เมื่อมีการละเมิดหรือกระทำผิดสัญญา ซึ่งเป็นเหตุให้เจ้าของลิขสิทธิ์มีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทน ค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนที่ต้องจ่ายให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์ดังกล่าว ก็น่าจะถือว่าเป็นเงินได้ประเภทอื่นที่มีเงินค่าสิทธิ ซึ่งไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 อย่างไรก็ตาม ถ้าถือว่าค่าเสียหายนั้นเป็นกรณีสืบเนื่องจากการผิดสัญญาให้ใช้ลิขสิทธิ์ ก็อาจตีความให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าสิทธิได้เช่นเดียวกัน

นอกจากแนวทางตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ซึ่งได้วินิจฉัยเกี่ยวกับปัญหาว่าเงินที่จ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศจะเป็นเงินค่าสิทธิหรือไม่แล้ว ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาซึ่งได้พิพากษาตีความไว้เป็นบรรทัดฐาน เกี่ยวกับเรื่องเงินค่าสิทธิด้วย คือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 ซึ่งเป็นกรณีที่บริษัทในประเทศไทยทำสัญญาแฟรนไชส์กับบริษัทในต่างประเทศ โดยระบุงการจ่ายค่าแฟรนไชส์ไว้เป็นที่แน่นอนจำนวนหนึ่ง ซึ่งในส่วนนี้จะไม่มีปัญหาในการตีความว่าเป็นเงินค่าสิทธิหรือไม่ แต่ปัญหาจะมีอยู่ในส่วนของเงื่อนไขสัญญาที่กำหนดให้ต้องจ่ายเงินเป็นค่าโฆษณาและการตลาด โดยบริษัทในประเทศไทยต้องจ่ายเงินเพื่อทำการโฆษณาและการตลาดในประเทศไทย เป็นจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 3.5 ของยอดขายในแต่ละปี รูปแบบในการทำโฆษณาและการตลาดจะต้องได้รับความเห็นชอบจากบริษัทในต่างประเทศเจ้าของแฟรนไชส์ด้วย จึงมีปัญหาว่าเงินค่าโฆษณาและการตลาดในประเทศไทย จะถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินค่าสิทธิที่บริษัทในต่างประเทศได้รับ และต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยหรือไม่ ซึ่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาว่า เงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทยดังกล่าว เป็นส่วนหนึ่งของเงินค่าสิทธิที่บริษัทในต่างประเทศได้รับ และเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) ที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย

เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการอธิบาย จึงขอยกตัวอย่างเพิ่มเติมดังนี้ สมมติว่าเงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทในประเทศไทยผู้ได้รับสิทธิในแฟรนไชส์จะต้องจ่ายในอัตราร้อยละ 3.5 ของยอดขายแต่ละปี เป็นเงินจำนวน 30 ล้านบาท บริษัทในประเทศไทยดังกล่าวก็ต้องไปทำการว่าจ้างบริษัทโฆษณาในประเทศไทย เพื่อให้ออกรูปแบบในการโฆษณาและการตลาด โดยได้รับความเห็นชอบจากบริษัทในต่างประเทศซึ่งเป็นเจ้าของแฟรนไชส์ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า แม้เงินจำนวน 30 ล้านบาท จะจ่ายให้แก่บริษัทผู้รับจ้างทำการโฆษณาในประเทศไทย โดยบริษัทเจ้าของแฟรนไชส์ซึ่งอยู่ในต่างประเทศจะไม่ได้รับเงินจำนวนดังกล่าวก็ตาม แต่การโฆษณาที่สร้างขึ้นในประเทศไทย ก็ถือเป็นประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน ซึ่งบริษัทในต่างประเทศเจ้าของแฟรนไชส์พึงได้รับด้วย และเป็นเงินได้พึงประเมินตามนิยาม

“เงินได้พึงประเมิน” ที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินค่าสิทธิรวมกับค่าแฟรนไชส์ในส่วนอื่นด้วย ดังนั้น การไม่นำเงินจำนวน 30 ล้านบาท ดังกล่าวไปคำนวณภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ถูกต้อง กรมสรรพากรจึงมีอำนาจประเมินภาษีได้

จากข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่า เงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดซึ่งบริษัทในประเทศไทยได้จ่ายไปนั้น ผู้รับเงินได้ที่แท้จริงก็คือบริษัทในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้รับจ้างทำการโฆษณา เงินค่าจ้างที่ได้รับจึงถือเป็นรายได้ที่บริษัทดังกล่าวต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 และมาตรา 66 วรรคหนึ่ง และเมื่อบริษัทในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ได้รับสิทธิในแฟรนไชส์ได้จ่ายเงินค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้รับจ้างทำการโฆษณาดังกล่าวในประเทศไทย ก็จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อนำส่งกรมสรรพากร ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 เตรส ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ข้อ 10 ซึ่งกำหนดว่า

“ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าโฆษณา ให้แก่ผู้รับซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 2.0”

จึงเห็นได้ว่าเงินจำนวน 30 ล้านบาทในกรณีนี้ จะต้องถูกเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรถึง 2 ครั้ง คือ ครั้งที่ 1 ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทในประเทศไทยผู้ได้รับสิทธิในแฟรนไชส์ มีหน้าที่คำนวณหักภาษีนำส่งตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร หรือสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย กับประเทศซึ่งบริษัทดังกล่าวมีถิ่นที่อยู่ แล้วแต่กรณี และครั้งที่ 2 ถือเป็นรายได้ของบริษัทผู้รับเงินค่าโฆษณาในประเทศไทย ซึ่งต้องนำรายได้จำนวน 30 ล้านบาทไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 และมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้ และเมื่อมีการจ่ายเงินค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้รับจ้างในประเทศไทย บริษัทผู้จ่ายเงินค่าโฆษณาดังกล่าวก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อนำส่งกรมสรรพากรในอัตราร้อยละ 2 ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็จะถูกนำไปใช้เป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักไว้

การที่เงินได้จำนวนเดียวกันต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนกันในลักษณะนี้ เป็นภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) และไม่สามารถขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ เนื่องจากการเสียภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดจากการตีความกฎหมายภายใน ที่ขัดกับหลักการทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

ปัญหาที่เกิดขึ้นต่อไปคือ ในกรณีที่สามารถจำแนกประเภทเงินได้จนได้ข้อยุติแล้วว่า เงินค่าบริการที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศนั้นมีใช้เงินค่าสิทธิ แต่ยังมีปัญหาเกิดขึ้นอีกประการหนึ่งคือ ค่าบริการที่จ่ายไปนั้นจะเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หรือจะถือเป็นเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ หรือเงินได้อื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) เช่น กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค ๐๓๐๒/๑๗๘๘ ลงวันที่ ๕ มีนาคม ๒๕๕๓ ว่า การที่บริษัทในประเทศไทยว่าจ้างบริษัทในประเทศญี่ปุ่น ให้เก็บเงินค่าบริการจากลูกค้าในประเทศญี่ปุ่นแทน เงินค่าบริการที่บริษัทในประเทศไทยจ่ายให้แก่บริษัทในประเทศญี่ปุ่นถือเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา ๔๐(๒) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถ้าพิจารณาห้กันอย่างถี่ถ้วนแล้วจะเห็นได้ว่า การที่บริษัทในประเทศญี่ปุ่นให้บริการแก่บริษัทในประเทศไทยดังกล่าวนี้ เป็นการกระทำอันเป็นปกติวิสัยในทางธุรกิจอย่างต่อเนื่อง มิใช่เป็นการรับทำงานให้สำเร็จเป็นครั้งคราวเฉพาะกรณีเพื่อได้รับค่าจ้างตามผลสำเร็จของงาน แต่เป็นการกระทำเพื่อให้ได้รับค่าตอบแทนอย่างต่อเนื่อง จึงย่อมถือว่าเป็นการกระทำในทางธุรกิจ การตีความว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จึงน่าจะไม่ใช่ข้อขัดแย้งด้วยเหตุผล

ปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีนี้สืบเนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้ต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ในกรณีการจ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เฉพาะที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ถึง (6) ดังนั้น ถ้าหากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 จึงมีการตีความในลักษณะอย่างนี้เกิดขึ้นเพื่่อมุ่งหมายให้จัดเก็บภาษีได้เป็นหลัก แต่ไม่น่าจะถูกต้องตามหลักในประมวลรัษฎากร และหลักการทางภาษีอากรอันเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป

ปัญหาการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นค่าสิทธิและค่าบริการ

นอกจากจะมีปัญหาการตีความเกี่ยวกับค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศ จะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่นหรือไม่แล้ว ในบางกรณีถ้าคู่สัญญาได้ทำสัญญาโดยกำหนดเงื่อนไขสัญญา มีทั้งส่วนที่เป็นการให้บริการที่ไม่ใช่เป็นการถ่ายทอดทรัพย์สินทางปัญญา หรือให้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม และวิทยาศาสตร์ และกำหนดค่าตอบแทนไว้จำนวนหนึ่ง และเงื่อนไขสัญญาอีกส่วนก็จะเป็นการให้บริการที่เป็นการถ่ายทอดทรัพย์สินทางปัญญา หรือให้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม และวิทยาศาสตร์ และกำหนดค่าตอบแทนไว้อีกจำนวนหนึ่ง เช่น สัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีในการผลิตสินค้า กำหนดค่าตอบแทนไว้ 100 ล้านบาท และมีการฝึกอบรมพนักงานเพื่อให้ทำการผลิตสินค้าอย่างมีประสิทธิภาพ กำหนดค่าตอบแทนไว้ 20 ล้านบาท เนื่องจากอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน เมื่อมีการจ่ายค่าตอบแทนแก่บริษัทในต่างประเทศ ก็มักจะถูกตีความว่าค่าตอบแทนทั้ง 2 ส่วน ถือเป็นเงินค่าสิทธิ และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70

อีกตัวอย่างหนึ่ง เช่น มีการตกลงทำสัญญากันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ และแยกจำนวนค่าตอบแทนกัน โดยค่าตอบแทนในการให้บริการพัฒนาแอปพลิเคชันทางธุรกิจรายตัว การให้บริการด้านโครงการเทคโนโลยีสารสนเทศทั่วโลก และการให้บริการเครือข่าย กำหนดไว้จำนวน 50 ล้านบาท ซึ่งค่าตอบแทนในกรณีนี้จะถือเป็นค่าบริการที่มีใช้เงินค่าสิทธิ ส่วนค่าตอบแทนอีกจำนวน 100 ล้านบาท เป็นการตอบแทนในการให้ข้อมูลที่เป็นเทคโนโลยี หรือให้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ส่วนนี้จะถือเป็นเงินค่าสิทธิ แต่เมื่อมีการจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาให้แก่บริษัทในต่างประเทศ จะถือว่าค่าตอบแทนทั้งจำนวน 150 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 หรือเฉพาะจำนวน 100 ล้านบาท เฉพาะที่กำหนดไว้ในข้อสัญญาซึ่งถือเป็นเงินค่าสิทธิเท่านั้น ในทางปฏิบัติหน่วยงานจัดเก็บภาษีมักจะตีความให้เงินจำนวนทั้งหมดที่จ่ายตามสัญญา เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี จึงมีปัญหาว່ว่าถูกต้องและเป็นธรรมหรือไม่

จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 คือ หนังสือที่ กค 0702/2755 ลงวันที่ 20 เมษายน 2553 มีนัยที่แสดงให้เห็นว่า การที่บริษัทในประเทศไทยทำสัญญาบริการเทคโนโลยีสารสนเทศกับบริษัทในต่างประเทศ เพื่อให้บริการในการให้ความช่วยเหลือผู้ใช้งาน การให้บริการพัฒนาแอปพลิเคชันทางธุรกิจรายตัว การให้บริการด้านโครงการเทคโนโลยีสารสนเทศทั่วโลก และการให้บริการเครือข่าย การให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้าง

โดยทั่วไป ค่าตอบแทนจากการให้บริการจึงเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจ มิใช่เงินค่าสิทธิ แต่หาก การให้บริการดังกล่าวมีการให้ข้อมูลใด ๆ ที่เป็นการให้เทคโนโลยี หรือให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพทางพาณิชย์กรรม อุสาหกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ก็ย่อมถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิ จึงแสดงให้เห็นว่าหากมีการทำสัญญากัน แม้จะแยกค่าตอบแทนตามลักษณะของการให้บริการไว้ ค่าตอบแทนทั้งหมดที่จ่ายออกไปก็อาจถูกตีความว่าเป็นเงินค่าสิทธิได้ ก่อให้เกิดความไม่แน่นอน ในเรื่องภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวว่าจะต้องเสียภาษีหรือไม่ เพียงใด

นอกจากแนวคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังกล่าวแล้ว ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ก็ยังมีประเด็นที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับการ กำหนดจำนวนเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ที่จ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน ต่างประเทศด้วย กล่าวคือหากจำนวนเงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทใน ประเทศไทยผู้ได้รับสิทธิในการใช้แฟรนไชส์จะต้องจ่ายในอัตราร้อยละ 3.5 ของยอดขายแต่ละปี จำนวน 30 ล้านบาท โดยจ่ายให้แก่บริษัทผู้ทำการโฆษณาในประเทศไทยตามเงื่อนไขที่ตกลงไว้กับ บริษัทเจ้าของสิทธิในแฟรนไชส์ที่อยู่ในต่างประเทศ ถ้าหากถือว่าเป็นประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิด คำนวณได้เป็นเงิน และให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศเพื่อเสียภาษีด้วยแล้ว นั้น แต่เมื่อพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร การที่จะถือเอาจำนวนเงิน ทั้ง 30 ล้านบาท เป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศทั้งจำนวน น่าจะเป็นการไม่ถูกต้อง และเป็นธรรม เพราะเมื่อพิจารณาตามความเป็นจริง การทำโฆษณาในประเทศไทยย่อมก่อให้เกิด ประโยชน์ ทั้งในส่วนของบริษัทในต่างประเทศซึ่งเป็นเจ้าของแฟรนไชส์ และบริษัทในประเทศไทย ซึ่งเป็นผู้ใช้สิทธิในแฟรนไชส์ด้วย ดังนั้น หากจะต้องเสียภาษีในประเทศไทยก็ควรจะต้องมีการ เฉลี่ยเงินได้พึงประเมินตามประโยชน์ที่ได้รับจากการโฆษณาของแต่ละฝ่าย กล่าวคือต้องคำนวณให้ ได้ว่าบริษัทในประเทศไทยและบริษัทในต่างประเทศได้รับประโยชน์ที่คิดคำนวณได้เป็นเงินฝ่ายละ เท่าใด และให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามจำนวนที่แต่ละฝ่ายได้รับ แต่ในทางปฏิบัติย่อมเป็นการยากที่ จะกำหนดจำนวนที่แน่นอนได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม อย่างไรก็ตาม เงินค่าใช้จ่ายในการทำ โฆษณาและการตลาดในประเทศไทยดังกล่าวนี้ ก็ไม่ควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัท เจ้าของแฟรนไชส์ในต่างประเทศทั้งจำนวน

ปัญหาการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อน ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจากหรือในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีสำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศนั้น นอกจากจะมีปัญหาการตีความว่าเงินที่จ่ายออกไปเป็นเงินค่าสิทธิหรือเป็นค่าบริการอื่น หรือจะเป็นเงินค่าสิทธิจำนวนเท่าใดแล้ว ถ้าการตีความดังกล่าวไม่ถูกต้อง หรือไม่เป็นที่ยอมรับตามหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ก็จะมีปัญหาที่เกิดขึ้นอีกประการหนึ่งคือ การบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศคู่สัญญา ซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้กับประเทศถิ่นที่อยู่ เนื่องจากการได้รับสิทธิให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาในประเทศใด ประเทศที่ได้มีการนำสิทธินั้นไปใช้ย่อมถือว่าเป็นประเทศแหล่งเงินได้ และมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินค่าสิทธิที่จ่ายออกไปตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) ส่วนประเทศซึ่งผู้ได้รับเงินค่าสิทธิมีภูมิลำเนาอยู่ก็จะมีสิทธิเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Principle) จึงมีภาษีซ้อนเกิดขึ้น และในกรณีนี้ ประเทศถิ่นที่อยู่ก็จะมีหน้าที่ขจัดภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือ โดยหลักทั่วไปแล้วจะต้องนำภาษีที่มีการจัดเก็บในประเทศแหล่งเงินได้ไปเป็นเครดิตในการเสียภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ ในจำนวนไม่เกินกว่าค่าภาษีที่จัดเก็บได้จากเงินค่าสิทธินั้นในประเทศถิ่นที่อยู่ ตามหลักการขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ¹ ดังนั้น หากประเทศแหล่งเงินได้มีการตีความกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิโดยไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นที่ยอมรับ ตามหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ก็จะส่งผลให้ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่อาจยอมรับที่จะนำไปขจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนได้ ทำให้การบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ ส่งผลกระทบโดยรวมต่อการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ

¹ ดู Article 23A และ 23B ของ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010 อ้างแล้ว เชมอรรถที่ 1

จากแนวคำวินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 นอกจากจะมีประเด็นที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับการจำแนกประเภทระหว่างเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น และปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิแล้ว ยังมีปัญหาเรื่องการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนด้วย กล่าวคือ เงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทในประเทศไทยจะต้องจ่ายในอัตราร้อยละ 3.5 ของยอดขายแต่ละปี เป็นเงินจำนวน 30 ล้านบาท เมื่อต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศผู้ได้รับเงินค่าสิทธิด้วย ทั้ง ๆ ที่บริษัทในต่างประเทศไม่ได้รับเงินจำนวนดังกล่าว และไม่มีการรับรู้เป็นรายได้ เพราะผู้ได้รับเงินได้ที่แท้จริงคือบริษัทในประเทศไทยผู้รับจ้างจัดทำโฆษณา แต่เมื่อต้องถูกถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศด้วยแล้ว ก็จะทำให้เกิดปัญหาการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนว่าจะสามารถนำเงินภาษีที่ถูกเรียกเก็บในประเทศไทย ไปเป็นเครดิตภาษีในประเทศอื่นที่อยู่ของบริษัทในต่างประเทศได้หรือไม่ เพียงใด เนื่องจากกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เป็นเรื่องข้อสัญญาระหว่างบริษัทในประเทศไทยกับบริษัทในสหรัฐอเมริกา เพื่อความชัดเจนในการวิเคราะห์จึงขอแสดงเป็นตัวอย่าง ดังนี้

สมมติว่าในคดีนี้จำนวนเงินค่าเฟรนไชส์ ซึ่งไม่มีข้อโต้แย้งว่าเป็นเงินค่าสิทธิหรือไม่คือจำนวน 100 ล้านบาท ส่วนค่าใช้จ่ายในการโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งถูกถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในสหรัฐอเมริกา และถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินค่าสิทธิด้วยคือจำนวน 30 ล้านบาท ดังนั้น เมื่อคิดเป็นเงินค่าภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามมาตรา 70 ประกอบกับบัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร และสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา ซึ่งกำหนดให้ต้องเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้คือประเทศไทยอัตราร้อยละ 15 ของจำนวนค่าเฟรนไชส์ที่ได้รับ² คิดเป็นเงินค่าภาษีจำนวน 15 ล้านบาท และในส่วนของค่าใช้จ่ายในการโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ที่ถูกถือว่าเป็นค่าสิทธิและถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในสหรัฐอเมริกาคด้วย ก็จะต้องเสียภาษีอีกจำนวน 4,500,000 บาท รวมเป็นเงินค่าภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้นจำนวน 19,500,000 บาท เมื่อพิจารณาตามหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศกรณีนี้ประเทศซึ่งบริษัทผู้ได้รับเงินได้มีถิ่นที่อยู่คือสหรัฐอเมริกา ย่อมมีอำนาจที่จะเก็บภาษีจากเงินจำนวน 100 ล้านบาท ที่ได้รับจริงจากประเทศไทย โดยบริษัทในสหรัฐอเมริกามีหน้าที่ต้องนำ

² Article 12, Convention Between The Government Of The Kingdom Of Thailand And The Government Of The United States Of America For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income.

รายได้จำนวนดังกล่าวไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จากนั้นก็จะนำภาษีตามจำนวนที่ได้เสียไว้แล้วในประเทศไทย คือจำนวน 15 ล้านบาท ไปเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี เพื่อเป็นการจัดการเสียภาษีซ้อนตามสัญญาที่ได้ทำไว้ระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐอเมริกา³

จึงมีปัญหาว่จะนำจำนวนภาษีที่เสียไว้ในประเทศไทยไปเป็นเครดิตในการเสียภาษีในสหรัฐอเมริกาได้หรือไม่ จำนวนเท่าใด สำหรับภาษีจำนวน 15 ล้านบาท ที่คำนวณจากค่าแฟรนไชส์จำนวน 100 ล้านบาท คงไม่มีปัญหาในการจัดภาษีซ้อนดังที่ได้กล่าวไว้แล้ว แต่ค่าภาษีจำนวน 4,500,000 ที่จัดเก็บในประเทศไทยโดยคำนวณจากเงินจำนวน 30 ล้านบาท ที่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินและต้องเสียภาษีในประเทศไทยด้วย จะไม่สามารถนำจัดภาษีซ้ำซ้อนในสหรัฐอเมริกาได้ เพราะหน่วยงานจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกาคงไม่ยอมรับให้ดำเนินการได้ เนื่องจากเงินจำนวน 30 ล้านบาทดังกล่าว บริษัทในสหรัฐอเมริกาไม่ได้รับและไม่ได้นำไปเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น ภาษีที่เรียกเก็บในประเทศไทยจำนวน 4,500,000 บาท จากจำนวนเงิน 30 ล้านบาท จึงไม่อยู่ในวิสัยที่จะขจัดภาษีซ้อนได้ ส่งผลให้บริษัทในประเทศไทยผู้จ่ายเงินค่าแฟรนไชส์ต้องรับภาระภาษีเอง ซึ่งเป็นการรับภาระภาษีโดยไม่สมควรและไม่ถูกต้องแน่นอนว่าย่อมไม่เกิดผลดีต่อธุรกิจและลงทุนในประเทศไทย ปัญหาจึงสมควรได้รับการแก้ไข

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า กรณีที่ผู้ให้บริการเป็นบริษัทในต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีการให้บริการซึ่งกระทำในต่างประเทศให้แก่บริษัทในประเทศไทย และบริการดังกล่าวได้ถูกใช้ในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 โดยให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อมีการจ่ายค่าแฟรนไชส์ออกไปจากประเทศไทย เพื่อให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทในต่างประเทศ นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตามกฎหมาย

³ Article 25, เฟิงอ้าง

จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ประกอบกับตัวอย่างที่ได้กล่าวมาในหัวข้อปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนสำหรับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจากหรือในประเทศไทย ก็ส่งผลต่อเนื่องให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย กล่าวคือ จะมีปัญหาว่า ผู้จ่ายเงินค่าเฟรนไชส์ควรต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากเงินจำนวน 100 ล้านบาท หรือจำนวน 130 ล้านบาท (100 + 30) อย่างไรก็ตาม เมื่อมีแนววินิจฉัยไว้เช่นนี้แล้ว ผู้จ่ายเงินก็ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินจำนวน 130 ล้านบาท ทำให้การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีปัญหาทำนองเดียวกับภาษีเงินได้ กล่าวคือผู้จ่ายเงินต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าจำนวนที่ควรจะต้องนำส่งเช่นเดียวกัน

การจ่ายค่าบริการระหว่างประเทศ โดยเฉพาะค่าบริการที่เป็นเงินค่าสิทธิ (Royalty) นอกจากจะต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ในบางกรณีอาจจะเกี่ยวข้องกับการคำนวณมูลค่าเพื่อกำหนดฐานภาษีศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย โดยเฉพาะในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่ผู้รับในต่างประเทศ และต่อมามีการนำของใด ๆ เข้ามาในราชอาณาจักร และค่าสิทธิดังกล่าวเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็จะต้องนำเงินค่าสิทธิที่จ่ายออกไปมารวมเป็นมูลค่าของของนั้นเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีศุลกากรด้วย ดังที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 เนื่องจากการกำหนดราคาเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากร ได้ถูกกำหนดไว้ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และกำหนดราคาศุลกากร ในข้อ 9(1) ว่า ในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าสิทธิไปต่างประเทศ และต่อมามีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร หากค่าสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็จะต้องนำเงินค่าสิทธิไปรวมเป็นมูลค่าเพื่อกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้านั้นด้วย (ดูภาคผนวก 2)

