

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีจากรัฐกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ และ การสร้างแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีของประเทศไทย

3.1 บทบัญญัติทางกฎหมายในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี

ด้วยเหตุที่เทคโนโลยีส่วนมากมักอยู่ในรูปแบบหรือเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา บทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีในประเทศไทยจึงได้แก่บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา บทบัญญัติเหล่านี้เป็นไปตามหลักการในความตกลงว่าด้วยสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวกับการค้า (TRIPS) อันได้แก่

1. พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537
2. พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ.2522
3. พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ.2534
4. พระราชบัญญัติคุ้มครองแบบผังภูมิวงจรรวม พ.ศ.2543

3.2 การจัดเก็บภาษีอากรทั่วไปในประเทศไทย

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยประกอบไปด้วยการจัดเก็บภาษีอากรดังต่อไปนี้ ภาษีเงินได้ซึ่งจัดเก็บจากทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งถือเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีรูปแบบหนึ่งในภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ ซึ่งจัดเก็บจากการประกอบธุรกิจบางอย่างประเภท อากรรนำเข้า ภาษีสรรพสามิตซึ่งจัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือย และอากรแสตมป์ซึ่งจัดเก็บจากการทำธุรกรรม

บทบัญญัติทางภาษีอากรที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในระบบภาษีอากรของประเทศไทยได้แก่ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งประกอบไปด้วยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตลอดจนภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ประเภทต่างๆ นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติทางภาษีอากรอื่นๆ ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งถือเป็นแม่บทในการจัดเก็บอากรนำเข้าและส่งออกพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งวางหลักการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ
ได้แก่

1. บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง
2. พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 และประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน
3. พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469
4. พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530

3.2.1 ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกจัดว่าเป็นภาษีที่มีความสำคัญที่สุดในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นในประเทศไทย บทบัญญัติที่วางหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ได้แก่ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยจะจัดเก็บจากทั้งนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ทั้งนี้ จะจัดเก็บจากฐานและอัตราที่ต่างกัน กล่าวคือ นิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศที่กระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการซึ่งกระทำในรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65 ประกอบกับมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร¹) หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) กล่าวคือ ถือเอาระยะเวลาการเกิดเงินได้หรือการมีสิทธิเรียกร้องเงินได้ในแต่ละรอบบัญชีเป็นสำคัญ โดยไม่พิจารณาการได้รับเงินได้ตามจริง (มาตรา 65 วรรคสอง) ซึ่งในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศที่กระทำการในประเทศไทยไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิตามวิธีการดังกล่าวได้ก็มีการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายของรอบบัญชีที่แล้ว แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย จะถูกพิจารณาว่านิติบุคคลต่างประเทศนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และมีภาระภาษีจากเงินได้หรือผลกำไร

¹ ในบทที่ 3 นี้ หากมีการอ้างถึงมาตราโดยไม่ระบุชื่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย โปรดเข้าใจว่าเป็นบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ที่เกิดจากการประกอบกิจการในประเทศไทย โดยถือว่าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีจากเงินได้เช่นว่านั้นตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลไทย นิติบุคคลต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง และนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ มีอัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดไว้ท้ายหมวดที่ 3 ส่วนที่ 3 ของประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิของนิติบุคคลนั้น

นอกจากนี้ ยังมีกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้กระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่จ่ายด้วยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กำหนด โดยผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษีและนำส่งกรมสรรพากรภายใน 7 วันนับแต่สิ้นเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ดังกล่าว ตามความในมาตรา 70² ทั้งนี้ เป็นไปตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ข้อ 2 (ข) และ (ค) กล่าวคือ อัตราร้อยละ 10 สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข) และอัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้ประเภทอื่นใดที่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ข)

จากมาตรา 70 จะเห็นได้ว่า การพิจารณาว่าค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทใดส่งผลสำคัญต่ออัตราภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้จำนวนหนึ่งๆ ดังนั้น จึงต้องพิจารณาประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 ว่ามีการกำหนดให้แบ่งประเภทเงินได้ไว้อย่างไร

² ทั้งนี้ ยังมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศที่กระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยประเภทการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งอยู่ใต้บังคับของมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่าย หรือ

(2) ในกรณีรับขนของ จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บเนื่องจากการรับขนของออกนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่าย

มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงินได้ไว้ 8 ประเภทดังนี้

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะมิใช่ข้อใดก็ตาม เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ เช่น ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(3) ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี เงินได้อันมีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่นิติบุคคลเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากนิติบุคคล กองทุนรวม สถาบันการเงิน ที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร ตัวเงิน ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

- (5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก
- (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน
 - (ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน
 - (ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น
- (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ อันได้แก่ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม วิชาชีพอิสระอื่นตามกำหนดในพระราชกฤษฎีกา
- (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ
- (8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือ การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินได้ประเภทที่จะเข้าเงื่อนไขการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ได้แก่เงินได้ประเภทที่ (2) ถึง (6) เท่านั้น จึงอาจเกิดกรณีที่ผู้เสียภาษีพยายามทำให้ค่าตอบแทนที่ตนได้รับเข้าเงื่อนไขของเงินได้ประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีดังกล่าวต่อไป ตามปกติแล้วธุรกรรมทางเทคโนโลยีรูปแบบต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา มักก่อให้เกิดค่าตอบแทนประเภท “ค่าสิทธิ” (Royalties) ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(3)

ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศอื่นรวมทั้งในประเทศไทย และนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทยได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินได้ประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ต้องมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 (ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ข้อ 2 (ง)) และนำส่งพร้อมยื่นรายการตามแบบภายใน 7 วันนับแต่วันที่มีการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยถูกกำหนดไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแยกพิจารณาได้เป็น

1. การจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)³ ตามมาตรา 41 วรรค 1 กล่าวคือ เป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เนื่องจาก

- 1) หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย
- 2) กิจการของตนเองที่ทำในประเทศไทย
- 3) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย
- 4) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

2. การจัดเก็บตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ตามมาตรา 41 วรรค 2 ประกอบกับ วรรค 3 กล่าวคือ เป็นผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 อันเนื่องมาจาก

- 1) หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ
- 2) กิจการที่ทำในต่างประเทศ
- 3) ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ

ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขสำคัญ คือ ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งเป็นระยะเวลา รวมถึง 180 วันในปีภาษีใด และนำเงินได้ที่ได้รับในปีภาษีนั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จะจัดเก็บอยู่ในอัตราร้อยละ 5-37 ของเงินได้พึงประเมินซึ่งได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 หรือมาตรา 57 เบื้อง (ตามมาตรา 48) ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้จะขึ้นอยู่กับช่วงของเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญ

³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวณพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), น.7-10.

3.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการบริโภคในรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มอันถือเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ซึ่งโดยหลักทั่วไปแล้วจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ⁵ โดยผู้ประกอบการ⁶ หรือการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้าซึ่งเกิดขึ้นในราชอาณาจักร ทั้งนี้ ในกรณีการให้บริการเกิดขึ้นในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรจะถือว่าเป็นการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

การขายนั้นจะต้องพิจารณาตามนิยามซึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (8) ว่า “ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่” ความหมายของการขายสินค้าจึงอาจกล่าวได้ว่าเป็นการเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปตามลักษณะใด และมีค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม เช่น การขายเครื่องมือให้แก่ลูกค้า โดยบริษัทที่ประกอบกิจการจำหน่ายน้ำยาอุปกรณ์ทางการแพทย์ได้นำเครื่องมือทางการแพทย์ให้ลูกค้าซึ่งเป็นโรงพยาบาลใช้เพื่อส่งเสริมการขายโดยไม่คิดมูลค่าแต่ได้เพิ่มราคาที่ใช้ใช้เครื่องมือทางการแพทย์มารวมในราคาน้ำยาอุปกรณ์ทางการแพทย์ กรณีดังกล่าวถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ. 23565 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2536)⁷

มาตรา 77/1 (8)(ค) ยังได้กำหนดนิยามให้การขายครอบคลุมถึง “การส่งสินค้าออกนอก ราชอาณาจักร” ซึ่งสอดคล้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถือว่าการส่งออกเป็นการขายสินค้าในประเทศตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ความหมายของการส่งออกนั้นจะต้องพิจารณา

⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549) ส่วนที่ 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม.

⁵ ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไป ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) ซึ่งมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร

⁶ มาตรา 77/1 (5) ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

⁷ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4, ส่วนที่ 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม, บทที่ 2, น. 7.

จากบทบัญญัติที่กำหนดนิยามไว้ ซึ่งนอกจากจะเป็นที่เข้าใจได้ทั่วไปว่าหมายถึงการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรไปขายในต่างประเทศแล้ว ยังต้องพิจารณาตามมาตรา 77/1 (14) ซึ่งกำหนดให้การส่งออกหมายความรวมถึงการนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรโดยได้กระทำพิธีการทางศุลกากร และการขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ขายให้แก่ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งเป็นไปตามแบบหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ทั้งนี้ การนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่ นำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในการประกอบกิจการของตนเองที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถือว่าเป็นการขายตามความในมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 1

การขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการตามมาตรา 77/2 (1) หากเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักรจะไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ประการใด การขายและส่งทรัพย์สินทางเทคโนโลยีออกนอกราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ (ผู้ขายสินค้าในทางธุรกิจหรือในทางวิชาชีพ) ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยจึงถือเป็นการขายตามบทบัญญัติข้างต้น

ส่วนการนำเข้านั้นจะต้องพิจารณาจากนิยามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 77/1 (12) ว่า "นำเข้า หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออกด้วย" การนำเข้านั้นทำได้หลายทาง เช่น ทางบก ทางเรือ ทางอากาศ ซึ่งครอบคลุมไปถึงการนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออกด้วย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีของการนำเข้า ได้แก่ ผู้นำเข้าตามมาตรา 82 (2) ซึ่งหมายถึงผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นที่นำเข้า ตามความในมาตรา 77/1 (11) ดังนี้จะเห็นได้ว่าไม่ว่าผู้ที่จะนำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนหรือบุคคลที่มิใช่ผู้ประกอบการ ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน

สินค้า จะต้องพิจารณาตามนิยามในมาตรา 77/1 (9) ที่กำหนดว่า "สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า" ด้วยนิยามดังกล่าวนี้ ไม่ว่าจะทรัพย์สินทางเทคโนโลยีจะอยู่ในรูปแบบของทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ตาม จะต้องพิจารณาว่าเป็นสินค้าตามความหมายนี้ทั้งสิ้น

การให้บริการ หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า ความหมายของคำว่าบริการมีความหมายค่อนข้างกว้าง กล่าวคือ การกระทำที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า จะถือเป็นการให้บริการหากการกระทำนั้นเป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าได้ จึงส่งผลให้การอนุญาตให้ใช้สิทธิที่อยู่ในความหมายของการบริการ

การให้บริการทางเทคโนโลยีซึ่งอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรเท่านั้น กล่าวคือ จะต้องเป็นบริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร ตามความในมาตรา 77/2 ส่งผลให้การบริการที่ทำได้ในราชอาณาจักรเพื่อนำไปใช้ในต่างประเทศจะต้องอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่าเป็นการบริการในราชอาณาจักรตามผลของมาตราดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่นำผลการบริการไปใช้ในต่างประเทศหรืออาจเรียกว่าส่งออกการบริการอาจได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 80/1 (2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภทหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีกการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 (1) และ (4) ที่กำหนดให้ผลของการให้บริการนั้นจะต้องนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด หรือในกรณีที่การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดศุลกากรเพื่อส่งออก การให้บริการนั้นจะต้องกระทำโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งหากเป็นกรณีที่การให้บริการดังกล่าวก่อให้เกิดสินค้ามีรูปร่างที่ผู้รับบริการจะนำไปใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออก ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องดำเนินการตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ทั้งกรณีส่งออกการบริการหรือให้บริการในเขตปลอดศุลกากร จะต้องมียุทธศาสตร์การชำระค่าบริการตามใบแจ้งหนี้ (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวด้วย

ในทางกลับกัน การให้บริการทางเทคโนโลยีที่ทำในต่างประเทศและมีการใช้บริการในราชอาณาจักรจะถือเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามวรรค 3 ของมาตรา 77/2 เช่นเดียวกัน เช่น บริษัทต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้คำปรึกษาด้านวิศวกรรมและการออกแบบอาคารโรงงานให้แก่ผู้ว่าจ้างในประเทศไทย การให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในต่างประเทศและได้ใช้บริการนั้นในประเทศไทยจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802 (ก)/2193 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2535) หรือ บริษัทไทยจ่ายค่าลิขสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้าให้บริษัทต่างประเทศเป็น

กรณีให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.03646 ลงวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2535) กรณีเหล่านี้ผู้ประกอบการที่ให้บริการในต่างประเทศอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นตามมาตรา 82/13 ซึ่งตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6 (2) กำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต่างประเทศจะต้องเสีย มิฉะนั้น จะถือว่ามีความรับผิดทั้งในทางแพ่งและทางอาญา เช่น กรณีที่บริษัทไทยได้ว่าจ้างบริษัทต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ให้คำปรึกษาด้านวิศวกรรมและออกแบบอาคารโรงงาน โดยบริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในต่างประเทศ และใช้บริการนั้นในประเทศไทย ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทต่างประเทศดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802(ก)/2193 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2536)

ทั้งนี้ มีการกระทำบางประเภทซึ่งได้รับยกเว้นไม่ให้เป็นกรณีสืบเนื่องจากการให้บริการด้วยผลของบทบัญญัติแห่ง มาตรา 77/1 (10)(ก) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) กำหนดให้การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง เช่น นำไปใช้ในการผลิตสินค้า การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการให้บริการของตนเอง ไม่ถือว่าเป็นกรณีสืบเนื่องจากการให้บริการภายใต้เงื่อนไขว่าต้องเป็นการนำไปใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมออนไลน์ระหว่างประเทศที่ควรพิจารณา ได้แก่ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ตามมาตรา 81 (1)(ฉ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ การประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี เฉพาะวิชาชีพที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ซึ่งไม่รวมถึงการให้บริการปรึกษาทางวิศวกรรม และสถาปัตยกรรม ตามมาตรา 81 (1)(ฅ) การให้บริการวิจัยหรือการให้บริการทางวิชาการในสาขาวิทยาศาสตร์และสังคมศาสตร์โดยบุคคลธรรมดา มูลนิธิ สถาบันอุดมศึกษา หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ทั้งนี้ ต้องไม่เป็นการบริการวิจัยหรือให้บริการทางวิชาการในทางธุรกิจตามมาตรา 81 (1)(ง) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 12) เรื่อง กำหนดสาขาและลักษณะการประกอบกิจการ การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ตามมาตรา 81 (1)(ง) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน ตามมาตรา 81 (1)(ฐ)

ในปัจจุบัน ผู้ส่งออกสินค้าที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในอัตราร้อยละ 0 ทำให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับประโยชน์จากการคำนวณภาษีด้วยวิธีนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

นอกจากนี้ ยังมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการขนาดย่อม กล่าวคือผู้ประกอบการซึ่งประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งในปัจจุบันได้แก่ 1,800,000 บาทต่อปี ตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ.2548

ปัจจุบัน ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีทั่วไปในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 479) พ.ศ.2551 สำหรับอัตรภาษีมูลค่าเพิ่มในการส่งออกสินค้านั้นมีการกำหนดให้อยู่ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ เช่น บริษัทไทยให้บริการติดตามดูแลจัดการและสนับสนุนซอฟต์แวร์และฐานข้อมูลให้กับลูกค้าในต่างประเทศ รวมทั้งการพัฒนาแอปพลิเคชันซอฟต์แวร์ขนาดเล็กบางอย่าง (โปรแกรม) โดยมีการปฏิบัติงานในประเทศไทยและนำผลงานติดตั้งผ่านอินเทอร์เน็ตหรือส่งเจ้าหน้าที่ไปปฏิบัติงานในต่างประเทศและนำผลของการบริการไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด การให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ⁸ ซึ่งตามมาตรา 80/1 (2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภทหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน

⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./10785 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2545.

3.2.3 อาการแสดมปี⁹

เอกสารที่ต้องเสียอาการแสดมปี หรือตราสารนั้นจะเป็นไปตามที่ลักษณะตราสารกำหนด ในบัญชีอัตราอาการแสดมปี โดยผู้มีหน้าที่เสียอาการแสดมปี ได้แก่ ผู้ที่บัญชีอัตราอาการแสดมปีระบุไว้ ซึ่งประเด็นอาการแสดมปีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมออนไลน์ คือ ภาวะอาการแสดมปีในธุรกรรมจ้างทำของ

ธุรกรรมจ้างทำของ มีความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งในบรรพ 3 ว่าด้วยเอกเทศสัญญา ลักษณะ 7 เรื่องจ้างทำของ มาตรา 587 ให้นิยามไว้ว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

ในการทำสัญญาจ้างทำของ ผู้รับจ้างจะต้องเสียค่าอาการแสดมปีในอัตรา 1 บาทต่อทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาทแห่งสินจ้างที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ผู้รับจ้างจะต้องขีดฆ่าอาการแสดมปีตามข้อ 4 แห่งบัญชีอัตราอาการแสดมปีท้ายประมวลรัษฎากรหมวดที่ 6 ว่าด้วยอาการแสดมปี ซึ่งในการคำนวณอากรนั้น จะคำนวณจากสินจ้างที่ไม่รวมภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในทางกลับกันกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำอากรมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีด้วย

ทั้งนี้ สัญญาจ้างทำของที่ทำขึ้นนอกราชอาณาจักร และต่อมามีการนำเอกสารสัญญาฉบับนั้นเข้ามาในประเทศไทยอาจต้องเสียอากรได้ ตามความในมาตรา 111 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ กรณีที่ตราสารสัญญาจ้างทำของได้ทำขึ้นนอกราชอาณาจักร โดยการปฏิบัติตามสัญญามิได้กระทำลงในราชอาณาจักร กรณีเช่นนี้แม้จะมีการนำเอกสารสัญญาเข้ามาในราชอาณาจักรก็ไม่ต้องเสียอากร เพราะได้รับยกเว้น ตามถ้อยความท้ายข้อ 4 แห่งบัญชีอัตราอาการแสดมปี

สำหรับสัญญาจ้างแรงงานนั้น ไม่มีภาระภาษีอาการแสดมปี เพราะไม่เข้าข่ายตราสารข้อใดตามบัญชีอัตราอาการแสดมปี และสัญญาให้ความช่วยเหลือในการแนะนำ การตั้งโรงงาน การฝึกบุคลากร โดยไม่มีกำหนดเวลาแต่มีค่าตอบแทนและค่าใช้จ่าย ไม่ถือเป็นสัญญาจ้างทำของ จึงไม่ต้องทำการปิดแสดมปีแต่อย่างใด¹⁰

⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, อากรแสดมปี, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2550).

¹⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 3533/2524, เพิ่งอ้าง.

3.2.4 อากรนำเข้าและส่งออก

บทบัญญัติหลักที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บอากรในประเทศไทยได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ตามความในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว¹¹ ซึ่งบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งสองได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมหลายครั้งด้วยกัน ซึ่งจะขอล่าวถึงเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

มาตรา 10 ทวิ วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ได้กำหนดถึงความรับผิดชอบสำหรับอากรนำเข้า ซึ่งจะถือว่าเกิดความรับผิดในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ และในมาตรา 10 ตริ กำหนดให้ความรับผิดทางภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่น่าส่งออกสำเร็จ

ด้วยเหตุที่โดยหลักการทั่วไปนั้นมักมีการยกเว้นอากรส่งออกเพื่อส่งเสริมเศรษฐกิจส่งออกและเพิ่มมูลค่าการซื้อขายของประเทศ ดังนั้น ประเด็นที่จะต้องพิจารณาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศจึงมักเกี่ยวข้องกับอากรนำเข้าเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งปัญหาสำคัญ ได้แก่ การกำหนดราคาของที่นำเข้า (Customs Valuation)

มาตรา 2 วรรค 12 (2) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พุทธศักราช 2543 ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ข้อ 8 กำหนดไว้ว่า “ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้นเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร” ราคาซื้อขายของที่นำเข้า จึงหมายความว่าถึง ราคาซึ่งเป็นฐานประเมินที่ได้ชำระจริงหรือจะต้องชำระไม่ว่าจะเป็นการชำระราคาด้วยเงินสด ในทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งรวมส่วนลด เครดิต แต่ไม่รวมถึงเงินปันผลที่ผู้ซื้อขายแก่ผู้ขายหรือดอกเบี้ยที่แยกออกจากราคาอย่างชัดเจน ทั้งนี้ จะต้องเป็นของที่นำเข้าเมื่อมีการขายเพื่อส่งออกจึงไม่รวมการนำเข้าซึ่งมีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยน การนำเข้าโดยสาขาที่มีโชตินิติบุคคลแยกต่างหากซึ่งระบบกฎหมายไทยถือว่าสาขานั้นมีสถานะเป็นนิติบุคคลเดียวกันกับสำนักงานใหญ่ หรือการนำเข้าที่เป็นการเช่าหรือเช่าซื้ออันไม่ถือว่าการนำเข้าเพื่อขาย ทั้งนี้ ราคาของที่นำเข้าจะต้องถือตามราคาที่ใช้ซื้อขายกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ณ เวลาที่มีการทำสัญญาซื้อขาย

¹¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 “บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่น่าออกใบขนสินค้าให้”

วิธีการกำหนดราคานั้น กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ข้อ 1 ได้กำหนดว่า “การกำหนดราคา
ศุลกากรเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรสำหรับของที่นำเข้าให้กำหนดโดยใช้ราคาดังต่อไปนี้
ตามลำดับ