ปัญหาว่าเงินค่าสิทธิจะเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าหรือไม่ เป็นประเด็นที่ต้องตีความตามกฎหมายศุลกากร มีคดีตัวอย่างที่ได้แสดงไว้ในบทที่ 3 คือคดีระหว่าง บริษัท ไนกี้ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ และ กรมศุลกากร จำเลย ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 962/2554 ซึ่งวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานเกี่ยวกับเรื่องนี้ว่า ค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าหมายความว่าอย่างไร และเป็นกรณีใดอย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติก็ยังคงมีปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างต่อเนื่อง เพราะการนำเข้าในแต่ละกรณีย่อมมีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร สำหรับผู้นำเข้าแต่ละรายที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติรวมไปถึงการดำเนินคดีอาญาของกรมศุลกากรด้วย ดังเช่นกรณีตามหนังสือกรมสรรพากร ซึ่งได้วินิจฉัยตอบข้อหารือของกรมศุลกากร ที่ กค 0702/8306 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2551 ที่กล่าวไว้ในบทที่ 3

จากตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น เกี่ยวกับการจ่ายค่าเฟรนไชส์ระหว่างบริษัทในประเทศไทยกับบริษัทในสหรัฐอเมริกา ในหัวข้อปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนสำหรับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจากหรือในประเทศไทย นอกจากนี้จะส่งผลให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้จ่ายเงินต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าจำนวนที่ควรจะต้องนำส่งแล้ว ถ้าข้อเท็จจริงปรากฏว่า บริษัทในประเทศไทยได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทในสหรัฐอเมริกาเพื่อนำเข้ามาในประเทศไทยด้วย ก็จะส่งผลทำให้เกิดปัญหาในการประเมินราคาสินค้าเพื่อเสียภาษีศุลกากรด้วย เนื่องจากการจ่ายเงินค่าเฟรนไชส์ในกรณีนี้ได้มีจ่ายให้แก่ผู้ขายสินค้าในต่างประเทศ ค่าเฟรนไชส์ที่จ่ายไปจึงถือเป็นเงินค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ต้องนำมารวมเป็นราคาของตามกฎหมายศุลกากรด้วย สมมติว่าราคา C.I.F. ในกรณีนี้เป็นเงินจำนวน 200 ล้านบาท ปัญหาว่าเงินค่าสิทธิที่จะต้องนำมารวมเป็นราคาสินค้าที่นำเข้า จะต้องนำเอาเงินที่บริษัทในประเทศไทยจ่ายให้แก่บริษัทในสหรัฐอเมริกาตามที่ได้รับจริงคือจำนวน 100 ล้านบาท มารวมกับราคา C.I.F. 200 ล้านบาท ด้วย คิดเป็นราคาศุลกากร 300 ล้านบาท และจะต้องนำจำนวนเงินที่บริษัทในประเทศไทยจ่ายเป็นค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทยอีกจำนวน 30 ล้านบาท มารวมด้วยหรือไม่ เพราะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินค่าสิทธิของบริษัทในสหรัฐอเมริกาด้วย ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้ก็จะทำให้เกิดปัญหาในการประเมินราคาศุลกากรเช่นเดียวกัน จึงเห็นได้ว่า การตีความเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ย่อมส่งผลกระทบต่อประเมินราคาศุลกากรของกรมศุลกากร และในส่วนของกรมศุลกากรเองก็ยังมีปัญหาในการความในบริบทเกี่ยวกับค่าสิทธิ ตามกฎหมายศุลกากรด้วยว่า ค่าสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าหรือไม่ จึงอาจสรุปปัญหาเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากร ได้ดังนี้

1. การตีความคำว่า “ค่าสิทธิ (Royalty)” ตามประมวลรัษฎากรและสัญญาภาษีซ้อนของกรมสรรพากร จะสอดคล้องกับการตีความตามกฎหมายศุลกากรและกฎว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร (Rule of Customs Valuation) หรือไม่

2. การตีความเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิที่ได้ข้อยุติแล้ว ก็ยังมีปัญหาในการตีความตามกฎหมายศุลกากรและกฎว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรอีกว่า ค่าสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าหรือไม่

จากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ ในส่วนของกรณีวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ จะเห็นได้ว่า การจ่ายเงินค่าตอบแทนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศนั้น มีปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกประเภทระหว่างเงินค่าสิทธิกับค่าบริการอื่น การจำแนกประเภทของเงินค่าบริการที่มีใช้

เงินค่าสิทธิในบางกรณีว่า จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หรือ มาตรา 40(8) ซึ่งมีผลในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 การจำแนกกว่า เป็นเงินค่าสิทธิหรือเป็นค่าบริการอื่นที่มีใช้เงินค่าสิทธินั้น สืบเนื่องจากการตีความที่จะส่งผลให้ สามารถจัดเก็บภาษีได้ เพราะหากถือเป็นค่าบริการที่มีใช้ค่าสิทธิก็อาจจะไม่ต้องมีหน้าที่ในการเสีย ภาษี การจำแนกประเภทระหว่างเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น จึงต้องพิจารณาจากเงื่อนไขสัญญาที่ ได้กระทำไว้ระหว่างบริษัทในประเทศไทยกับบริษัทในต่างประเทศ รวมทั้งบทบัญญัติแห่งประมวล รัษฎากรและสัญญาภาษีซ้อน ปัญหาการจำแนกประเภทว่าเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการ ยังส่งผล ให้เกิดปัญหาเรื่องการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิและค่าบริการด้วย ดังเช่นกรณี ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ว่าเงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทยที่บริษัทใน ต่างประเทศเจ้าของสิทธิกำหนดให้บริษัทในประเทศไทยผู้ใช้สิทธิต้องใช้จ่ายเพื่อการนี้ ถือเป็นส่วน หนึ่งของเงินค่าสิทธิอันเป็นประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน อีกส่วนหนึ่งที่บริษัทในต่างประเทศได้รับด้วยหรือไม่ การถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินค่า สิทธิ ก็จะก่อให้เกิดปัญหาต่อเนื่องไปถึงการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนด้วย เพราะหากไม่เป็นที่ ยอมรับในการตีความของประเทศอื่นที่อยู่ ก็ไม่สามารถนำค่าภาษีจากเงินค่าสิทธิที่เรียกเก็บใน ประเทศไทย ไปเป็นเครดิตในการเสียภาษีเพื่อขจัดภาษีซ้อนในประเทศอื่นที่อยู่ด้วย นอกจากนี้ยัง ส่งผลไปถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มว่า จำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะเป็น เท่าใด ตลอดจนปัญหาในการประเมินราคาของที่นำเข้าเพื่อเสียภาษีศุลกากร เพราะหากเงินค่าสิทธิที่ ใช้จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศนั้น ถ้าผู้จ่ายเงินมีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ก็จะมีปัญหาว่าค่า สิทธิที่จ่ายไปเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าหรือไม่ การตีความเรื่องเงินค่าสิทธิและค่าบริการจึงมี ความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งต่อการบริหารและจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร

บทที่ 5

สรุป และข้อเสนอแนะ

สรุป

การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ มีปัญหาในการบริหารและจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการจำแนกประเภทเงินได้สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้มีการเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่จ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) เมื่อมีการจ่ายเงินได้ออกไปในต่างประเทศ จึงมักมีปัญหาค่าควรจะถูกจำแนกเป็นเงินค่าสิทธิซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(3) หรือจะถือเป็นค่าบริการอื่นที่มีใช้ค่าสิทธิ ซึ่งอาจจำแนกเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(2) หรือมาตรา 40(8) แต่ทางปฏิบัติส่วนใหญ่ก็มักจะถูกตีความให้เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี โดยเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ในการบริหารและจัดเก็บภาษี ซึ่งบางกรณีเป็นการไม่ถูกต้องตามกฎหมายและหลักการทางภาษีอากร.

2. ปัญหาการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือเป็นค่าสิทธิและค่าบริการ ในกรณีที่คู่สัญญาได้ทำสัญญาการให้บริการระหว่างประเทศ โดยเงื่อนไขสัญญาที่กำหนดไว้ มีทั้งส่วนที่เป็น การให้บริการอันมีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิ และกำหนดค่าตอบแทนไว้จำนวนหนึ่ง ซึ่งไม่มี ปัญหาที่จะถือเป็นค่าสิทธิ และเงื่อนไขสัญญาอีกส่วนที่ไม่มีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิ แต่เนื่องจากอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศทั้ง 2 จำนวน ก็มักจะถูกตีความว่าเป็นเงินค่าสิทธิ เพื่อให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี นอกจากนี้ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ก็ทำให้มีปัญหาต้องพิจารณาว่า เงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้รับจ้างทำการโฆษณาในประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้ใช้สิทธิในแฟรนไชส์ การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เป็นประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศ ซึ่งต้องเสียภาษีในประเทศไทยด้วยนั้น เมื่อการโฆษณาในประเทศไทย ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ ทั้งต่อบริษัทเจ้าของสิทธิ และบริษัทผู้ได้รับสิทธิ หากต้องเสียภาษีก็ควรต้องเฉลี่ยเงินได้พึงประเมิน

ตามประโยชน์ที่ได้รับจากการ โฆษณาของแต่ละฝ่าย และให้เสียภาษีตามส่วนที่แต่ละฝ่ายได้รับประโยชน์ จึงจะถูกต้องและเป็นธรรม

3. ปัญหาการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อน ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจากหรือในประเทศไทย การตีความในเรื่องเงินที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศว่าจะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น เป็นจำนวนเท่าใด หากเป็นการตีความที่ไม่ถูกต้องอันเป็นที่ยอมรับตามหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ก็จะมีปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศคู่สัญญาด้วย เนื่องจากเมื่อมีภาษีซ้อนเกิดขึ้น โดยทั่วไปแล้วจะต้องนำภาษีที่เสียไว้ในประเทศแหล่งเงินได้ไปเป็นเครดิตในการเสียภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ หากประเทศแหล่งเงินได้มีการตีความเพื่อจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิโดยไม่ถูกต้องตามหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ ก็จะส่งผลให้ไม่ประเทศถิ่นที่อยู่ไม่อาจยอมรับที่จะนำไปจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนได้

4. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เนื่องจากการให้ใช้สิทธิในประเทศไทยโดยได้รับคำตอบแทน เป็นการให้บริการของบริษัทในต่างประเทศ ที่มีการใช้บริการในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าบริการที่บริษัทในต่างประเทศได้รับหรือพึงได้รับ ก็จะส่งผลถึงหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้จ่ายเงินด้วย นอกจากนี้ ถ้าการจ่ายเงินค่าสิทธิไปต่างประเทศ และต่อมามีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร และค่าสิทธินั้นก็เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็จะต้องนำเงินค่าสิทธิไปรวมเป็นมูลค่าของของที่นำเข้าเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีศุลกากรด้วย ถ้ามีการตีความเกี่ยวกับความหมายของเงินค่าสิทธิ หรือจำนวนเงินค่าสิทธิ ที่ไม่มีความถูกต้อง ชัดเจน และแน่นอน ก็ย่อมส่งผลต่อการกำหนดราคาศุลกากรเพื่อเป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้า สำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย

ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ จะเห็นได้ว่าการตีความกฎหมายเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น จะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมสรรพากร และยังเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมศุลกากรด้วย ดังนั้น หากมีการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่สอดคล้องกัน ก็จะก่อให้เกิดความไม่ถูกต้องและเป็นธรรมในการบริหารและจัดเก็บภาษี เพื่อให้สามารถแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ได้ต้องมีประสิทธิภาพ ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหารวม 2 ประการ ดังต่อไปนี้

1. การออกแนวทางปฏิบัติในการบริหารและจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกัน ระหว่าง กรมสรรพากรและกรมศุลกากร แนวทางนี้กระทำโดยจัดให้มีการประชุมร่วมกันของผู้มีหน้าที่ เกี่ยวข้อง ระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกระทรวงการคลัง เพื่อพิจารณาหาแนวทางที่ เหมาะสมร่วมกันเกี่ยวกับการตีความเรื่องค่าสิทธิและค่าบริการ โดยพิจารณาจากบทบัญญัติแห่ง ประมวลรัษฎากร ต้นแบบสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) คำอธิบายข้อบทสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Commentary on the Articles of the Model Tax Convention) รวมทั้งบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) และให้พิจารณาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร และ กรมศุลกากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน แนวคำวินิจฉัยเกี่ยวกับค่าสิทธิและค่าบริการที่เกิดขึ้นใน ต่างประเทศ รวมทั้งแนวคำพิพากษาของศาลเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ โดยเฉพาะ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 962/2554