- (1) ราคาซื้อขายของที่นำเข้า
- (2) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน
- (3) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน
- (4) ราคาหักทอน
- (5) ราคาคำนวณ
- (6) ราคาย้อนกลับ

ในการใช้ราคาตามวรรคหนึ่ง ผู้นำของเข้าอาจร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ใช้ราคา
คำนวณตาม (5) ก่อนราคาหักทอนตาม (4) และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นชอบตามที่ผู้นำของเข้า
ร้องขอก็ให้ใช้ราคาดังกล่าวได้”

การกำหนดราคาตามวิธีข้างต้น จะต้องใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction
Value) ก่อนเป็นลำดับแรก ซึ่งราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องเป็นไปตามหลักการในข้อ 8 แห่ง
กฎกระทรวงฉบับเดียวกัน ที่ได้กำหนดไว้ว่า “ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคา
ศุลกากรจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระสำหรับของที่นำเข้านั้น เมื่อได้มีการขายเพื่อ
ส่งออกมายังราชอาณาจักร”

ในกรณีที่มีค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมในการอนุญาตให้ใช้สิทธิเกี่ยวเนื่องด้วยทรัพย์สิน
ทางเทคโนโลยีที่นำเข้า ข้อ 9 (1) แห่งกฎกระทรวงฉบับเดียวกันได้กำหนดไว้ว่า “ให้นำค่าสิทธิและ
ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม อันเป็นเงื่อนไข
ในการขายของนั้นมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อ 8” ดังนั้น จึงต้องนำค่าสิทธิและ
ค่าธรรมเนียมในการอนุญาตให้ใช้สิทธิมารวมคำนวณกับราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งราคาที่
กำหนดนั้นจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระแห่งของที่นำเข้าด้วย

ความหมายของค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมที่จะต้องนำมารวมคำนวณครอบคลุมเพียงใด
นั้น ทั้งในพระราชบัญญัติศุลกากร ฉบับที่ 17 พ.ศ.2543 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ต่างมิได้
กำหนดนิยามของค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมการอนุญาตไว้ อย่างไรก็ตาม กรมศุลกากรของประเทศ

ไทยเห็นว่าหมายถึง การชำระราคาไม่ว่าในรูปแบบใดๆ เพื่อเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับของนำเข้าที่มี สิทธิทางปัญญาคุ้มครองอยู่¹² เช่น

- ลิขสิทธิ์ใดๆ ของวรรณกรรม งานศิลปะ งานวิทยาศาสตร์ รวมทั้งภาพยนตร์
- สิทธิบัตรใดๆ ของการออกแบบ แบบจำลอง แบบแปลน กระบวนการผลิตที่เป็น ความลับ
- เครื่องมือต่างๆ ในการอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
- สารสนเทศ เช่น ความเชี่ยวชาญ วิทยาการ (Know-how)
- เครื่องหมายการค้า

ทั้งนี้ ประการสำคัญคือ ค่าสิทธิจะต้องเกี่ยวข้องกับของนำเข้าและเป็นเงื่อนไขของการ ขายของ กล่าวคือ ค่าสิทธินั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า โดยเป็นผลจากการนำเข้า โดยตรงและต่อมาใช้ของนั้นภายหลังการนำเข้าจึงต้องชำระค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมการอนุญาต กรณีค่าสิทธิในกระบวนการผลิตหรือค่าสิทธิในการผลิตซ้ำของที่นำเข้าจึงไม่ต้องนำไปปรับราคาแต่ อย่างใด

กรณีที่ผู้ซื้อได้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการมาใช้ในการผลิตของที่นำเข้านั้น กฎกระทรวง ฉบับที่ 132 ได้กำหนดกรณีดังกล่าวไว้ใน ข้อ 11 โดยบัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้ จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังต่อไปนี้ เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ให้นำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการดังกล่าวมารวมไว้ในราคาซื้อ ขายของที่นำเข้าตามข้อ 8 ตามสัดส่วนอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ อธิบดีประกาศกำหนด

- (1) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกันที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า
- (2) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกันที่ใช้ในการผลิตของที่ นำเข้า
- (3) วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้า
- (4) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลปะ การออกแบบ แบบแปลน และ ภาพร่างที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักร และจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า”

¹² ชูชาติ อัครโรจน์, รวมกฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร : คำอธิบายกฎหมายราคาศุลกากร (ราคาเกดต์), (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2543), ส่วนที่ 3, บทที่ 2.

หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ซื้อมีส่วนในการออกแบบหรือการผลิตหรือให้ความช่วยเหลือในการจัดหาสินค้าและบริการ การให้ความช่วยเหลือของผู้ซื้อในส่วนนี้ควรรวมอยู่ในราคาของที่นำเข้าด้วย ด้วยเหตุที่ตามปกติแล้วการให้ความช่วยเหลือในลักษณะดังกล่าวผู้ขายมักไม่นำไปรวมคำนวณราคาซื้อขายของที่นำเข้า ในการกำหนดราคาจึงต้องนำมูลค่างดังกล่าวมารวมคำนวณตามความในข้อ 11 แม้จะเป็นกรณีที่ผู้ซื้อไม่คิดราคาหรือลดราคาให้แก่ผู้ขายแล้วก็ตาม ทั้งนี้ สิ่งที่จัดหามาเพื่อให้ความช่วยเหลือไม่จำเป็นต้องมีแหล่งกำเนิดในประเทศนำเข้า เพียงผู้ซื้อเป็นฝ่ายจัดหาความช่วยเหลือโดยระบุว่าจะนำไปใช้ในการผลิตและขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้าก็สามารถนำมารวมคำนวณมูลค่าในราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้

วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกันที่รวมอยู่ในของที่นำเข้า ตามข้อ 11 (1) ได้แก่ วัสดุติด ส่วนประกอบและชิ้นส่วนอาจเป็นของสำเร็จ เช่น แผนภูมิวงจรรวม (Integrated circuit) และไมโครเซอร์กิต (Micro circuit) หรืออาจเป็นวัสดุติดที่ตัดตามขนาดและรูปร่าง ทั้งนี้ ไม่สามารถนำมูลค่าของวัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน หรือสิ่งอื่นซึ่งชำรุดเสียหายหรือถูกปฏิเสธเพราะไม่ได้คุณภาพมารวมคำนวณได้ เพราะวัสดุดังกล่าวไม่ได้นำมารวมในของที่นำเข้า จึงไม่เป็นธรรมต่อผู้นำเข้าหากนำมูลค่าของวัสดุที่ชำรุดหรือถูกปฏิเสธมารวมคำนวณในของที่นำเข้า

เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกันที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ตามข้อ 11 (2) หมายถึง วัสดุที่ทำงานบนหรือถูกใช้บนวัสดุอื่น ส่วนแม่พิมพ์และแบบพิมพ์โดยทั่วไป ได้แก่ ของที่เกี่ยวข้องกับการขึ้นรูปสิ่งของ แบบพิมพ์มักใช้ในการหล่อ เช่น หล่อโลหะ หล่อพลาสติก และแม่พิมพ์มักใช้ในการตัดหรือทำสิ่งของให้เป็นรูปร่างตามที่ประสงค์ในขั้นตอนสุดท้ายของการขึ้นรูป ซึ่งสิ่งสำคัญคือ เครื่องมือเหล่านี้จะต้องใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการผลิตของที่นำเข้าเท่านั้น ทำให้เครื่องจักรที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้งานทั่วไปซึ่งมิใช่การผลิต เช่น เครื่องคำนวณ เครื่องปรับอากาศ สายพานลำเลียง จะไม่สามารถนำมารวมมูลค่าในของที่นำเข้าได้

วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้าตามข้อ 11 (3) รวมถึงผลิตภัณฑ์หลายประเภทที่ใช้ในการผลิต ซึ่งไม่จำเป็นที่จะต้องสามารถแยกออกมาจากผลิตภัณฑ์ขั้นสุดท้ายได้

การให้บริการทางด้านวิศวกรรมตาม ข้อ 11 (4) อาจหมายถึงวิศวกรรมโครงการ ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน หรือทีมงานผู้เชี่ยวชาญที่ผสมผสานกันระหว่างสาขาวิทยาศาสตร์และคณิตศาสตร์ เช่น วิศวกร สถาปนิก นักเศรษฐศาสตร์ ส่วนพัฒนาการนั้น หมายถึง การแปรสิ่งที่ค้นพบทางการวิจัยหรือความรู้อื่นๆ เป็นแผนหรือการออกแบบสำหรับการให้บริการผลิตภัณฑ์ใหม่หรือปรับปรุงผลิตภัณฑ์หรือบริการใหม่ และรวมถึงการออกแบบความคิด การทดสอบทางเลือกของผลิตภัณฑ์ การสร้างต้นแบบ ทั้งนี้ ไม่ครอบคลุมถึงการปรับแต่งผลิตภัณฑ์เป็นประจำ และ

การศึกษาตลาดผลิตภัณฑ์ ประการสำคัญ คือ การบริการทางด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่างจะต้องกระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและจำเป็นต่อการผลิตของที่นำเข้า เช่น การศึกษาตลาดไม่สามารถนำมารวมในราคาซื้อขายได้เพราะมิใช่สิ่งจำเป็นในการผลิตของนำเข้า

การกำหนดมูลค่าและวิธีการแบ่งส่วนมูลค่าของความช่วยเหลือจะต้องใช้หลักการเดียวกันกับความตกลงว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 8 (1)(b) กล่าวคือ จะต้องพิจารณามูลค่าขององค์ประกอบและการแบ่งส่วนมูลค่าขององค์ประกอบซึ่งจะนำมารวมกับของที่นำเข้า ซึ่งการแบ่งส่วนมูลค่าจะต้องทำตามหลักการทางบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และมูลค่าขององค์ประกอบจะต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายและผู้นำเข้า หากผู้ขายและผู้นำเข้าไม่มีความสัมพันธ์ต่อกัน จะถือว่าต้นทุนของสิ่งของหรือบริการเป็นมูลค่าของที่นำเข้า แต่กรณีที่ผู้ผลิตมีความสัมพันธ์กับผู้นำเข้า จะถือว่าต้นทุนในการผลิตเป็นมูลค่าของที่นำเข้า เมื่อกำหนดมูลค่าของสิ่งของหรือบริการแล้วจะต้องแบ่งส่วนมูลค่าเพื่อนำมารวมกับราคาของที่นำเข้า ทั้งนี้ วิธีการแบ่งส่วนมูลค่าจะขึ้นอยู่กับเอกสารซึ่งผู้นำเข้าสามารถนำมาแสดงได้

ตัวอย่าง บริษัท A มีภูมิลำเนาในประเทศไทยทำสัญญากับบริษัท B ซึ่งมีภูมิลำเนาในประเทศอังกฤษอันเป็นประเทศส่งออก สำหรับการก่อสร้างและการซื้อขายโรงงานผลิตแก๊สมีเทนเหลว ราคาขายของโรงงานคือ 2,000 ล้านดอลลาร์ต่อเครื่อง อย่างไรก็ตาม มีข้อสัญญาระบุว่าบริษัท A ต้องจ่ายเงินเพิ่มเติม 500 ล้านดอลลาร์ต่อเครื่องให้บริษัท B เป็นค่าวิศวกรรมและพัฒนาการที่จำเป็นสำหรับการก่อสร้างโรงงาน สัญญาข้อกำหนดด้วยว่าบริษัท A ต้องจัดหาบริการทางวิศวกรรมที่จำเป็นสำหรับการออกแบบก่อสร้างและติดตั้งถังแก๊สเหลวทำด้วยอลูมิเนียม บริษัท A ยังตกลงในสัญญาว่าจะจัดให้มีการศึกษาทางวิชาการและงานออกแบบที่จำเป็นสำหรับระบบการวางท่อแก๊สของโรงงานรวมทั้งจัดหาเครื่องมือเพิ่มเติมบางอย่างด้วย บริษัท A จะจัดส่งท่อแก๊สให้บริษัท B โดยไม่คิดราคา เพื่อปฏิบัติตามสัญญา บริษัท A จึงกระทำการดังต่อไปนี้

1. ว่าจ้างบริษัท C ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาให้จัดส่งของต่อไปนี้จากประเทศสหรัฐอเมริกา

1) แบบแปลน ภาพร่าง และภาพวาดในราคา 200 ล้านดอลลาร์ต่อเครื่อง สำหรับการก่อสร้าง ถังเก็บแก๊สเหลวทำด้วยอลูมิเนียม บริษัท A จะนำแบบแปลน ภาพร่างและภาพวาดนี้ไปสร้างโรงผลิตแก๊สอีก 3 แห่งในประเทศไทย

2) ความช่วยเหลือทางวิชาการในการก่อสร้างถังเก็บแก๊สของแต่ละโรงงานในราคารวมทั้งหมด 100 ล้านดอลลาร์ต่อเครื่อง

3) เครื่องจักรพิเศษจำนวน 10 เครื่อง สำหรับการเชื่อมถังเก็บแก๊สออกซิเจนในโรงงานของบริษัท B โดยคิดค่าเช่า 1 ล้านบาทต่อเดือนต่อเครื่อง

4) แก๊สเพื่อใช้ในการเชื่อมถัง (tanks) ในโรงงานบริษัท B จำนวน 500 ท่อ ในราคาต่อท่อ 10,000 บาทต่อเดือน

2. ว่าจ้างบริษัท D ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศแคนาดาให้จัดส่งของต่อไปนี้เป็นประเทศแคนาดา

1) ระบบไอน้ำร้อนสำหรับโรงงานในราคา 300 ล้านบาทต่อเดือน

2) แบบแปลน และภาพวาดทางวิชาการสำหรับการก่อสร้างระบบไอน้ำร้อนในราคา 180 ล้านบาทต่อเดือน

3) ส่งบริษัท E ซึ่งเป็นบริษัทสาขาในประเทศออสเตรเลียออกแบบและส่งแบบแปลนและภาพร่างสำหรับอุปกรณ์ประกอบ ในราคา 150 ล้านบาทต่อเดือน

4) ส่งศูนย์ออกแบบของตนซึ่งตั้งอยู่ในประเทศนิวซีแลนด์จัดทำภาพเขียนระบบเตาเผาของโรงงานและส่งให้บริษัท B ในบันทึกของศูนย์ออกแบบระบุว่างานนี้ต้องใช้แรงงาน 2,000 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายชั่วโมงละ 2,000 บาทต่อเดือน

5) สั่งให้แผนกวิศวกรรมของตนจัดทำรายการวัสดุทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างโรงงานและให้ศึกษาสภาพความกดอากาศและอุณหภูมิสำหรับเงื่อนไขการผลิตที่หลากหลาย แผนภูมิ และภาพเขียนแสดงผลการศึกษาเหล่านี้จัดทำขึ้นโดยแผนกของบริษัท A ในประเทศไทย บริษัท A จ่ายแผนกของตน 12 ล้านบาทต่อเดือนสำหรับการศึกษา การจัดทำแผนภูมิและภาพเขียน และการส่งของดังกล่าวไปให้บริษัท B

การกำหนดราคาบุคลากร จะเป็นดังต่อไปนี้

(1) 500 ล้านบาทต่อเดือน จ่ายให้บริษัท B สำหรับค่าวิศวกรรมและพัฒนาการที่จำเป็นสำหรับการก่อสร้างโรงงาน เนื่องจากเงินจำนวนนี้ผู้ซื้อชำระให้ผู้ขาย และมีค่าธรรมเนียมที่ผู้ซื้อจัดหาให้ผู้ขายโดยไม่คิดราคาหรือลดราคาให้ จึงมีใช้ความช่วยเหลือตามกฎกระทรวงข้อ 11 แต่เป็นราคาที่จ่ายจริงหรือจะต้องจ่ายตามกฎกระทรวงข้อ 8

(2) 50 ล้านบาทต่อเดือน สำหรับค่าแบบแปลน ภาพร่าง และภาพเขียนสำหรับการก่อสร้างถัง เพราะว่าแบบแปลน ภาพร่าง และภาพเขียนใช้ในการผลิตถังจำนวน 4 ใบ จำนวนนี้ต้องบวกเข้าไปตามกฎกระทรวงข้อ 11 (4) คือ 200 ล้านบาทต่อเดือน

(3) 25 ล้านบาทต่อเดือน สำหรับความช่วยเหลือทางวิชาการสำหรับการก่อสร้างถัง ซึ่งบริษัท A จัดหาให้ เนื่องจากความช่วยเหลือเป็นสิ่งจำเป็นที่ใช้ในการผลิตถังและผู้ซื้อจัดหาให้โดยไม่คิดราคา จึงปรับราคาได้ภายใต้กฎกระทรวงข้อ 11 (4)

(4) 10 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง สำหรับเช่าเครื่องจักรเชื่อมแก๊ส เนื่องจากเครื่องจักรเหล่านี้ถือเป็นเครื่องมือซึ่งใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ซึ่งได้จัดหามาโดยผู้ซื้อโดยไม่คิดราคา จึงต้องนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (2)

(5) 5 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง สำหรับค่าแก๊สที่ใช้เชื่อมถึงจำนวน 500 ท่อ (ท่อละ 10,000 ปอนด์สเตอร์ลิง) เนื่องจากแก๊สเป็นวัสดุสิ้นเปลืองซึ่งใช้ในการผลิตของที่นำเข้าและผู้ซื้อจัดหามาโดยไม่คิดราคา จึงต้องนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (3)

(6) 300 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง สำหรับระบบไอน้ำร้อนของโรงงาน เพราะถือเป็นวัสดุส่วนประกอบ และชิ้นส่วนที่รวมอยู่ในการผลิตของที่นำเข้าซึ่งผู้ซื้อจัดหามาโดยไม่คิดราคา จึงนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (1)

(7) 45 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง สำหรับค่าแบบแปลน และภาพเขียนทางวิชาการสำหรับระบบไอน้ำร้อนเนื่องจากถือเป็นแบบแปลนทางวิชาการที่สร้างขึ้นนอกประเทศไทย อันจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า ซึ่งผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาโดยไม่คิดราคาจึงต้องนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (4)

(8) 150 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง สำหรับงานออกแบบแปลน และภาพร่างสำหรับอุปกรณ์ประกอบ เนื่องจากถือเป็นแบบแปลนทางวิชาการที่จำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า ซึ่งได้ผลิตนอกประเทศนำเข้า และผู้ซื้อจัดหามาโดยไม่คิดราคา จึงต้องนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (4)

(9) 4 ล้านปอนด์สเตอร์ลิง สำหรับแบบแปลนระบบเตาเผาของโรงงาน ค่าแรง 2,000 ชั่วโมง ชั่วโมงละ 2,000 ปอนด์สเตอร์ลิง ด้วยเหตุที่เป็นแบบแปลนทางวิชาการที่จำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้าซึ่งผลิตนอกประเทศนำเข้า และผู้ซื้อจัดหาโดยไม่คิดราคา จึงต้องนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (4) เช่นเดียวกัน

(10) เงินจำนวน 12 ล้านปอนด์สเตอร์ลิงที่บริษัท A จ่ายให้แก่แผนกวิศวกรรมของตนในประเทศนำเข้า ไม่อาจนำมาปรับราคาตามกฎกระทรวงข้อ 11 (4) ได้ เพราะเป็นแบบแปลนและภาพเขียนทางวิชาการที่ผลิตในประเทศนำเข้า จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณในราคาซื้อขายของที่นำเข้า

มูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการตามกฎกระทรวงข้อ 11 จะต้องเป็นไปตามสัดส่วนอย่างเหมาะสมตามประกาศกรมศุลกากรที่ 39/2543 ซึ่งกำหนดให้ดำเนินการดังนี้

“1. กำหนดมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการ โดยให้รวมต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจริง เช่น ค่าขนส่ง ค่าบรรจุหีบห่อ ฯลฯ ดังนี้

1.1 กรณีผู้นำของเข้าซื้อวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการจากผู้ขายที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ให้ใช้มูลค่าจากราคาซื้อขาย

1.2 กรณีผู้นำของเข้าเป็นผู้ผลิตวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการนั่นเอง หรือได้รับจากบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้ใช้มูลค่าจากต้นทุนการผลิต

1.3 กรณีเป็นการเช่า ให้ใช้มูลค่าที่เป็นค่าเช่าของนั้น

1.4 กรณีเป็นของใช้แล้ว ให้ใช้มูลค่าที่ปรับลดราคาตามอายุการใช้งานของของนั้น

1.5 หากมีการซ่อมแซมหรือปรับปรุงวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการ ให้ปรับเพิ่มมูลค่าอันเนื่องมาจากการซ่อมแซมหรือปรับปรุงนั้นด้วย

2. การกำหนดสัดส่วนมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการให้นำมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการทั้งหมดรวมเข้ากับจำนวนหน่วยของการนำเข้าเที่ยวแรก โดยให้สำแดงรายการแยกไว้ต่างหากจากราคานำเข้า หากมีการนำเข้าครั้งต่อไปภายในจำนวนหน่วยตามสัญญาซื้อขาย ไม่ต้องนำมารวมในราคาซื้อขายอีก เว้นแต่ มีการนำเข้าตามสัญญาใหม่

การพิสูจน์การกำหนดสัดส่วนให้เป็นหน้าที่ของผู้นำเข้า”

นอกจากนี้ ข้อ 12 (1) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 132 บัญญัติว่า “กรณีที่ปรากฏอย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือการใช้ความช่วยเหลือด้านวิชาการที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของรวมอยู่ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นก่อนที่จะนำไปใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร” ตัวอย่างของค่าใช้จ่ายตามบทบัญญัตินี้ เช่น ค่าใช้จ่ายในการตั้งโรงงานอุตสาหกรรม การใช้เครื่องจักร เครื่องมือ จะต้องนำมาหักออกจากราคาของที่นำเข้าตามความข้างต้น