เมื่อได้วิเคราะห์ปัญหาร่วมกันแล้ว ในส่วนของกรมสรรพากรก็ให้กระทำโดยการ ออกคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อกำหนดแนวทางการตีความและการวินิจฉัยปัญหาในการจัดเก็บภาษี จากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ดังนี้

1.1 ส่วนที่เกี่ยวกับปัญหาการจำแนกประเภทเงิน ได้สำหรับเงินค่าสิทธิและ ค่าบริการ โดยเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ในการเสียภาษีเงินได้ สำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) และ (8) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยต้องกำหนด ความแตกต่างให้ชัดเจนว่า กรณีใดที่ถือเป็นเงินค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) และกรณีใดที่ไม่ถือเป็นเงิน ค่าสิทธิ แต่เป็นค่าบริการอื่นซึ่งอาจเป็นเงิน ได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(2) หรือมาตรา 40(8) ความชัดเจนเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าบริการหรือค่าตอบแทนจากการรับทำงานให้ อันเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40(2) ว่าจะต้องเป็นกรณีที่บริษัทในต่างประเทศรับทำงานให้เป็นครั้งคราว มีระยะเวลาทำงานให้สำเร็จที่แน่นอน ไม่มีความต่อเนื่องของการให้บริการ ซึ่งถ้าเป็นกรณีการรับ ทำงานให้ก็จะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 เพราะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่ถ้าเป็นการให้บริการที่มีความต่อเนื่อง มิได้มุ่งผลสำเร็จของงานเป็นคราว ๆ ไป ลักษณะเช่นนี้ ย่อมถือว่าเป็นการให้บริการในทางธุรกิจ เงินค่าตอบแทนที่จ่ายไปก็ย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ส่วนที่เป็นปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ก็จะต้องออกแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนว่า กรณีที่คู่สัญญาได้ทำสัญญาการให้บริการระหว่างประเทศในฉบับเดียวกัน โดยเงื่อนไขสัญญากำหนดค่าบริการหรือค่าตอบแทนไว้ทั้งในส่วนที่มีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิ และระบุค่าตอบแทนไว้เป็นที่แน่นอนจำนวนหนึ่ง และมีเงื่อนไขสัญญาอีกส่วนหนึ่งที่ไม่มีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิ โดยระบุค่าตอบแทนที่แน่นอนไว้เช่นเดียวกัน ค่าบริการหรือค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศทั้ง 2 จำนวน จะต้องมีการแยกให้ชัดเจนว่าส่วนแรกจะต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นเงินค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(3) อีกส่วนหนึ่งก็จะไม่ต้องเสียภาษี เพราะเป็นค่าตอบแทนจากการให้บริการอันมีลักษณะเป็นธุรกิจ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ส่วนกรณีที่เกิดขึ้นตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 สำหรับเงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้รับจ้างในประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้ใช้สิทธิในแฟรนไชส์นั้น จะต้องพิจารณาว่าในประเทศอื่นมีการตีความกฎหมายเพื่อให้เสียภาษีในลักษณะเดียวกันกับกรณีของประเทศไทยหรือไม่ เพราะสัญญาลักษณะนี้จะมีใช้เป็นการทั่วไปในหลายประเทศ ถ้าปรากฏว่าประเทศอื่น ไม่มีการตีความเพื่อเก็บภาษีลักษณะเดียวกับประเทศไทย ก็ควรจะกำหนดทางปฏิบัติให้ชัดเจนว่ามีให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศ เพื่อให้มาตรฐานการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยสอดคล้องกับหลักสากล

1.3 ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจากหรือในประเทศไทยนั้น สืบเนื่องจากปัญหานี้เกิดขึ้นจากการตีความในเรื่องเงินที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศว่าจะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น เป็นจำนวนเท่าใด ก็ต้องกำหนดแนวทางแก้ปัญหาเช่นเดียวกับกรณีที่กำลังกล่าวมาใน 1.2 คือทำการศึกษาวិเคราะห์ว่าในประเทศอื่นมีการจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกับกรณีของประเทศไทยหรือไม่ หากไม่มีก็ควรกำหนดทางปฏิบัติให้ชัดเจนว่า เงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้รับจ้างในประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้ใช้สิทธิในแฟรนไชส์ มิให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศ เพื่อมิให้มีปัญหาในการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับนานาประเทศต่อไป

1.4 ในส่วนที่เกี่ยวกับปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรนั้น หากมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน ตามที่กล่าวมาใน 1.1 ถึง 1.3 แล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ที่จ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ ก็จะมีผลสอดคล้องกัน

สำหรับในส่วนของเงินค่าสิทธิในกรณีใดที่เกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้า ก็ให้กรมศุลกากรออกแนวทางปฏิบัติ อาจจะเป็นระเบียบปฏิบัติของกรมศุลกากรหรือหนังสือสั่งการอื่นใด เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่า เมื่อมีการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 และมีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ต่อมามีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ จะถือว่าเงินค่าสิทธิดังกล่าวนี้เกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าหรือไม่ เพราะเหตุใด และในกรณีใด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการและเจตนารมณ์ในการประเมินราคาศุลกากรตามหลักเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO)

อย่างไรก็ตาม การออกแนวทางปฏิบัติร่วมกันระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากรดังกล่าวนี้ เป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติทั่วไปที่ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย

2. การออกคำวินิจฉัยเพื่อใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกันระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากร แนวทางนี้กระทำโดยใช้กระบวนการศึกษาวิเคราะห์และดำเนินการเช่นเดียวกับที่กล่าวมาใน 1.1 ถึง 1.4 แต่แทนที่จะออกเป็นแนวทางปฏิบัติทั่วไปของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร ก็จะใช้วิธีการออกเป็นคำวินิจฉัยโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ดังนี้

2.1 ออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร โดยอาศัยอำนาจตามที่กำหนดไว้ในหมวด 1 ทวิ ของประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 13 ทวิ ถึงมาตรา 13 อัฐ ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร จะประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ โดยคณะกรรมการดังกล่าวจะมีอำนาจตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 13 สัตต คือ

2.1.1 กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่

2.1.2 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษี

2.1.3 วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น

2.1.4 ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีอากร

การออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในกรณีนี้ กระทำ โดยให้กรมสรรพากรขอความเห็นเรื่องการจำแนกประเภทเงินได้สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ที่มีการจ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม จากนั้นคณะกรรมการก็จะทำการประชุมพิจารณาและออกคำวินิจฉัย ว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร โดยคณะกรรมการจะต้องศึกษาวิเคราะห์เช่นเดียวกับที่กล่าวมาในข้อ 1 และออกคำวินิจฉัยที่สอดคล้องกับหลักการในการจัดเก็บภาษีที่เป็นสากล เพื่อให้กรมสรรพากรใช้ เป็นแนวทางปฏิบัติ ซึ่งจะสามารถแก้ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในส่วนการจัดเก็บภาษี เงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินค่าสิทธิและค่าบริการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.2 ออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร โดยอาศัยอำนาจ ตามที่กำหนดไว้ในหมวด 1 ทวิ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ตั้งแต่มาตรา 2 ทวิ ถึงมาตรา 2 อัฐ ซึ่งคณะกรรมการจะประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจ การคลัง เลขานุการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง เป็นกรรมการ โดยคณะกรรมการชุดนี้จะมีอำนาจตามมาตรา 2 สัตต คือ

2.2.1 กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่

2.2.2 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบและ ประเมินภาษีอากร

2.2.3 วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมศุลกากรขอความเห็น

2.2.4 ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษีอากร

การออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร ก็สามารถ ดำเนินการทำนองเดียวกับกรณีของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ให้กรมศุลกากรขอความเห็นเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิให้แก่บุคคลในต่างประเทศ และมีการนำ ของเข้ามาในราชอาณาจักรว่า กรณีใดที่จะถือว่าเงินค่าสิทธิเกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าซึ่งต้องนำมา รวมเป็นราคาศุลกากร ในการประเมินเพื่อกำหนดฐานภาษี จากนั้นคณะกรรมการก็จะทำการประชุม พิจารณาและออกคำวินิจฉัยว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร โดยคณะกรรมการจะต้องศึกษาวิเคราะห์ ประกอบกับแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ก็จะทำการ บังคับใช้ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินค่า สิทธิและค่าบริการ มีความสอดคล้องต้องกันในการจัดเก็บภาษีทั้งในส่วนของการสรรพากรและ กรมศุลกากร ซึ่งจะสามารถสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในระบบภาษี และสร้างความเชื่อมั่น

ให้แก่ผู้ลงทุนในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศเกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

สำหรับความเห็นของผู้วิจัยนั้น เห็นควรให้เลือกใช้แนวทางที่ 2 เพราะเป็นแนวทางที่มีกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้โดยชัดเจน ซึ่งจะช่วยให้ปราศจากข้อโต้แย้งว่าเป็นมาตรการที่มีชอบด้วยกฎหมาย

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กฤติกา ปั้นประเสริฐ. กฎหมายศุลกากรกับการค้าระหว่างประเทศ ในเอกสารการสอนชุดวิชา

กฎหมายเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน Law on Intertrade and Investment. หน่วยที่ 6 นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา

กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551.

ชนกณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสติชัย. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของ

อนุสัญญาภาษีซ้อน (ฉบับอ่านเข้าใจง่าย). พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์
ชวนพิมพ์, 2546.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวล

รัษฎากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553.

พล ชีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์

มหาวิทยาลัย, 2556.

ชูชาติ อัสวโรจน์. รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรพร้อมคำอธิบาย.

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549.

วารสาร หนังสือพิมพ์

กฤตศิลป์ กนกนาค. “ประเทศไทยกับอนุสัญญาภาษีซ้อน”, คุณพาห 6. (30 พฤศจิกายน-ธันวาคม 2526).

สุเมธ ศิริคุณโชติ. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD.”, วารสารภาษีบัญชีและ

กฎหมายธุรกิจ. (เมษายน 2543).

วิทยานิพนธ์ เอกสารวิจัย

ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. “แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของ

กฎหมายระหว่างประเทศ : กรณีศึกษาของประเทศไทย”. วิทยานิพนธ์ จุฬาลงกรณ์

มหาวิทยาลัย, 2548.

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469.

กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469
ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร

คำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 962/2554

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

ภาษาต่างประเทศ

Timothy J. Goodspeed, Hunter College and CUNY Graduate Center, and Ann Dryden Witte,
Florida International University, Wellesley College and NBER

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 22 July 2010.

OECD Commentary on the Articles of the Model Tax Convention, Condensed Version,
22 July 2010.

The General Agreement on Tariffs and Trade, Geneva, July 1986.

Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and
Trade 1994.

Canadian International Trade Tribunal, Ottawa, Friday, October 10, 1997, Appeal Nos.
AP-95-197 to AP-95-202 and AP-95-206 to AP-95-212

Dalam Mahkamah Tinggi Malaya Di Kuala Lumpur (Bahagian Rayuan Dan Kuasa-Kuasakhas)
Usulpemulano: R3(1)-25-03-2004

Convention Between The Government Of The Kingdom Of Thailand And The Government Of
The United States Of America For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of
Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income.

ภาคผนวก

ພາກ ຄ

Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital

Article 12

Royalties

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention

Article 12

Royalties

Paragraph 2

8. Paragraph 2 contains a definition of the term “royalties”. These relate, in general, to rights or property constituting the different forms of literary and artistic property, the elements of intellectual property specified in the text and information concerning industrial, commercial or scientific experience. The definition applies to payments for the use of, or the entitlement to use, rights of the kind mentioned, whether or not they have been, or are required to be, registered in a public register. The definition covers both payments made under a license and compensation which a person would be obliged to pay for fraudulently copying or infringing the right.

8.1 The definition does not, however, apply to payments that, whilst based on the number of times a right belonging to someone is used, are made to someone else who does not himself own the right or the right to use it (see, for instance, paragraph 18 below).