ไม่ว่าจะเป็นการปรับราคาค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าใดตามข้อ 9 และข้อ 10 หรือมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการตามข้อ 11 ที่จะรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายตามรายการในข้อ 12 ราคาดังกล่าวจะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้ตาม ข้อ 13 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 132 ซึ่งกำหนดไว้ว่า “ค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าตามรายการในข้อ 9 และข้อ 10 หรือมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์ หรือบริการตามข้อ 11 ที่จะรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายตามรายการใน ข้อ 12 ที่จะหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้า จะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น”

ดังนั้น จากบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 132 และความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้าอาจสรุปได้ว่าราคาซื้อขายของที่นำเข้า หมายถึง ราคาทั้งหมดที่ได้ชำระจริง

หรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของ เมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศผู้นำเข้าโดยมีการปรับราคาแล้ว โดยไม่มีข้อจำกัดหรือเงื่อนไขใดๆ ในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นแต่ประการใด รวมทั้งผู้ซื้อและผู้ขายจะต้องเป็นอิสระต่อกันด้วย¹³

หากไม่สามารถกำหนดราคาโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้จะต้องใช้ “ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน” ซึ่งได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกันและได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่กำลังประเมินราคา (Transaction Value of Identical Goods)¹⁴ หรือ “ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน” ซึ่งได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกันและได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่กำลังประเมินราคา (Transaction Value of Similar Goods)¹⁵ หรือ “ราคาหักทอน” (Deductive Value)¹⁶ หมายถึง ราคาภายในประเทศผู้ซื้อของของที่กำลังประเมินราคา หรือของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกัน เมื่อมีการซื้อขายในปริมาณมากที่สุด ในระยะเวลาเดียวกันและในสภาวะตลาดที่มีการแข่งขันกันจริง โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางอย่างอื่นเนื่องมาจากการนำเข้าและการขายของนั้นออกไป เช่น ค่าขนานหน้า กำไรค่าภาษีอากรที่จะต้องจ่ายหรือจ่ายไปแล้ว ค่าขนส่ง ค่าประกันภัยในประเทศ เป็นต้น หรือ “ราคาคำนวณ” (Computed Value)¹⁷ หมายถึง ผลรวมของต้นทุนการผลิต กำไร ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในการผลิตหรือการขายของที่นำเข้านั้น (รวมถึง ค่าประกันภัย ค่าขนส่งระหว่างประเทศ หากประเทศนำเข้าใช้ฐานราคา C.I.F เป็นฐานในการประเมินราคา) หรือ “ราคาย่อมถวน” (Other Reasonable Means)¹⁸ ซึ่งเป็นวิธีการที่อ้างอิงหลักการของราคาสุทธการที่ได้เคยกำหนดไว้แล้วโดยพิจารณาและตีความอย่างยืดหยุ่น (อย่างกว้าง) และสมเหตุสมผล

¹³ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 1 อ้างไว้ใน เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ, “Transfer Pricing กับ การประเมินราคาสุทธการ”, สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 48, ฉบับที่ 8 (กันยายน 2544, น. 55 – 66.)

¹⁴ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 2, เพ็ญอ้าง.

¹⁵ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 3, อ้างใน เชิงอรรถที่ 13.

¹⁶ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 5, อ้างใน เชิงอรรถที่ 13.

¹⁷ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 6 (1), อ้างใน เชิงอรรถที่ 13.

¹⁸ ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า Article 7, อ้างใน เชิงอรรถที่ 13.

3.3 รูปแบบและภาระภาษีในธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ในประเทศไทย

เนื่องจากในกรณีของประเทศไทยไม่มีการกำหนดเงินได้ประเภทพิเศษที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศและภาระภาษีในเงินได้ประเภทพิเศษนั้นเอาไว้ต่างหาก ดังนั้น ในการพิจารณาภาระภาษีในธุรกรรมโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ จึงต้องพิจารณาตามประเภทเงินได้พึงประเมินทั่วไปซึ่งบัญญัติไว้ 8 ประเภท ตามมาตรา 40 (1)–(8) ดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งจะแยกพิจารณาตามรูปแบบธุรกรรมการโอนเทคโนโลยีที่พบได้ในประเทศไทยดังต่อไปนี้

- 3.3.1 ธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี
- 3.3.2 ธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา
- 3.3.3 ธุรกรรมการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี
- 3.3.4 ธุรกรรมการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยี

3.3.1 ธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี

คำตอบแทนที่เกิดจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี เช่น การจำหน่ายเครื่องจักร คอมพิวเตอร์หรือฮาร์ดแวร์ (Hardware) จะถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้อันเกิดเนื่องจากทรัพย์สิน อันถือเป็นเงินได้จากธุรกิจซึ่งจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้มีคำตอบแทนจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ซึ่งจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ในการพิจารณาว่าบุคคลธรรมดาดังกล่าวอยู่ภายใต้บังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่จะต้องพิจารณาเงื่อนไขตามมาตรา 41 กล่าวคือ หากบุคคลธรรมดาทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่ในและผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับคำตอบแทนจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี จะต้องพิจารณาเงื่อนไขการเกิดเงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 ว่าเงินได้ดังกล่าวเกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ หากทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเช่นว่าอยู่ในประเทศไทย บุคคลธรรมดาดังกล่าวจะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นได้จ่ายจากประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม

ยิ่งไปกว่านั้น ในกรณีที่บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (อยู่ในประเทศไทยเป็นระยะเวลา รวมถึง 180 วันในปีภาษีใดตามมาตรา 41 วรรค 3) เป็นผู้รับคำตอบแทนจากธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี ยังต้องพิจารณาเงื่อนไขการเกิดเงินได้ตามมาตรา 41 วรรค 2 อีกด้วย ว่าคำตอบแทนทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่ได้รับนั้นถือเป็นเงินได้อันเกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ใน

ต่างประเทศหรือไม่ หากถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศแล้ว จะต้องปรากฏว่ามีการนำเงินได้กลับเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้ จึงจะถือว่าอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในกรณีที่ผู้รับค่าตอบแทนเป็นนิติบุคคล จะต้องแยกพิจารณาว่านิติบุคคลดังกล่าว เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย¹⁹ หรือ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ²⁰ ซึ่งจะมีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลในธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่ต่างกัน ดังนี้

กรณีนิติบุคคลไทยเป็นผู้มีเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี เงินได้ดังกล่าวจะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทยต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขเป็นกำไรสุทธิตามมาตรา 65 กล่าวคือ จะต้องเป็นกำไรสุทธิที่เป็นรายได้จากกิจการ ได้แก่ รายได้จากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ที่จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์ ในที่นี้หมายถึงกรณีที่นิติบุคคลผลิตทรัพย์สินเพื่อจำหน่ายตามปกติ หรือ เป็นรายได้ที่เกิดเนื่องมาจากกิจการที่ทำในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลนั้น ได้แก่ รายได้ที่มีได้เกิดจากการประกอบธุรกิจตามปกติของนิติบุคคลแต่เป็นรายได้ที่เกิดเนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ²¹ เช่น กรณีรายได้จากการขายทรัพย์สินของนิติบุคคล เป็นต้น

หากเงินได้ที่ได้รับเพื่อตอบแทนทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเข้าลักษณะรายได้จากกิจการหรือรายได้ที่เกิดเนื่องมาจากกิจการที่ทำให้รอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคล เงินได้ดังกล่าวก็จะถูกนำมาคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้การพิจารณาประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)-(8) จึงไม่มีนัยสำคัญต่อภาวะภาษีของนิติบุคคลไทย

ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศกระทำการกิจการในประเทศไทยเป็นผู้ได้รับค่าตอบแทนจากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี การพิจารณาภาวะภาษีในธุรกรรมดังกล่าวจะมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกันกับกรณีของนิติบุคคลไทย กล่าวคือ ค่าตอบแทนทรัพย์สินทางเทคโนโลยีซึ่งจะถือเป็นกำไรสุทธิอื่นจะต้องเสียภาษีนั้น จะต้องเป็นรายได้ที่เกิดจากกิจการหรือเกิดเนื่องมาจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 ประกอบกับ มาตรา 66

หากผู้รับค่าตอบแทนจากการจำหน่ายทรัพย์สินเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ทำการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีโดยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย

¹⁹ ต่อไปในที่นี้ ผู้เขียนขอเรียกว่า “นิติบุคคลไทย”

²⁰ ต่อไปในที่นี้ ผู้เขียนขอเรียกว่า “นิติบุคคลต่างประเทศ”

²¹ อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 4, น. 2-016.

กรณีเช่นนี้จะถือว่านิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย และถือว่าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศนั้น ซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ทั้งนี้ จะต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ที่ได้คำนวณตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ²²

ทั้งนี้ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากทั้งนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศที่กระทำการกิจการในประเทศไทยหรือประกอบกิจการในประเทศไทยจะอยู่ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิของนิติบุคคลนั้นๆ ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ข้อ 2 (ก)

ในกรณีที่บุคคลธรรมดา และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งทรัพย์สินทางเทคโนโลยีออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน²³ ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการส่งสินค้าไปเป็นการขายในประเทศไทย ทำให้บุคคลธรรมดา และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องแสดงรายการที่ถือว่าเป็นการขายและคำนวณเงินได้พึงประเมินหรือกำไรสุทธิ พร้อมทั้งยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ วรรค 1²⁴

²² ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 3, น.134.

²³ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

²⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550).

แต่กรณีของนิติบุคคลต่างประเทศมิได้กระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย (ดังกรณีที่กล่าวมาข้างต้น) ได้รับคำตอบแทนการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีจากประเทศไทย จะมีภาระภาษีหรือไม่ จะต้องพิจารณาภาระภาษีตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 70 วรรค 1 ที่วางหลักการไว้ว่าให้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)–(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย อยู่ในบังคับเสียภาษีโดยให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กำหนด แล้วนำส่งพร้อมยื่นแบบตามที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น

เมื่อคำตอบแทนจากการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีถือเป็นเงินได้จากกรธุรกิจอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ดังนี้ นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้กระทำหรือประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่มีภาระภาษีเงินได้ในคำตอบแทนการจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าว

นอกจากนี้ ธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยียังถือเป็นการขายหรือการให้บริการตามค่านิยามในมาตรา 77/1 (8) อันจะอยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายด้วย

ทั้งนี้ ธุรกรรมการจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยีไม่อยู่ในบังคับต้องติดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

3.3.2 ธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา

ธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา แตกต่างจากการโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาหรือการจำหน่ายสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งสิ้น ซึ่งสิทธิในที่นี้หมายถึงสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้น การโอนสิทธิหรือจำหน่ายสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งสิ้น จึงหมายความถึงกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินทางปัญญานั้นยอมสละซึ่งสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดโดยสิ้นเชิง ในขณะที่การอนุญาตให้ใช้สิทธิเป็นเพียงการสละสิทธิแต่เพียงผู้เดียวบางส่วนเท่านั้น

ตามปกติแล้ว ธุรกรรมการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญานี้จะก่อให้เกิดคำตอบแทนจากการจำหน่ายหรือการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งโดยทั่วไปมักมีการกำหนดนิยามเอาไว้ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ

ในกรณีของประเทศไทยนั้น ไม่มีการบัญญัติถึงนิยามของค่าสิทธิเอาไว้อย่างชัดเจน มีเพียงการกำหนดให้เงินได้อันเป็นค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งเท่านั้น ขอบเขตของงานหรือทรัพย์สินอันก่อให้เกิด “ค่าสิทธิ” จึงไม่มีการกำหนดอย่างเฉพาะเจาะจง อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรมักตีความค่าสิทธิโดยอิงกับอนุสัญญาว่าด้วยการยกเว้นภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงกับประเทศอื่น ซึ่งกำหนดถึง

คำสิทธิไว้ว่า “คำว่า คำสิทธิ ที่ใช้ในข้อบทนี้หมายถึงการจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทน เพื่อการจำหน่ายหรือการใช้ หรือสิทธิในการใช้ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์ ภาพยนตร์ การแพร่ภาพสด ฟิล์ม เทป หรือการกระทำอื่นๆ เพื่อการใช้หรือการถอดแบบที่เกี่ยวข้องกับการแพร่ภาพกระจายเสียงทางวิทยุและโทรทัศน์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์²⁵” ดังนั้น จะเห็นได้ว่าคำสิทธิตามความหมายในอนุสัญญามีความหมายกว้างกว่าตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) เพราะรวมไปถึงค่าตอบแทนในการให้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ อันจะถือเป็นค่าเช่าทรัพย์สินหรือเงินได้จากการธุรกิจ ซึ่งถูกจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) และ (8) ดังจะได้กล่าวต่อไป

ค่าตอบแทนเพื่อการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่ถือว่าอยู่ในขอบเขตการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทยนั้น จึงได้แก่ ค่าแห่งกัญติวิลล์ และค่าตอบแทนจากการให้ใช้ลิขสิทธิ์ (รวมทั้งการให้ใช้ซอฟต์แวร์) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับ กรรมวิธีลับใดๆ ตลอดจนเงินได้จากการให้ใช้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์

การพิจารณาว่าบุคคลธรรมดาซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) (ทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ) จะตกอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้หรือไม่ จะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 41 เช่นเดียวกันกับในธุรกรรมจำหน่ายทรัพย์สินทางเทคโนโลยี กล่าวคือ กรณีบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยนั้น จะต้องปรากฏว่าได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) จากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย หรือ จากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศและได้นำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในปีภาษีเดียวกับปีที่เกิดเงินได้จากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศนั้น ซึ่งในกรณีทรัพย์สินทางปัญญาที่มีกฎหมายรองรับและสามารถขอขึ้นทะเบียนได้ น่าจะต้องพิจารณาตามสถานที่ซึ่งมีการจดทะเบียนทรัพย์สินทางปัญญานั้น ซึ่งในกรณีนี้หมายถึงจะต้องมีการขึ้นทะเบียนทรัพย์สินทางปัญญานั้นในประเทศไทย

ในกรณีบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ อาจตกอยู่ภายใต้บังคับจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทคำสิทธิได้ตามมาตรา 41 วรรค 1 กล่าวคือ เงินได้ประเภทคำสิทธินั้น

²⁵ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น. 55-60.

จะต้องเกิดขึ้นเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงว่าจะจ่ายเงินได้ในหรือจากประเทศไทยหรือไม่

กรณีที่ดินบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทยเป็นผู้ได้รับเงินได้ประเภทค่าสิทธิจากธุรกรรมอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา หากเงินได้ดังกล่าวเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลนั้น จะอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ ตามมาตรา 65 และมาตรา 66

ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้กระทำการกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้จากการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน และผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย จะถือว่านิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย โดยลูกจ้าง ผู้ทำการแทน และผู้ทำการติดต่อ เป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีในเงินได้จากการอนุญาตให้ใช้สิทธินั้น ตามมาตรา 76 ทวิ

แต่ในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้กระทำการและประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิอันถือเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) จะอยู่ในบังคับของมาตรา 70 ที่ผู้จ่ายจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ดังกล่าวในอัตราร้อยละ 15 ตามบัญชีอัตราภาษีท้ายหมวดที่สาม

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม การอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ถือเป็นกรณีนการให้บริการตามคำนิยามในมาตรา 77/1(10) ดังนั้น การอนุญาตให้ใช้สิทธิจึงอยู่ในบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิด้วย สำหรับกรณีที่ผู้อนุญาตให้ใช้สิทธิเป็นผู้ประกอบการซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักรจะถือว่าเป็นการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักรได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ตามมาตรา 83/6(2) ผู้จ่ายเงินค่าบริการดังกล่าวมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

3.3.3 ธุรกรรมกรให้บริการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี

ธุรกรรมกรให้บริการทางเทคโนโลยีมีหลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการบริการให้คำปรึกษา บริการติดตั้งเครื่องจักรหรืออุปกรณ์การผลิต บริการตรวจมาตรฐานสินค้า บริการสอบเทียบเครื่องมือทางการแพทย์หรือทางอุตสาหกรรม เป็นต้น ซึ่งบริการรูปแบบที่ต่างกันอย่างย่อมาก่อนให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่ต่างประเภทกันด้วย โดยมากกรให้บริการทางเทคโนโลยีมักก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เงินได้จากการรับทำงานให้ มาตรา 40 (3) เงินได้ประเภทค่า

สิทธิ มาตรา 40 (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ หรือมาตรา 40 (8) เงินได้อันเป็นค่าตอบแทนจากธุรกิจตามมาตรา 40 (8)

ในกรณีเงินได้ที่จ่ายเพื่อเป็นค่าจ้างทำของหรือสินจ้างทำของ ซึ่งจ่ายโดยมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ โดยความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาอยู่ในฐานะผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้าง โดยชิ้นงานเป็นงานที่ผู้รับจ้างสามารถทำเองได้ทั้งหมดล้าพังแต่ผู้เดียว และไม่ต้องจัดหาสัมภาระเอง เช่น เงินได้จากการรับตรวจคุณภาพสินค้าและการรับรองมาตรฐาน การรับเขียนบทความโดยให้ลิขสิทธิ์ตกเป็นของผู้ว่าจ้าง กรณีเช่นนี้จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)

การบริการทางเทคโนโลยีซึ่งต้องใช้วิชาชีพอิสระในการบริการ²⁶ กล่าวคือ ต้องอาศัยความรู้และความชำนาญตามหลักวิชาการเฉพาะ เช่น การให้คำปรึกษาทางสถาปัตยกรรมหรือการออกแบบแปลนโดยสถาปนิก การตรวจวินิจฉัยโรคโดยแพทย์ ดังนี้ ค่าตอบแทนการบริการทางวิชาชีพอิสระจะถือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6)

หากการบริการทางเทคโนโลยีอันมีลักษณะเป็นการรับจ้างทำของที่ผู้รับจ้างต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในการก่อสร้างมาเอง ค่าตอบแทนการบริการลักษณะนี้จะถือเป็นเงินได้จากการรับเหมา ตามมาตรา 40 (7) เช่น การรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาอุปกรณ์หรือวัสดุจำเป็นในการผลิตมาเอง แต่หากเป็นการให้บริการในงานที่ต้องลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายสูงมาก ก็อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) ได้ ทั้งนี้ การให้บริการที่จะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ได้ ประการแรกจะต้องเป็นการบริการที่คู่สัญญามีความสัมพันธ์กันในฐานะผู้ว่าจ้างและประการที่สองผู้รับจ้าง ที่จ่ายเงินโดยมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ และผู้รับจ้างมีค่าใช้จ่ายสูง กล่าวคือ ไม่สามารถทำงานเองได้ตามลำพัง จำเป็นต้องมีพนักงาน จำเป็นต้องจัดหาเครื่องมือในการประกอบอาชีพหรือเครื่องจักร หรือ ต้องสร้างโรงงานจึงจะสามารถทำงานได้สำเร็จ

²⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เชิงอรุณที่ 3, น.110 “การพิจารณาว่าเป็นวิชาชีพอิสระได้จะต้อง

1) เป็นอาชีพที่ต้องใช้วิชาการโดยมีการฝึกฝนวิชาแขนงนั้นๆ จนชำนาญเป็นพิเศษจึงจะสามารถประกอบอาชีพได้

2) มีองค์กรควบคุมรับรองคุณสมบัติของผู้ที่จะเข้าประกอบวิชาชีพนั้นๆ หรืออาจให้การฝึกฝนและผ่านการรับรอง (certify) ก่อนออกไปประกอบวิชาชีพได้

3) เป็นอาชีพที่มีเจตนามุ่งรับใช้สังคม

4) มีกฎหมายรองรับเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นๆ”

หลักการพิจารณาภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องพิจารณาตามเงื่อนไขในมาตรา 41 วรรค 1 กล่าวคือ จะต้องเป็นผู้มีเงินได้จากการหน้าที่ให้บริการทางเทคโนโลยี หรือกิจการให้บริการทางเทคโนโลยี หรือเนื่องจากกิจการให้บริการของนายจ้างในประเทศไทย จึงจะอยู่ในบังคับถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ ทั้งนี้ ไม่ต้องพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวจ่ายในหรือนอกประเทศ

ทั้งนี้ ในกรณีบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่จะต้องพิจารณาเพิ่มเติมตามเงื่อนไขในมาตรา 41 วรรค 2 และ 3 กล่าวคือ จะต้องอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษี และได้รับเงินได้เนื่องจากหน้าที่บริการ หรือกิจการให้บริการในต่างประเทศ พร้อมทั้งนำเงินได้ที่ได้รับจากหน้าที่หรือกิจการในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน จึงจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย

หากบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) หรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ให้แก่บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ผู้จ่ายจะต้องหักภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ตามมาตรา 50 (1) (2) และ (3) ทั้งนี้ กรณีที่เป็นเงินได้จากการให้บริการที่ถือเป็นเงินได้จากการรับเหมาตามมาตรา 40 (7) และเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ที่จ่ายให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จะไม่อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แต่อย่างใด

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทยจะเป็นไปตามมาตรา 65 ประกอบกับ 66 กล่าวคือ หากค่าตอบแทนการให้บริการเป็นรายได้จากการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลนั้น จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

หากนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ ได้รับค่าตอบแทนจากการให้บริการผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ จะต้องเสียภาษีจากค่าตอบแทนในการให้บริการดังกล่าว โดยลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อมีภาระและความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น

นอกจากนี้ หากมีการจ่ายค่าตอบแทนการบริการทางเทคโนโลยีซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) และ (6) ออกไปให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้กระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 70 นิติบุคคลนั้นจะมีภาระภาษีในค่าตอบแทนดังกล่าวโดยผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายให้แก่นิติบุคคล ตามอัตราในบัญชีอัตราภาษี

เงินได้ข้อ 2 (ข) และ (ค) ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินดังกล่าว ซึ่งต่างจากกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ที่จะไม่อยู่ในบังคับหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แต่อย่างใด