8.2 Where a payment is in consideration for the transfer of the full ownership of an element of property referred to in the definition, the payment is not in consideration “for the use of, or the right to use” that property and cannot therefore represent a royalty. As noted in paragraphs 15 and 16 below as regards software, difficulties can arise in the case of a transfer of rights that could be considered to form part of an element of property referred to in the definition where these rights are transferred in a way that is presented as an alienation. For example, this could involve the exclusive granting of all rights to an intellectual property for a limited period or all rights to the property in a limited geographical area in a transaction structured as a sale. Each case will depend on its particular facts and will need to be examined in the light of the national intellectual property law applicable to the relevant type of property and the national law rules as regards what constitutes an alienation but in general, if the payment is in consideration for the alienation of rights that constitute distinct and specific property (which is more likely in the case of geographically-limited than time limited rights), such

payments are likely to be business profits within Article 7 or a capital gain within Article 13 rather than royalties within Article 12. That follows from the fact that where the ownership of rights has been alienated, the consideration cannot be for the use of the rights. The essential character of the transaction as an alienation cannot be altered by the form of the consideration, the payment of the consideration in installments or, in the view of most countries, by the fact that the payments are related to a contingency.

8.3 The word “payment”, used in the definition, has a very wide meaning since the concept of payment means the fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the creditor in the manner required by contract or by custom.

8.4 As a guide, certain explanations are given below in order to define the scope of Article 12 in relation to that of other Articles of the Convention, as regards, in particular, the provision of information.

8.5 Where information referred to in paragraph 2 is supplied or where the use or the right to use a type of property referred to in that paragraph is granted, the person who owns that information or property may agree not to supply or grant to anyone else that information or right. Payments made as consideration for such an agreement constitute payments made to secure the exclusivity of that information or an exclusive right to use that property, as the case may be. These payments being payments “of any kind received as a consideration for ... the right to use” the property “or for information”, fall under the definition of royalties.

9. Whilst the definition of the term “royalties” in the 1963 Draft Convention and the 1977 Model Convention included payments “for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment”, the reference to these payments was subsequently deleted from the definition. Given the nature of income from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment, including the leasing of containers, the Committee on Fiscal Affairs decided to exclude income from such leasing from the definition of royalties and, consequently, to remove it from the application of Article 12 in order to make sure that it would fall under the rules for the taxation of business profits, as defined in Articles 5 and 7.

9.1 Satellite operators and their customers (including broadcasting and telecommunication enterprises) frequently enter into “transponder leasing” agreements under which the satellite operator allows the customer to utilize the capacity of a satellite transponder to transmit over large geographical areas. Payments made by customers under typical “transponder leasing” agreements are made for the use of the transponder transmitting capacity and will not constitute royalties under the definition of paragraph 2: these payments are not made in consideration for the use of, or right to use, property, or for information, that is referred to in the definition (they cannot be viewed, for instance, as payments for information or for the use of, or right to use, a secret process since the satellite technology is not transferred to the customer). As regards treaties that include the leasing of industrial, commercial or scientific (ICS) equipment in the definition of royalties, the characterization of the payment will depend to a large extent on the relevant contractual arrangements.

Whilst the relevant contracts often refer to the “lease” of a transponder, in most cases the customer does not acquire the physical possession of the transponder but simply its transmission capacity: the satellite is operated by the lessor and the lessee has no access to the transponder that has been assigned to it. In such cases, the payments made by the customers would therefore be in the nature of payments for services, to which Article 7 applies, rather than payments for the use, or right to use, ICS equipment. A different, but much less frequent, transaction would be where the owner of the satellite leases it to another party so that the latter may operate it and either use it for its own purposes or offer its data transmission capacity to third parties. In such a case, the payment made by the satellite operator to the satellite owner could well be considered as a payment for the leasing of industrial, commercial or scientific equipment. Similar considerations apply to payments made to lease or purchase the capacity of cables for the transmission of electrical power or communications (e.g. through a contract granting an indefeasible right of use of such capacity) or pipelines (e.g. for the transportation of gas or oil).

9.2 Also, payments made by a telecommunications network operator to another network operator under a typical “roaming” agreement (see paragraph 9.1 of the Commentary on Article 5) will not constitute royalties under the definition of paragraph 2 since these payments are not made in consideration for the use of, or right to use, property, or for information, referred to in the definition (they cannot be viewed, for instance, as payments for the use of, or right to

use, a secret process since no secret technology is used or transferred to the operator). This conclusion holds true even in the case of treaties that include the leasing of industrial, commercial or scientific (ICS) equipment in the definition of royalties since the operator that pays a charge under a roaming agreement is not paying for the use, or the right to use, the visited network, to which it does not have physical access, but rather for the telecommunications services provided by the foreign network operator.

9.3 Payments for the use of, or the right to use, some or all of part of the radio frequency spectrum (e.g. pursuant to a so-called "spectrum license" that allows the holder to transmit media content over designated frequency ranges of the electromagnetic spectrum) do not constitute payments for the use of, or the right to use, property, or for information, that is referred in the definition of royalties in paragraph 2. This conclusion holds true even in the case of treaties that include the leasing of industrial, commercial or scientific (ICS) equipment in the definition of royalties since the payment is not for the use, or the right to use, any equipment.

10. Rents in respect of cinematograph films are also treated as royalties, whether such films are exhibited in cinemas or on the television. It may, however, be agreed through bilateral negotiations that rents in respect of cinematograph films shall be treated as business profits and, in consequence, subjected to the provisions of Articles 7 and 9.

10.1 Payments that are solely made in consideration for obtaining the exclusive distribution rights of a product or service in a given territory do not constitute royalties as they are not made in consideration for the use of, or the right to use, an element of property included in the definition. These payments, which are best viewed as being made to increase sales receipts, would rather fall under Article 7. An example of such a payment would be that of a distributor of clothes resident in one Contracting State who pays a certain sum of money to a manufacturer of branded shirts, who is a resident of the other Contracting State, as consideration for the exclusive right to sell in the first State the branded shirts manufactured abroad by that manufacturer. In that example, the resident distributor does not pay for the right to use the trade name or trade mark under which the shirts are sold; he merely obtains the exclusive right to sell in his State of residence shirts that he will buy from the manufacturer.

10.2 A payment cannot be said to be “for the use of, or the right to use” a design, model or plan if the payment is for the development of a design, model or plan that does not already exist. In such a case, the payment is made in consideration for the services that will result in the development of that design, model or plan and would thus fall under Article 7. This will be the case even if the designer of the design, model or plan (e.g. an architect) retains all rights, including the copyright, in that design, model or plan. Where, however, the owner of the copyright in previously-developed plans merely grants someone the right to modify or reproduce these plans without actually performing any additional work, the payment received by that owner in consideration for granting the right to such use of the plans would constitute royalties.

11. In classifying as royalties payments received as consideration for information concerning industrial, commercial or scientific experience, paragraph 2 is referring to the concept of “know-how”. Various specialist bodies and authors have formulated definitions of know-how. The words “ payments ... or information concerning industrial, commercial or scientific experience” are used in the context of the transfer of certain information that has not been patented and does not generally fall within other categories of intellectual property rights. It generally corresponds to undivulged information of an industrial, commercial or scientific nature arising from previous experience, which has practical application in the operation of an enterprise and from the disclosure of which an economic benefit can be derived. Since the definition relates to information concerning previous experience, the Article does not apply to payments for new information obtained as a result of performing services at the request of the payer.

11.1 In the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognized that the grantor is not required to play any part himself in the application of the formulas granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof.

11.2 This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Payments made under the latter contracts generally fall under Article 7.

11.3 The need to distinguish these two types of payments, i.e. payments for the supply of know-how and payments for the provision of services, sometimes gives rise to practical difficulties. The following criteria are relevant for the purpose of making that distinction:

11.3.1 Contracts for the supply of know-how concern information of the kind described in paragraph 11 that already exists or concern the supply of that type of information after its development or creation and include specific provisions concerning the confidentiality of that information.

11.3.2 In the case of contracts for the provision of services, the supplier undertakes to perform services which may require the use, by that supplier, of special knowledge, skill and expertise but not the transfer of such special knowledge, skill or expertise to the other party.

11.3.3 In most cases involving the supply of know-how, there would generally be very little more which needs to be done by the supplier under the contract other than to supply existing information or reproduce existing material. On the other hand, a contract for the performance of services would, in the majority of cases, involve a very much greater level of expenditure by the supplier in order to perform his contractual obligations. For instance, the supplier, depending on the nature of the services to be rendered, may have to incur salaries and wages for employees engaged in researching, designing, testing, drawing and other associated activities or payments to sub-contractors for the performance of similar services.

11.4 Examples of payments which should therefore not be considered to be received as consideration for the provision of know-how but, rather, for the provision of services, include:

11.4.1 payments obtained as consideration for after-sales service,

11.4.2 payments for services rendered by a seller to the purchaser under a warranty,

11.4.3 payments for pure technical assistance,

11.4.4 payments for a list of potential customers, when such a list is developed specifically for the payer out of generally available information (a payment for the confidential list of customers to which the payee has provided a particular product or service would, however,

constitute a payment for know-how as it would relate to the commercial experience of the payee in dealing with these customers),

11.4.5 payments for an opinion given by an engineer, an advocate or an accountant, and

11.4.6 payments for advice provided electronically, for electronic communications with technicians or for accessing, through computer networks, a trouble-shooting database such as a database that provides users of software with nonconfidential information in response to frequently asked questions or common problems that arise frequently.

11.5 In the particular case of a contract involving the provision, by the supplier, of information concerning computer programming, as a general rule the payment will only be considered to be made in consideration for the provision of such information so as to constitute know-how where it is made to acquire information constituting ideas and principles underlying the program, such as logic, algorithms or programming languages or techniques, where this information is provided under the condition that the customer not disclose it without authorization and where it is subject to any available trade secret protection.

11.6 In business practice, contracts are encountered which cover both know-how and the provision of technical assistance. One example, amongst others, of contracts of this kind is that of franchising, where the franchisor imparts his knowledge and experience to the franchisee and, in addition, provides him with varied technical assistance, which, in certain cases, is backed up with financial assistance and the supply of goods.

The appropriate course to take with a mixed contract is, in principle, to break down, on the basis of the information contained in the contract or by means of a reasonable apportionment, the whole amount of the stipulated consideration according to the various parts of what is being provided under the contract, and then to apply to each part of it so determined the taxation treatment proper thereto. If, however, one part of what is being provided constitutes by far the principal purpose of the contract and the other parts stipulated therein are only of an ancillary and largely unimportant character, then the treatment applicable to the principal part should generally be applied to the whole amount of the consideration.

12. Whether payments received as consideration for computer software may be classified as royalties poses difficult problems but is a matter of considerable importance in view of the rapid development of computer technology in recent years and the extent of transfers of such technology across national borders. In 1992, the Commentary was amended to describe the principles by which such classification should be made. Paragraphs 12 to 17 were further amended in 2000 to refine the analysis by which business profits are distinguished from royalties in computer software transactions. In most cases, the revised analysis will not result in a different outcome.

12.1 Software may be described as a program, or series of programs, containing instructions for a computer required either for the operational processes of the computer itself (operational software) or for the accomplishment of other tasks (application software). It can be transferred through a variety of media, for example in writing or electronically, on a magnetic tape or disk, or on a laser disk or CD-Rom. It may be standardized with a wide range of applications or be tailor-made for single users. It can be transferred as an integral part of computer hardware or in an independent form available for use on a variety of hardware.

12.2 The character of payments received in transactions involving the transfer of computer software depends on the nature of the rights that the transferee acquires under the particular arrangement regarding the use and exploitation of the program.

The rights in computer programs are a form of intellectual property. Research into the practices of OECD member countries has established that all but one protect rights in computer programs either explicitly or implicitly under copyright law. Although the term “computer software” is commonly used to describe both the program

12.2.1 in which the intellectual property rights (copyright) subsist

12.2.2 and the medium on which it is embodied, the copyright law of most OECD member countries recognizes a distinction between the copyright in the program and software which incorporates a copy of the copyrighted program. Transfers of rights in relation to software occur in many different ways ranging from the alienation of the entire rights in the copyright in a program to the sale of a product which is subject to restrictions on the use to which it is put. The consideration paid can also take numerous forms. These factors may make it difficult to determine where the boundary lies between software payments that are properly to be

regarded as royalties and other types of payment. The difficulty of determination is compounded by the ease of reproduction of computer software, and by the fact that acquisition of software frequently entails the making of a copy by the acquirer in order to make possible the operation of the software.

13. The transferee's rights will in most cases consist of partial rights or complete rights in the underlying copyright (see paragraphs 13.1 and 15 below), or they may be (or be equivalent to) partial or complete rights in a copy of the program (the "program copy"), whether or not such copy is embodied in a material medium or provided electronically (see paragraphs 14 to 14.2 below). In unusual cases, the transaction may represent a transfer of "know-how" or secret formula (paragraph 14.3).

13.1 Payments made for the acquisition of partial rights in the copyright (without the transferor fully alienating the copyright rights) will represent a royalty where the consideration is for granting of rights to use the program in a manner that would, without such license, constitute an infringement of copyright. Examples of such arrangements include licenses to reproduce and distribute to the public software incorporating the copyrighted program, or to modify and publicly display the program.

In these circumstances, the payments are for the right to use the copyright in the program (i.e. to exploit the rights that would otherwise be the sole prerogative of the copyright holder). It should be noted that where a software payment is properly to be regarded as a royalty there may be difficulties in applying the copyright provisions of the Article to software payments since paragraph 2 requires that software be classified as a literary, artistic or scientific work. None of these categories seems entirely apt. The copyright laws of many countries deal with this problem by specifically classifying software as a literary or scientific work. For other countries treatment as a scientific work might be the most realistic approach. Countries for which it is not possible to attach software to any of those categories might be justified in adopting in their bilateral treaties an amended version of paragraph 2 which either omits all references to the nature of the copyrights or refers specifically to software.

14. In other types of transactions, the rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary to enable the user to operate the program, for example, where the transferee is granted limited rights to reproduce the program. This would be the common

situation in transactions for the acquisition of a program copy. The rights transferred in these cases are specific to the nature of computer programs. They allow the user to copy the program, for example onto the user's computer hard drive or for archival purposes. In this context, it is important to note that the protection afforded in relation to computer programs under copyright law may differ from country to country. In some countries the act of copying the program onto the hard drive or random access memory of a computer would, without a license, constitute a breach of copyright. However, the copyright laws of many countries automatically grant this right to the owner of software which incorporates a computer program. Regardless of whether this right is granted under law or under a license agreement with the copyright holder, copying the program onto the computer's hard drive or random access memory or making an archival copy is an essential step in utilizing the program.

Therefore, rights in relation to these acts of copying, where they do no more than enable the effective operation of the program by the user, should be disregarded in analyzing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as commercial income in accordance with Article 7.

14.1 The method of transferring the computer program to the transferee is not relevant. For example, it does not matter whether the transferee acquires a computer disk containing a copy of the program or directly receives a copy on the hard disk of her computer via a modem connection. It is also of no relevance that there may be restrictions on the use to which the transferee can put the software.

14.2 The ease of reproducing computer programs has resulted in distribution arrangements in which the transferee obtains rights to make multiple copies of the program for operation only within its own business. Such arrangements are commonly referred to as "site licenses", "enterprise licenses", or "network licenses". Although these arrangements permit the making of multiple copies of the program, such rights are generally limited to those necessary for the purpose of enabling the operation of the program on the licensee's computers or network, and reproduction for any other purpose is not permitted under the license. Payments under such arrangements will in most cases be dealt with as business profits in accordance with Article 7.

14.3 Another type of transaction involving the transfer of computer software is the more unusual case where a software house or computer programmer agrees to supply information about the ideas and principles underlying the program, such as logic, algorithms or programming languages or techniques. In these cases, the payments may be characterized as royalties to the extent that they represent consideration for the use of, or the right to use, secret formulas or for information concerning industrial, commercial or scientific experience which cannot be separately copyrighted. This contrasts with the ordinary case in which a program copy is acquired for operation by the end user.

14.4 Arrangements between a software copyright holder and a distribution intermediary frequently will grant to the distribution intermediary the right to distribute copies of the program without the right to reproduce that program. In these transactions, the rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary for the commercial intermediary to distribute copies of the software program. In such transactions, distributors are paying only for the acquisition of the software copies and not to exploit any right in the software copyrights. Thus, in a transaction where a distributor makes payments to acquire and distribute software copies (without the right to reproduce the software), the rights in relation to these acts of distribution should be disregarded in analyzing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business profits in accordance with Article 7. This would be the case regardless of whether the copies being distributed are delivered on tangible media or are distributed electronically (without the distributor having the right to reproduce the software), or whether the software is subject to minor customization for the purposes of its installation.

15. Where consideration is paid for the transfer of the full ownership of the rights in the copyright, the payment cannot represent a royalty and the provisions of the Article are not applicable. Difficulties can arise where there is a transfer of rights involving:

15.1 exclusive right of use of the copyright during a specific period or in a limited geographical area;

15.2 additional consideration related to usage;

15.3 consideration in the form of a substantial lump sum payment.

16. Each case will depend on its particular facts but in general if the payment is in consideration for the transfer of rights that constitute a distinct and specific property (which is more likely in the case of geographically-limited than time limited rights), such payments are likely to be business profits within Article 7 or a capital gain within Article 13 rather than royalties within Article 12. That follows from the fact that where the ownership of rights has been alienated, the consideration cannot be for the use of the rights. The essential character of the transaction as an alienation cannot be altered by the form of the consideration, the payment of the consideration in installments or, in the view of most countries, by the fact that the payments are related to a contingency.

17. Software payments may be made under mixed contracts. Examples of such contracts include sales of computer hardware with built-in software and concessions of the right to use software combined with the provision of services. The methods set out in paragraph 11 above for dealing with similar problems in relation to patent royalties and know-how are equally applicable to computer software. Where necessary the total amount of the consideration payable under a contract should be broken down on the basis of the information contained in the contract or by means of a reasonable apportionment with the appropriate tax treatment being applied to each apportioned part.

17.1 The principles expressed above as regards software payments are also applicable as regards transactions concerning other types of digital products such as images, sounds or text. The development of electronic commerce has multiplied the number of such transactions. In deciding whether or not payments arising in these transactions constitute royalties, the main question to be addressed is the identification of that for which the payment is essentially made.

17.2 Under the relevant legislation of some countries, transactions which permit the customer to electronically download digital products may give rise to use of copyright by the customer, e.g. because a right to make one or more copies of the digital content is granted under the contract. Where the consideration is essentially for something other than for the use of, or right to use, rights in the copyright (such as to acquire other types of contractual rights, data or services), and the use of copyright is limited to such rights as are required to enable downloading, storage and operation on the customer's computer, network or other storage, performance or

display device, such use of copyright should not affect the analysis of the character of the payment for purposes of applying the definition of “royalties”.

17.3 This is the case for transactions that permit the customer (which may be an enterprise) to electronically download digital products (such as software, images, sounds or text) for that customer’s own use or enjoyment. In these transactions, the payment is essentially for the acquisition of data transmitted in the form of a digital signal and therefore does not constitute royalties but falls within Article 7 or Article 13, as the case may be. To the extent that the act of copying the digital signal onto the customer’s hard disk or other non-temporary media involves the use of a copyright by the customer under the relevant law and contractual arrangements, such copying is merely the means by which the digital signal is captured and stored. This use of copyright is not important for classification purposes because it does not correspond to what the payment is essentially in consideration for (i.e. to acquire data transmitted in the form of a digital signal), which is the determining factor for the purposes of the definition of royalties. There also would be no basis to classify such transactions as “royalties” if, under the relevant law and contractual arrangements, the creation of a copy is regarded as a use of copyright by the provider rather than by the customer.

17.4 By contrast, transactions where the essential consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product that is electronically downloaded for that purpose will give rise to royalties. This would be the case, for example, of a book publisher who would pay to acquire the right to reproduce a copyrighted picture that it would electronically download for the purposes of including it on the cover of a book that it is producing. In this transaction, the essential consideration for the payment is the acquisition of rights to use the copyright in the digital product, i.e. the right to reproduce and distribute the picture, and not merely for the acquisition of the digital content.

18. The suggestions made above regarding mixed contracts could also be applied in regard to certain performances by artists and, in particular, in regard to an orchestral concert given by a conductor or a recital given by a musician. The fee for the musical performance, together with that paid for any simultaneous radio broadcasting thereof, seems to fall under Article 17. Where, whether under the same contract or under a separate one, the musical performance is recorded and the artist has stipulated that he, on the basis of his copyright in the

sound recording, be paid royalties on the sale or public playing of the records, then so much of the payment received by him as consists of such royalties falls to be treated under Article 12. Where, however, the copyright in a sound recording, because of either the relevant copyright law or the terms of contract, belongs to a person with whom the artist has contractually agreed to provide his services (i.e. a musical performance during the recording), or to a third party, the payments made under such a contract fall under Articles 7 (e.g. if the performance takes place outside the State of source of the payment) or 17 rather than under this article, even if these payments are contingent on the sale of the recordings.

19. It is further pointed out that variable or fixed payments for the working of mineral deposits, sources or other natural resources are governed by Article 6 and do not, therefore, fall within the present Article.

ជំពូក ៧

Agreement on Implementation of Article VII
of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994

Article 8

1. In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods:

1. the following, to the extent that they are incurred by the buyer but are not included in the price actually paid or payable for the goods:

1.1 commissions and brokerage, except buying commissions;

1.2 the cost of containers which are treated as being one for customs purposes with the goods in question;

1.3 the cost of packing whether for labor or materials;

2. the value, apportioned as appropriate, of the following goods and services where supplied directly or indirectly by the buyer free of charge or at reduced cost for use in connection with the production and sale for export of the imported goods, to the extent that such value has not been included in the price actually paid or payable:

2.1 materials, components, parts and similar items incorporated in the imported goods;

2.2 tools, dies, molds and similar items used in the production of the imported goods;

2.3 materials consumed in the production of the imported goods;

2.4 engineering, development, artwork, design work, and plans and sketches undertaken elsewhere than in the country of importation and necessary for the production of the imported goods;

3. royalties and license fees related to the goods being valued that the buyer must pay, either directly or indirectly, as a condition of sale of the goods being valued, to the extent that such royalties and fees are not included in the price actually paid or payable;

4. the value of any part of the proceeds of any subsequent resale, disposal or use of the imported goods that accrues directly or indirectly to the seller.

2. In framing its legislation, each Member shall provide for the inclusion in or the exclusion from the customs value, in whole or in part, of the following:

2.1 the cost of transport of the imported goods to the port or place of importation;

2.2 loading, unloading and handling charges associated with the transport of the imported goods to the port or place of importation; and

2.3 the cost of insurance.

3. Additions to the price actually paid or payable shall be made under this Article only on the basis of objective and quantifiable data.

4. No additions shall be made to the price actually paid or payable in determining the customs value except as provided in this Article.

ผนวก ก



กฎกระทรวง

ฉบับที่ 132 (พ.ศ. 2543)

ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 2 วรรคสี่บสอง (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 และมาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 10) พุทธศักราช 2483 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2543 เป็นต้นไป เว้นแต่ข้อ 16(3) และบทบัญญัติแห่งหมวด 6 ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันที่กฎกระทรวงนี้ใช้บังคับเป็นต้นไป

ข้อ 2 ในกฎกระทรวงนี้

“ของประเภทหรือชนิดเดียวกัน” หมายความว่า ของที่อยู่ในกลุ่มหรือหมวดหมู่ของของที่ผลิตโดยอุตสาหกรรมเฉพาะอย่างหรืออุตสาหกรรมสาขาเดียวกัน และรวมถึงของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันด้วย

“ผลิต” ให้หมายความรวมถึง การผลิตทางการเกษตร การผลิตทางอุตสาหกรรม และการทำเหมือง

หมวด 1

บททั่วไป

ข้อ 3 การกำหนดราคาบุคลากรเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรสำหรับของที่นำเข้า ให้กำหนดโดยใช้ราคาคงต่อไปนี้ตามลำดับ

1. ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
2. ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
3. ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
4. ราคาหักทอน
5. ราคาคำนวณ
6. ราคาย้อนกลับ

ในการใช้ราคาตามวรรคหนึ่ง ผู้นำของเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคาคำนวณตาม (5) ก่อนราคาหักทอนตาม (4) และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำของเข้าร้องขอก็ให้ใช้ราคาคงกล่าวได้

ข้อ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาบุคลากร

1. บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
2. บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
3. บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
4. บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นส่วนทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
5. บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
6. บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
7. บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม
8. บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (4) (5) (6) และ (7) หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะ
ยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติหรือพฤตินัย

ข้อ 5 ในการกำหนดราคาบุคลากรตามกฎหมายกระทรวงนี้ ให้ผู้นำของเข้ามีหน้าที่
พิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของข้อความหรือเอกสารใด ๆ ที่ได้สำแดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ข้อ 6 ให้นำความในภาคผนวก 1 หมายเหตุการตีความตามความตกลงในการนำ
มาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ มาใช้ประกอบการ
พิจารณาเพื่อกำหนดราคาบุคลากรตามกฎหมายกระทรวงนี้

ข้อ 7 ให้อธิบดีมีอำนาจออกประกาศ ระเบียบ หรือข้อบังคับเพื่อปฏิบัติการให้
เป็นไปตามกฎหมายกระทรวงนี้

หมวด 2

ราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ข้อ 8 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