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม การให้บริการทางเทคโนโลยีถือเป็นการให้บริการตามค่านิยามในมาตรา 77/1 (10) ดังนั้น ค่าบริการดังกล่าวจึงต้องคิดภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการด้วย โดยในกรณีที่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักร จะถือว่าเป็นการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักรได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ตามมาตรา 83/6 (2) ผู้จ่ายเงินค่าค่าบริการดังกล่าวมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

ทั้งนี้ การให้บริการที่ปรึกษาทางธุรกิจซึ่งถือเป็นกิจการเฉพาะอย่างที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ด้วยอำนาจแห่งบทบัญญัติมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการเฉพาะอย่างที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะให้เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 246) พ.ศ. 2534 กำหนดให้การให้บริการที่ปรึกษาทางธุรกิจต้องอยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.3.4 ธุรกรรมทางทรัพย์สินทางเทคโนโลยี

ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่มีการบัญญัติถึงประเภทเงินได้จากค่าตอบแทนการเช่าทรัพย์สินอันเกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทค่าเช่าตามมาตรา 40 (5)(ก)

เมื่อบุคคลใดก็ตามมีค่าตอบแทนอันเป็นเงินได้หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ก็ตาม จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าเช่าตามมาตรา 40 (5)(ก) อันต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ของผู้รับค่าตอบแทนเป็นกรณีไป

กรณีที่ผู้รับค่าตอบแทนประเภทค่าเช่า เป็นบุคคลธรรมดา (ทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่และไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย) จะต้องปรากฏว่า ค่าเช่าดังกล่าวเกิดเนื่องจกทรัพย์สินซึ่งอยู่ในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าจะจ่ายเงินในหรือนอกประเทศตามมาตรา 41 วรรค 1 ซึ่งในกรณีของบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ตามมาตรา 41 วรรค 2 และ 3 ด้วย กล่าวคือ ในกรณีที่บุคคลธรรมดาอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีใด และได้รับค่าเช่าอันเนื่องมาจากทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศ พร้อมกับนำค่าเช่าดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทย บุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าเช่าดังกล่าวด้วย

ในกรณีผู้ได้รับค่าตอบแทนจากการเช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีเป็นนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งกระทำการกิจการในประเทศไทยจะต้องปรากฏว่าค่าเช่านั้นเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 และมาตรา 66

ในกรณีนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้กระทำการกิจการในประเทศไทยแต่ประกอบกิจการให้เช่าทรัพย์สินทางเทคโนโลยีในประเทศไทยโดยผ่านลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ค่าตอบแทนจากการให้เช่าที่เกิดขึ้นในประเทศไทยจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ

หากมีการจ่ายเงินได้ประเภทค่าเช่าตามมาตรา 40 (5) จากหรือในประเทศไทยให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีนี้ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย อัตราร้อยละ 15 ของค่าเช่า (อันถือเป็นภาษีสุดท้าย Final withholding tax) เพื่อนำส่งสรรพากรภายในวันที่ 7 นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายค่าเช่าดังกล่าว

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม ธุรกรรมการให้เช่าจะถือเป็นกรให้บริการตามคำนิยามในมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเช่านั้นด้วย เว้นแต่การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1)(ต)

นอกจากนี้ธุรกรรมการเช่ายังจะต้องเสียอากรแสตมป์ในกรณีที่ เป็นโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท แห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่าด้วย

3.4 นโยบายในการสร้างแรงจูงใจและสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีเข้ามาในประเทศไทย

การกำหนดแรงจูงใจและสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีเข้าสู่ประเทศไทยนั้น สามารถแยกพิจารณาได้ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจในการกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังนี้

3.4.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร

3.4.1.1 การอนุญาตให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (2) บัญญัติว่า “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา โดยคำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณภาษีจึงต้องพิจารณาตาม “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527” ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

(ก) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน (มาตรา 4) ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1

อัตราค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาที่สามารถหักได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล
 รัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527

ประเภททรัพย์สิน	อัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุน ที่สามารถหักค่าสึกหรอหรือ ค่าเสื่อมราคาได้
(1) อาคาร - อาคารถาวร - อาคารชั่วคราว	ร้อยละ 5 ร้อยละ 100
(2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไป ได้	ร้อยละ 5
(3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า - กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือ มีหนังสือสัญญาเช่า ที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้น เปิดโอกาสให้ต่ออายุ การเช่ากันได้ต่อไป - กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุ การเช่าได้ หรือ มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลา อันจำกัดแน่นอน	ร้อยละ 10 ร้อยละ 100 หากด้วยจำนวนปี อายุการเช่า และอายุที่ต่อได้ รวมกัน
(4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธีสูตร กู๊ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น - กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ - กรณีจำกัดอายุการใช้	ร้อยละ 10 ร้อยละ 100 หากด้วย จำนวนปีหรืออายุการใช้
(5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือ เสื่อมราคาได้นอกจากที่ดินและสินค้า	ร้อยละ 20

ที่มา : มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และ
 ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527

(ข) มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในวันที่ได้รับ ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทรัพย์สินเช่นว่าจะต้องไม่เป็นเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ (เว้นแต่ เครื่องจักรดังกล่าวใช้เพื่อการวิจัยอุตสาหกรรมขั้นพื้นฐาน การวิจัยเชิงประยุกต์ การทดสอบคุณภาพผลิตภัณฑ์ หรือการปรับปรุงกรรมวิธีการผลิตเพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือเพิ่มผลผลิต) และ จะต้องไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อนประกอบกับมีอายุการใช้งานตั้งแต่ 2 ปี ขึ้นไป และมีมูลค่าต้นทุนไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท (มาตรา 4 ทวิ)

(ค) มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์²⁷ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้มาซึ่งสิทธิการใช้ แล้วแต่กรณี เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง (ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ ตามประสงค์) ภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา²⁸

ทั้งนี้ ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดิน ไม่เกินสองร้อยล้านบาท และ มีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน (โดยมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือจะต้องหักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 4 จัตวา (1)) (มาตรา 4 จัตวา)

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในประกอบกิจการของตนเอง มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นของทรัพย์สินประเภทอาคารโรงงาน ในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุนของอาคารโรงงานนั้น (โดยมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือจะต้องหักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 4) (มาตรา 4 เบญจ)

²⁷ ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ ทำหน้าที่เสมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่างๆ ทั้งที่ง่ายและซับซ้อน โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ตลอดจนอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์อันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วยหรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์ รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ (มาตรา 4 จัตวา วรรคท้าย)

²⁸ ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้ (มาตรา 4 จัตวา (1))

(จ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน สองร้อย ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินประเภท เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร เพื่อมีไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนของ เครื่องจักรนั้น (โดยมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือจะต้องหักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ตามมาตรา 4) (มาตรา 4 ฉ)

(ฉ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินประเภท เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร เพื่อมีไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนของ เครื่องจักรและอุปกรณ์ (โดยมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือจะต้องหักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ ตามมาตรา 4) โดยจะต้องเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ.2551²⁹ จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553 ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมาตรา 4 อัญสุ วรรคหนึ่ง จะต้องไม่ใช่สิทธิยกเว้น ภาษีเงินได้ตามมาตรา 3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 460) พ.ศ. 2549 (มาตรา 4 อัญสุ)

(ช) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทรัพย์สินถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อย ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินประเภท ทรัพย์สินอย่างอื่นตาม มาตรา 4(5) เพื่อมีไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง มีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละหนึ่งร้อยของมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่ได้มาในระหว่างรอบ ระยะเวลาบัญชีซึ่งมีมูลค่ารวมกันไม่เกินห้าแสนบาท ตามเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา 4 ทั้งนี้ เฉพาะ ทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ.2551 มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2553 (มาตรา 4 นว)

3.4.1.2 การยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินปันผลมารวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (10) “ยกเว้นให้บริษัทจำกัดตามกฎหมายไทยนำเงินปันผลที่ได้รับจาก บริษัทจำกัด กองทุนรวม สถาบันการเงิน และเงินส่วนแบ่งจากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเพื่อเสีย ภาษีเพียงครั้งหนึ่ง แต่ทั้งนี้ยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณทั้งจำนวนหากบริษัทจำกัดดังกล่าวเป็น

²⁹ ได้แก่ วันที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึก หรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 473) พ.ศ.2531 มีผลใช้บังคับ

บริษัทจดทะเบียน หรือเป็นบริษัทจำกัดซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม”

3.4.1.3 การลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคตาม มาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ.2545

สิทธิประโยชน์สำหรับสำนักปฏิบัติการภูมิภาค(Regional Operating Headquarter) ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ฉบับที่ 405 พ.ศ.2545 มีดังนี้

(ก) ลดอัตราภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอัตรา ร้อยละ 30 เหลือ ร้อยละ 10.0 ของกำไรสุทธิ สำหรับรายได้ดังต่อไปนี้

- รายได้จากบริการของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคแก่วิสานกิจในเครือ หรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค

- ดอกเบี้ยที่ได้รับจากวิสานกิจในเครือ หรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค ทั้งนี้ เฉพาะดอกเบี้ยจากเงินกู้ยืมที่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคได้กู้มาเพื่อ กู้ยืมต่อ

- ค่าสิทธิที่ได้รับจากวิสานกิจในเครือ หรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค หรือจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เฉพาะค่าสิทธิที่เกิด จากผลการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคที่กระทำขึ้นในประเทศไทย

(ข) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค สำหรับเงินได้พึง ประเมินที่เป็นเงินปันผลที่ได้รับจากวิสานกิจในเครือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ (มาตรา 9)

(ค) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในเงินปันผลที่ได้รับจากสำนักปฏิบัติการภูมิภาคตาม เงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา 10 ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบ กิจการในประเทศไทย (มาตรา 11)

(ง) ลดอัตราภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายและคงเก็บในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ สำหรับคนต่างด้าวซึ่งทำงานประจำสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคที่มีคุณสมบัติตามมาตรา 10 เป็น ระยะเวลาติดต่อกันไม่เกิน 4 ปี ไม่ว่าในระหว่างนั้นจะได้เดินทางออกจากประเทศไทยเป็นครั้งคราว หรือไม่กี่ตาม (มาตรา 7) และในกรณีที่คนต่างด้าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนหรือไม่ขอเครดิต

เงินภาษีที่ถูกหักไว้ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว มา รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (มาตรา 5)

(จ) ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่คนต่างด้าวซึ่งทำงานประจำสำนักปฏิบัติการภูมิภาค สำหรับเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานในต่างประเทศ ทั้งนี้ จะต้องไม่นำเงินได้มาหักเป็น รายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคหรือวิสาหกิจในเครือซึ่งประกอบ กิจการในประเทศไทย (มาตรา 6)

3.4.1.4 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่ได้จ่ายไปในการส่งลูกจ้างไป ฝึกอบรม หรือในการฝึกอบรมลูกจ้าง ตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) พ.ศ.2548