ข้อ 9 ให้นำค่าใช้จ่ายหรือรายได้ตามรายการดังต่อไปนี้รวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ 8 ด้วย

1. ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมในอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น
2. รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อไม่ว่าโดยทางตรง หรือทางอ้อม
3. ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

ข้อ 10 ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าตามรายการดังต่อไปนี้ ให้นำค่าใช้จ่ายหรือมูลค่านั้นรวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ 8 ด้วย

1. ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวมค่าธรรมเนียมหรือ ค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ
2. ค่าภาระบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้ามาตามความมุ่งมาในการจัดเก็บอากร
3. ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

ข้อ 11 ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ให้นำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังกล่าวมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อ 8 ตามสัดส่วนที่เหมาะสม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

1. วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า
2. เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

3. วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้า

4. การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

ข้อ 12 ในกรณีที่ปรากฏอย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายตามรายการดังต่อไปนี้รวมอยู่ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นก่อนที่จะนำไปใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

1. ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือการให้ความช่วยเหลือด้านวิชาการที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของนั้น
2. ค่าขนส่งภายหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว
3. ค่าอากรและภาษีเนื่องจากการนำเข้า

ข้อ 13 ค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าตามรายการในข้อ 9 และข้อ 10 หรือมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการตามข้อ 11 ที่จะรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายตามรายการใน ข้อ 12 ที่จะหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้า จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น

ข้อ 14 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

1. ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็นข้อจำกัดที่

- 1.1 กำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ
- 1.2 เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้น ไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง
- 1.3 ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของของที่นำเข้า

2. การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการที่มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้

3. ผู้ขายไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อในภายหลัง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่อาจนำมารวมไว้ในราคาได้ตามข้อ 9

(2)

4. ผู้ขายต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ซื้อตามที่กำหนดในข้อ 4 เว้นแต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะไม่ส่งผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 15 หรือเป็นกรณีตามข้อ 16

ข้อ 15 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาจากวิธีปฏิบัติทางการค้าของการขายของที่นำเข้ามาแล้วเห็นว่า ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาให้พนักงาน เจ้าหน้าที่รับราคาซื้อขายของนั้นเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้โดยจะไม่เรียกข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้นำเข้าก็ได้

ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุสงสัยว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอาจมีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา ให้แจ้งผู้นำของเข้าทราบและกำหนดระยะเวลาพอสมควรเพื่อให้ผู้นำของเข้ามาชี้แจง แสดงเหตุผลหรือนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อพิสูจน์เหตุสงสัยดังกล่าว

ข้อ 16 ในกรณีที่การซื้อขายของที่นำเข้ามากระทำโดยบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่กำหนดในข้อ 4 หากผู้นำของเข้าสามารถพิสูจน์ได้ว่าราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาที่ผู้นำของเข้าสำแดง ใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาดังต่อไปนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับราคาดังกล่าว เพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้

1. ราคาซื้อขายของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร โดยผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

2. ราคาหักทอนของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด 5

3. ราคาคำนวณของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามที่กำหนดในหมวด 6

ราคาตาม 1, 2, 3. จะต้องเป็นราคาที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา

ในการพิสูจน์ราคาตามวรรคหนึ่ง ให้พิจารณาถึงความแตกต่างของระดับการค้าและปริมาณของการขายของนั้น องค์กรประกอบต่าง ๆ ตามข้อ 9 ข้อ 10 และข้อ 11 และต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นแก่ผู้ขายในการขายที่ผู้ซื้อไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

หมวด 3

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ข้อ 17 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาตุลาการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามหมวด 2 ได้ ให้กำหนดราคาตุลาการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

ข้อ 18 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาตุลาการจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย ทั้งนี้ โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้าด้วย

ข้อ 19 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ 18 จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร และได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า
2. เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาตุลาการมาแล้ว
3. เป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า
4. ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวมหรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตาม (3) ให้นำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายในระดับการค้าเดียวกับของที่นำเข้าแต่ปริมาณต่างกัน หรือปริมาณเดียวกับของที่นำเข้าแต่ระดับการค้าต่างกัน หรือระดับการค้าและปริมาณแตกต่างในเรื่องระดับการค้าหรือปริมาณ ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ทั้งนี้ โดยอาศัยพื้นฐานจากหลักฐานที่ผู้นำของเข้านำมาแสดง

ข้อ 20 ถ้าราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกัน และเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย ใกล้เคียงกับของที่นำเข้ามาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด

หมวด 4

ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ข้อ 21 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาตุลาการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามหมวด 3 ได้ ให้กำหนดราคาตุลาการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

ข้อ 22 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาตุลาการจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ ในทางการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้น

ข้อ 23 ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตามข้อ 18 ข้อ 19 และข้อ 20 มาใช้กับการใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันเพื่อกำหนดราคาตุลาการตามหมวดนี้โดยอนุโลม

หมวด 5

ราคาหักทอน

ข้อ 24 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันตามหมวด 4 ได้ ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาหักทอน เว้นแต่ผู้นำเข้าของเข้าร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้กำหนดราคาบุคลากร โดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว

ข้อ 25 ราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

1. ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนที่ได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่าย หรือกำไร และค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้นในราชอาณาจักรอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบเคียงกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน
2. ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร
3. ค่าอากรและภาษีอื่น ๆ ที่ต้องชำระในราชอาณาจักร เนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามลำดับ ที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพเดียวกับที่นำเข้าโดยหักค่าใช้จ่ายตาม (1) (2) และ (3) ออกจากราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่ง หรือของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามวรรคสอง จะต้องเป็นราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกัน หรือใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่นำเข้า ในกรณีที่ไม่มีราคาที่ได้ขายในเวลาดังกล่าว ให้ใช้ราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในวันแรกที่ได้มีการขายของที่นำเข้าของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกันดังกล่าวซึ่งต้องไม่เกินเก้าสิบวันหลังจากการนำเข้าของนั้น

ข้อ 26 การใช้ราคาหักทอนตามข้อ 25 ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายตามที่กำหนดในข้อ 4 และไม่เป็นผู้จัดหาวัสดุอุปกรณ์หรือบริการตามที่กำหนดในข้อ 11 ให้แก่ผู้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

ข้อ 27 ในกรณีที่ไม่มีการขายของที่นำเข้า ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามข้อ 25 หากผู้นำของเข้าร้องขอหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นสมควร ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้นำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม โดยให้หักทอนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการนำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมดังกล่าว และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามข้อ 25 วรรคหนึ่ง ออกจากราคาซื้อขายของของนั้น

ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามวรรคหนึ่งจะต้องเป็นราคาที่ได้จากการขายของนั้นไปในปริมาณรวมมากที่สุด โดยผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

หมวด 6

ราคาคำนวณ

ข้อ 28 ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาบุคลากรสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาหักทอนตามหมวด 5 ได้ หรือกรณีที่ผู้นำของเข้าร้องขอให้กำหนดราคาบุคลากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอน และพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบกับคำร้องขอดังกล่าวแล้ว ให้กำหนดราคาบุคลากรสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาคำนวณ

ข้อ 29 ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาบุคลากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการดังต่อไปนี้

1. ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใด ๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

2. กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ เพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

3. ค่าภษนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า

4. ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

5. มูลค่าของวัสดุและอุปกรณ์ตามที่กำหนดในข้อ 11 (1) (2) และ (3)

6. ค่าประกันภัย ค่าขนส่งที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

7. มูลค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบแบบแปลน และภาพร่าง ที่จำเป็นต้องใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร โดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้ามี)

หมวด 7

ราคาย้อนกลับ

ข้อ 30 ในกรณีที่ไม่อาจกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าโดยใช้ราคาตามหมวด 2 ถึงหมวด 6 ได้ ให้กำหนดราคาสุทธการสำหรับของดังกล่าวโดยใช้ราคาย้อนกลับ

ข้อ 31 ในการใช้และการกำหนดราคาย้อนกลับ ให้นำหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาตามหมวด 2 ถึงหมวด 6 มาใช้ตามลำดับ โดยผ่อนปรนหรือผ่อนผันหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผล ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ราคาย้อนกลับตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่กำหนดโดยใช้รายการดังต่อไปนี้

1. ราคาขายของของที่ผลิตและขายในราชอาณาจักร
2. ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก
3. ราคาของของที่ขายในตลาดภายในประเทศที่ส่งออกของที่จะกำหนดราคาสุทธการ
4. ต้นทุนในการผลิตนอกจากรายการที่ใช้ในการคำนวณราคาคำนวณตามข้อ 29 สำหรับของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน
5. ราคาขายของของที่นำเข้าที่ได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่นที่มีใช้ราชอาณาจักร
6. ราคาสุทธการขั้นต่ำ หรือ
7. ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือที่ไม่เป็นจริง

ให้ไว้ ณ วันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2543

ลงชื่อ

(นายพิเชษฐ พันธุ์วิชาติกุล)

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ ปฏิบัติราชการแทน

รัฐมนตรีว่าการ

ประวัติย่อผู้วิจัย

ชื่อ	นายประภาส คงเอียด
วัน เดือน ปี เกิด	3 มกราคม 2505
การศึกษา	<ul style="list-style-type: none"> - ประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ป.ว.ช.) สาขาการบัญชีจากโรงเรียนตรังบริหารธุรกิจ - นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) จากมหาวิทยาลัยรามคำแหง เนติบัณฑิตไทย - ปริญญาโท International Tax Program Certificate and Master of Law Harvard Law School , Harvard University , USA.
ประวัติการทำงาน	<ul style="list-style-type: none"> - นายตรวจสรรพสามิต 1 กรมสรรพสามิต - ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง - ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอาญา - อาจารย์พิเศษทางด้านกฎหมายภาษีอากรในระดับปริญญาตรี ปริญญาโทของมหาวิทยาลัย - อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ของมหาวิทยาลัย
ตำแหน่งปัจจุบัน	ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง

สรุปย่อ

ลักษณะวิชา การเมือง

เรื่อง ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการจ่ายเงิน
ค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
ผู้วิจัย นายประกาศ คงเอียด หลักรัฐท วปอ. รุ่นที่ 56
ตำแหน่ง ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นโดยผู้จ่ายซึ่งเป็นบุคคลในประเทศไทย ได้จ่ายเงิน
ดังกล่าวให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศนั้น จะมีปัญหาในทาง
ปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรเกิดขึ้นอยู่เสมอ ซึ่งเป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกันระหว่าง
ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมสรรพากร
และภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมศุลกากร ในกรณี
ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการจำแนกประเภทเงินได้สำหรับเงินค่าสิทธิและค่าบริการ โดยที่
ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ
ต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3)
(4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึง
ประเมินที่จ่ายตามอัตราที่กำหนด นำส่งกรมสรรพากรพร้อมกับยื่นรายการภายในเจ็ดวันนับแต่วัน
สิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน จึงมีปัญหาอยู่เสมอระหว่างเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น
โดยค่าบริการอื่นมักจะถูกจำแนกให้เป็นเงินค่าสิทธิ เนื่องจากค่าสิทธิเป็นเงินได้พึงประเมินตาม
มาตรา 40(3) ซึ่งจะต้องเสียภาษี และถ้าถูกจำแนกเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ก็จะต้อง
เสียภาษีเช่นเดียวกัน แต่อัตราจะแตกต่างจากค่าสิทธิ แต่ถ้าค่าบริการอื่นถูกจำแนกเป็นเงินได้พึง
ประเมินตามมาตรา 40(8) ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเสียภาษี ดังนั้น ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่จึงมักจะถูก
ตีความให้เป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานผู้เกี่ยวข้อง ซึ่งในบางกรณีเป็นการตีความที่ไม่
ถูกต้องตามกฎหมาย และไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีระหว่างประเทศ

2. ปัญหาการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นค่าสิทธิและค่าบริการ ในกรณีที่มีการทำสัญญาให้บริการกันระหว่างประเทศ โดยเงื่อนไขสัญญากำหนดการให้บริการอันมีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิ และระบุค่าตอบแทนไว้จำนวนหนึ่ง ซึ่งถือว่าเป็นค่าสิทธิ และมีเงื่อนไขสัญญาอีกส่วนหนึ่งซึ่งเป็นการให้บริการที่ไม่มีลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิ และระบุค่าตอบแทนไว้อีกจำนวนหนึ่ง แต่เนื่องจากอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน เมื่อมีการจ่ายค่าบริการให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ค่าบริการทั้ง 2 จำนวน มักจะถูกตีความรวมกันว่าเป็นเงินค่าสิทธิ เพื่อให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และประเด็นนี้ก็เคยมีคดีขึ้นสู่ศาล ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ซึ่งเป็นเรื่องการใช้สิทธิในแฟรนไชส์ โดยบริษัทในประเทศไทยต้องจ่ายเงินเป็นค่าแฟรนไชส์จำนวนหนึ่ง และเงื่อนไขสัญญาได้กำหนดให้บริษัทต้องจ่ายเงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับสิทธิตามแฟรนไชส์นั้นในประเทศไทย บริษัทจึงได้ว่าจ้างบริษัทโฆษณาในประเทศไทยให้ทำการโฆษณา ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาแฟรนไชส์ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินที่บริษัทไทยจ่ายเป็นค่าโฆษณาดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทในต่างประเทศ ซึ่งทำให้ต้องนำไปรวมเสียภาษีเป็นเงินค่าสิทธิที่บริษัทต่างประเทศได้รับจากบริษัทในประเทศไทยด้วย จึงมีปัญหาว່ว่าจำนวนเงินค่าสิทธิที่จะต้องเสียภาษีนั้นควรจะเป็นเท่าใด

3. ปัญหาการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อน ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการจากหรือในประเทศไทย การตีความในเรื่องเงินที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศว่าจะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น เป็นจำนวนเท่าใด หากจำนวนเงินค่าสิทธิที่ถูกจัดเก็บภาษีในประเทศไทย เกิดจากการตีความที่ไม่ถูกต้องอันเป็นที่ยอมรับตามหลักภาษีระหว่างประเทศ ก็จะมีปัญหาในการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากเมื่อมีการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ โดยทั่วไปแล้วจะต้องขจัดภาษีซ้อน โดยนำภาษีที่เสียไว้ในประเทศแหล่งเงินได้ ไปเป็นเครดิตในการเสียภาษีของประเทศถิ่นที่อยู่ หากประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิโดยไม่ถูกต้อง ประเทศถิ่นที่อยู่ก็ไม่อาจยอมรับจำนวนภาษีที่เรียกเก็บไว้ไปขจัดภาษีซ้อนได้

4. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เนื่องจากการให้ใช้สิทธิในประเทศไทย โดยได้รับค่าตอบแทน เป็นการให้บริการของบริษัทในต่างประเทศ ที่มีการให้บริการนั้นในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย โดยผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าบริการที่บริษัทในต่างประเทศได้รับหรือพึงได้รับ ก็จะส่งผลถึงหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้จ่ายเงินด้วย นอกจากนี้ การจ่ายเงินค่าสิทธิไปต่างประเทศ และต่อมามีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ถ้าค่าสิทธินั้นเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็จะต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าของที่นำเข้าเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีศุลกากรด้วย ดังนั้น ถ้ามี

การตีความเกี่ยวกับค่าสิทธิหรือจำนวนเงินค่าสิทธิที่ไม่มีความถูกต้อง ชัดเจน และแน่นอน ก็จะส่งผลต่อการกำหนดราคาบุคลากรเพื่อเป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้าด้วย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาเกี่ยวกับหลักการทางภาษีอากร และหน้าที่ในการเสียหรือนำส่งภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น โดยบริษัทหรือบุคคลในประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
2. เพื่อศึกษาวิเคราะห์เกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ ในการเสียภาษีระหว่างเงินค่าสิทธิกับค่าบริการอื่น รวมทั้งการเสียภาษีระหว่างค่าบริการอื่นด้วยกัน สำหรับการจ่ายเงินให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์คำอธิบายและแนวทางการตีความ เกี่ยวกับเงินค่าสิทธิตามต้นแบบสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุน (The Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization on Economic Cooperation and Development : OECD) และคำอธิบายที่เกี่ยวกับต้นแบบสัญญาดังกล่าวของ OECD (OECD Model of Tax Convention Commentary)
4. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ความสัมพันธ์ในการเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีศุลกากร ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ
5. เพื่อศึกษาวิเคราะห์แนวทางการตีความ เกี่ยวกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นของกรมสรรพากร ตลอดจนคำพิพากษาของศาล
6. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหา และกำหนดแนวทางแก้ไข เกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายให้สอดคล้องกัน ระหว่างการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร ในกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ

ขอบเขตของการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษา และวิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ทั้งในส่วนของกรมสรรพากรเอง และในส่วนที่เกี่ยวข้องกันระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากร สำหรับกรณีการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่นจากประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อให้ทราบถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมาย

ที่ไม่สอดคล้องกัน ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีให้แก่รัฐ และหาแนวทางหรือมาตรการที่เหมาะสม เพื่อนำไปใช้แก้ไขการบริหารและจัดเก็บภาษีให้เกิดความถูกต้อง เป็นธรรม และมีประสิทธิภาพ

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกา รวมทั้งคำอธิบายรูปแบบการทำสัญญาการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้และเงินทุน ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model of Tax Convention Commentary) ในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น โดยบุคคลในประเทศไทย ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เพื่อนำมาวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้น และหาแนวทางแก้ไขที่เหมาะสม

ผลการวิจัย

จากการวิจัยพบว่า การตีความกฎหมายเกี่ยวกับเงินค่าสิทธิและค่าบริการอื่น จะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมสรรพากร และยังเกี่ยวข้องกับจัดเก็บอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งอยู่ในอำนาจและหน้าที่ของกรมศุลกากรด้วย ดังนั้น หากมีการบังคับใช้กฎหมายที่ไม่สอดคล้องกัน ก็จะก่อให้เกิดความไม่ถูกต้องและเป็นธรรมในการบริหารและจัดเก็บภาษี เพื่อให้สามารถแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ได้ต้องมีประสิทธิภาพ จึงต้องเสนอแนวทางในการบริหารและจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรและกรมศุลกากรให้สอดคล้องกัน

ข้อเสนอแนะ

1. การออกแนวทางปฏิบัติในการบริหารและจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกันระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากร แนวทางกระทำโดยให้มีการหารือร่วมกันระหว่างกรมสรรพากร กรมศุลกากร และกระทรวงการคลัง เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมในการตีความเรื่องค่าสิทธิและค่าบริการ เพื่อให้สอดคล้องกันในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายศุลกากร โดยต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดั้งเดิมสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) รวมทั้งบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

พุทธศักราช 2469 และความตกลงระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากเงินค่าสิทธิและบริการมีความสอดคล้องกัน ดังนี้

1.1 ส่วนที่เกี่ยวกับปัญหาการจำแนกประเภทเงินได้สำหรับเงินค่าสิทธิและบริการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) และ (8) ให้แก่บริษัทในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องกำหนดความแตกต่างให้ชัดเจนว่า กรณีใดที่ถือเป็นเงินค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) และกรณีใดที่ถือเป็นค่าบริการอื่น และเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด ระหว่างเงินได้ตามมาตรา 40(2) และ 40(8) ซึ่งจะมีผลในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน

1.2 ส่วนที่เป็นปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนเงินที่จะถือว่าเป็นค่าสิทธิและบริการ ต้องออกแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนว่า กรณีที่คู่สัญญาได้ทำสัญญาให้บริการระหว่างประเทศฉบับเดียวกัน แต่เงื่อนไขสัญญากำหนดการให้บริการและบริการไว้ ทั้งในส่วนที่เป็นเงินค่าสิทธิ และไม่ถือเป็นเงินค่าสิทธิ เมื่อจ่ายค่าบริการให้แก่บริษัทในต่างประเทศทั้ง 2 จำนวน จะต้องกำหนดแนวทางให้ชัดเจนว่าส่วนแรกจะต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นเงินค่าสิทธิ ตามมาตรา 40(3) อีกส่วนหนึ่งไม่ต้องเสียภาษี เพราะเป็นค่าตอบแทนจากการให้บริการอันมีลักษณะเป็นธุรกิจ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ส่วนกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 สำหรับเงินค่าโฆษณาเพื่อทำการตลาดในประเทศไทย ซึ่งบริษัทในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายค่าโฆษณาให้แก่บริษัทผู้รับจ้างในประเทศไทย ตามเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามสัญญาให้ใช้สิทธิในแฟรนไชส์นั้น และศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินค่าสิทธิที่บริษัทในต่างประเทศได้รับด้วย ก็จะต้องศึกษาวิเคราะห์ว่า ในประเทศอื่นมีการตีความกฎหมายเพื่อให้เสียภาษีในลักษณะเดียวกันกับของประเทศไทยหรือไม่ เพราะสัญญาในลักษณะนี้จะมีใช้เป็นการทั่วไปในหลายประเทศ ถ้าปรากฏว่าประเทศอื่นไม่มีการตีความเพื่อเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าว ก็ควรกำหนดทางปฏิบัติให้ชัดเจนว่ามีให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือเงินค่าสิทธิของบริษัทในต่างประเทศ เพื่อให้มาตรฐานการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยสอดคล้องกับหลักสากล

1.3 ในส่วนปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อน ในการจ่ายเงินค่าสิทธิและบริการจากหรือในประเทศไทยนั้น สืบเนื่องจากปัญหานี้เกิดขึ้นจากการตีความเรื่องเงินที่จ่ายให้แก่บริษัทในต่างประเทศว่าจะถือเป็นเงินค่าสิทธิหรือค่าบริการอื่น เป็นจำนวนเท่าใด ก็ต้องกำหนดแนวทางแก้ปัญหาเช่นเดียวกับกรณีที่ผ่านมาใน 1.2 คือทำการศึกษาวิเคราะห์ว่า ในประเทศอื่นมีการจัดเก็บภาษีในลักษณะเดียวกับประเทศไทยหรือไม่ หากไม่มีก็ควรกำหนดทางปฏิบัติไม่ให้มีการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน เพื่อมิให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้สัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศอื่นต่อไป

1.4 ในส่วนที่เกี่ยวกับปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรนั้น หากมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน ตามที่กล่าวมาใน 1.1 ถึง 1.3 แล้ว การจัดเก็บภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ ที่จ่ายให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน ต่างประเทศ ก็จะไม่มีความสอดคล้องกัน จึงไม่เป็นปัญหาอีกต่อไป ส่วนเงินค่าสิทธิในกรณีใดที่ เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ก็ให้กรมศุลกากรออกแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนว่า เมื่อมีการจ่ายเงินค่าสิทธิ ให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 และมีการนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ต่อมามีการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ จะถือว่าเงินค่าสิทธิดังกล่าวนี้ เกี่ยวข้องกับสินค้าที่นำเข้าหรือไม่ และในกรณีใด ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการ ประเมินราคาศุลกากรขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO)

การออกแนวทางปฏิบัติร่วมกันระหว่างกรมสรรพากรและกรมศุลกากรดังกล่าวนี้ เป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติทั่วไปที่ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย

2. การออกคำวินิจฉัยเพื่อใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกัน ระหว่าง กรมสรรพากรและกรมศุลกากร กระทำโดยใช้กระบวนการเช่นเดียวกับที่กล่าวมาใน 1.1 ถึง 1.4 แต่ แทนที่จะออกเป็นแนวทางการปฏิบัติทั่วไปของกรมสรรพากรและกรมศุลกากร ก็จะใช้วิธีออกเป็น คำวินิจฉัย โดยอาศัยอำนาจกฎหมาย ดังนี้

2.1 ออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตามที่กำหนดไว้ในหมวด 1 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 13 ทวิ ถึงมาตรา 13 อัฐ โดยให้กรมสรรพากรขอ ความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีจากเงินค่าสิทธิและค่าบริการ จากนั้นให้คณะกรรมการออก คำวินิจฉัย โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 13 สัตต (3) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 ออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร ตามที่กำหนดไว้ในหมวด 1 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ตั้งแต่มาตรา 2 ทวิ ถึงมาตรา 2 อัฐ โดยดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือให้กรมศุลกากรขอความเห็นเพื่อให้ คณะกรรมการวินิจฉัย เพื่อกำหนดแนวทางการบริหารและจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกัน ระหว่าง กรมสรรพากรและกรมศุลกากร

สำหรับผู้วิจัย มีความเห็นให้เลือกใช้แนวทางที่ 2 เพราะเป็นแนวทางที่มีกฎหมาย กำหนดให้อำนาจไว้ ซึ่งจะทำให้ปราศจากข้อโต้แย้งว่าเป็นมาตรการที่มีขอบด้วยกฎหมาย