(1) ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับเงินได้จำนวนร้อยละร้อยละของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่ง ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษาศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือ สถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศ กำหนดในราชกิจจานุเบกษา (มาตรา 4 อนุมาตรา (1))

(ข) สำหรับเงินได้เป็นจำนวนร้อยละร้อยละของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการ ฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น (มาตรา 4 อนุมาตรา (2)) ทั้งนี้ ต้อง เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 148)³⁰ ดังนี้

- หลักสูตรที่ใช้ฝึกอบรมลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้อง เป็นหลักสูตรที่จัดขึ้นเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้าง และได้รับการรับรองจากกระทรวงแรงงาน และค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมลูกจ้างแต่ละคนนั้นต้องเป็นไปตามอัตราที่ได้รับอนุมัติจากกระทรวง แรงงาน

- การฝึกอบรมต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ของกิจการของบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นนายจ้างนั้น

³⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 148) เรื่อง กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับ เงินได้ที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

- ลูกจ้างที่เข้ารับการฝึกอบรมต้องเป็นลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องจัดทำทะเบียนลูกจ้างตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงานเพื่อเป็นหลักฐานการทำงานของลูกจ้าง

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานลูกจ้างของตน ต้องมีการกำหนดเงื่อนไขให้ลูกจ้างที่เข้ารับการฝึกอบรมนั้นกลับเข้าทำงานให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหลังจากการฝึกอบรมเสร็จสิ้น

- วัสดุ อุปกรณ์ต่างๆ ที่จะใช้ในการฝึกอบรม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องกำหนดลักษณะ ขนาด และคุณสมบัติของวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวเพื่อมิให้ปะปนกับวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการประกอบกิจการตามปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(2) ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ดำเนินการฝึกตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพัฒนาฝีมือแรงงาน สำหรับเงินได้เป็นจำนวนร้อยละร้อยของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกเตรียมเข้าทำงาน เพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ดำเนินการฝึก ตั้งแต่วันที่ 16 ตุลาคม 2548 (มาตรา 5 อนุมาตรา (2))

3.4.1.5 การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้จ่ายเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินประเภทวัสดุ อุปกรณ์ หรือเครื่องจักรที่มีผลต่อการประหยัดพลังงานบางกรณี ตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 487) พ.ศ.2552

ยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อวัสดุ อุปกรณ์ เครื่องจักรที่มีผลต่อการประหยัดพลังงาน เป็นจำนวนร้อยละ 25 ของค่าใช้จ่ายนั้น ให้แก่บุคคลธรรมดา (สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)-(8)) บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

3.4.1.6 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการนำเข้าเครื่องมือและอุปกรณ์ ซึ่งกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม นำเข้าเพื่อมอบให้แก่ส่วนราชการตามโครงการเลิกใช้สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 477) พ.ศ.2551

ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าเครื่องมือและอุปกรณ์ซึ่งกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรมนำมาเพื่อมอบให้แก่ส่วนราชการตามโครงการเลิกใช้สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป โดยการนำเข้านั้นต้องมีหนังสือรับรองจากอธิบดีกรมโรงงานอุตสาหกรรมหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมโรงงานอุตสาหกรรมมอบหมายว่านำมาใช้ตามโครงการเลิกใช้สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน (มาตรา 3)

3.4.1.7 การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้สนับสนุนการศึกษาสำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดหาครูอาจารย์ หรือผู้ทรงคุณวุฒิ ทางการศึกษา หรือเป็นทุนการศึกษา การประดิษฐ์การพัฒนา การค้นคว้า หรือการวิจัยสำหรับนักเรียนนิสิต หรือนักศึกษาตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 476) พ.ศ.2551

3.4.1.8 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 297) พ.ศ.2539

ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา (มาตรา 4)

3.4.1.9 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทการค้าระหว่างประเทศเพื่อส่งเสริมการส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 79) พ.ศ. 2521

ซึ่งมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทการค้าระหว่างประเทศที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนในกรณีดังต่อไปนี้

(1) เงินได้ส่วนที่ได้จ่ายไปเป็นรายจ่ายในต่างประเทศของบริษัทการค้าซึ่งรายจ่ายนั้นไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีแห่งประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 7) เรื่อง กำหนดเงินได้ส่วนที่ได้จ่ายไปเป็นรายจ่ายในต่างประเทศของบริษัทการค้า ซึ่งกำหนดว่าเงินได้ดังกล่าวต้องเป็นเงินได้ส่วนที่ได้จ่ายไปในกรณีต่อไปนี้ ภายใน 5 รอบระยะเวลาบัญชี นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทการค้ามีเงินได้ และมีจำนวนไม่เกินสมควร

(ก) ค่าโฆษณา

(ข) ค่ารับรอง

(ค) ค่าเดินทาง

(ง) ค่าที่พัก

(จ) รายจ่ายต่างๆ ของสำนักงานสาขาในต่างประเทศแต่ไม่รวมถึงค่าสี่กหรถ หรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

(2) สำหรับเงินได้ส่วนที่จ่ายเป็นภาษีเงินได้ที่สาขาในต่างประเทศของบริษัท การค้าได้เสียให้กับประเทศอื่น ซึ่งรัฐบาลของประเทศนั้นมิได้ทำสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับรัฐบาลไทย

ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวไม่กระทบกระเทือนต่อการนำรายจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทการค้า

3.4.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520

ประเทศไทยมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนภายในประเทศด้วยการกำหนดพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติดังกล่าว ได้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่เรียกว่า “สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน”³¹ เพื่อทำหน้าที่พิจารณาว่ากิจการใดสมควรได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งกิจการที่จะได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือกิจการที่คณะกรรมการ³² พิจารณาให้การลงทุนได้ต้องเป็นกิจการที่สำคัญและเป็นประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจ สังคม และความมั่นคงของประเทศ กิจการผลิตรถยนต์เพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ กิจการที่ใช้ทุน แรงงานหรือบริการในอัตราสูง หรือกิจการที่ใช้ผลิตผลทางการเกษตร หรือทรัพยากรธรรมชาติเป็นวัตถุดิบ ซึ่งคณะกรรมการเห็นว่ากิจการนั้นยังไม่มีในราชอาณาจักร หรือมีในราชอาณาจักรไม่เพียงพอ หรือกรรมวิธีการผลิตยังไม่ทันสมัย³³

คณะกรรมการจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ในการให้การลงทุน ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 (ซึ่งให้อำนาจคณะกรรมการประกาศกำหนดประเภทและขนาดของกิจการที่จะให้การลงทุนดังกล่าวต่อไป) ประกอบกับ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2543 เรื่อง ประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีเงื่อนไขหลักคือ กิจการที่จะได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นจะต้องเป็นกิจการที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายประกาศฉบับดังกล่าวและมีขนาดการลงทุนขั้นต่ำไม่น้อยกว่า

³¹ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 หมวดที่ 1 ว่าด้วยคณะกรรมการ ที่ปรึกษา และพนักงานเจ้าหน้าที่

³² พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 4 “คณะกรรมการ หมายถึง คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน”

³³ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 16 วรรคหนึ่ง

1 ล้านบาท (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) หากต่อมาภายหลังกิจการนั้นได้รับการส่งเสริมการลงทุนแล้วก็จะสามารถรับสิทธิประโยชน์ทั้งทางด้านภาษีอากรและทางด้านอื่นๆ ตามประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 1/2543 เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน กำหนด เว้นแต่ กรณีจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัญชีประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนแนบท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2543 โดยหลักการทั่วไปแล้ว กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นกิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ³⁴ เช่น กิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการพัฒนาเทคโนโลยีและพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ เป็นต้นว่า กิจการวิจัยและพัฒนา กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ กิจการบริการสอบเทียบมาตรฐาน หรือกิจการอุตสาหกรรมเป้าหมาย เป็นต้นว่า กิจการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ กิจการซอฟต์แวร์ ดังนี้ จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มขึ้นเป็นพิเศษโดยจะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าเครื่องจักรทุกเขต และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีโดยไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่คำนึงว่าอยู่ในเขตใด

เมื่อผู้ขอรับการส่งเสริม³⁵ ได้ยื่นคำขอรับการส่งเสริมพร้อมด้วยโครงการลงทุนที่ขอรับการส่งเสริมตามหลักเกณฑ์และแบบที่คณะกรรมการประกาศกำหนดแล้ว³⁶ หากคณะกรรมการมีมติให้การส่งเสริมแก่ผู้ขอรับการส่งเสริมแล้ว สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจะมีหนังสือแจ้งให้ผู้ขอรับการส่งเสริมทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการมีมติ และถ้าผู้ขอรับการส่งเสริมจะต้องตอบรับการส่งเสริมภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งมติ³⁷ ต่อเมื่อผู้ขอรับการส่งเสริมตอบรับและรายงานผลการปฏิบัติงานตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมให้สำนักงานทราบภายในกำหนดเวลา 180 วันนับแต่วันที่ตอบรับมติ และเลขาธิการคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเห็นว่าผู้ขอรับการส่งเสริมจะสามารถดำเนินการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมแล้ว จึงจะออกบัตรส่งเสริมให้แก่ผู้ขอรับการส่งเสริมได้³⁸ อันส่งผลให้ผู้ขอรับการส่งเสริมกลายเป็น

³⁴ ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ฉบับที่ 2/2543 เรื่อง ประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน

³⁵ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 4 “ผู้ขอรับการส่งเสริมหมายความว่า ผู้ขอรับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัตินี้”

³⁶ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 17 วรรค 1

³⁷ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 21

³⁸ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 22

ผู้ได้รับการส่งเสริมที่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ประกอบกับประกาศกำหนดของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน

เงื่อนไขการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในประเภทต่างๆ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 จะพิจารณาตามประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามบัญชีท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 2/2543 ซึ่งแต่ละกิจการจะได้รับสิทธิประโยชน์มากน้อยไม่เท่ากัน เป็นต้นว่า กิจการที่ให้ความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษจะได้รับสิทธิประโยชน์ยิ่งกว่ากิจการอื่นๆ คือ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยไม่มีเงื่อนไขภายใต้สัดส่วนที่กำหนดแต่อย่างใด

ในกรณีที่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะสำหรับกิจการประเภทนั้นๆ อาจแบ่งออกเป็น

- กิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ
- กิจการที่ให้ความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ
- กิจการตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะ เทคโนโลยี และ

นวัตกรรม³⁹

- กิจการตามนโยบายส่งเสริม SMEs⁴⁰

³⁹ กิจการตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะ เทคโนโลยี และนวัตกรรม โดยตรง ได้แก่ กิจการผลิตเวชภัณฑ์ หรืออุปกรณ์ทางการแพทย์ กิจการผลิตเครื่องมือวิทยาศาสตร์ กิจการผลิตหรือซ่อมอากาศยาน รวมทั้งชิ้นส่วนอุปกรณ์หรือเครื่องใช้บนอากาศยาน กิจการออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ กิจการการวิจัยและพัฒนา กิจการบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ กิจการสอบเทียบมาตรฐาน (Calibration) กิจการพัฒนาระบบสุขภาพมนุษย์

⁴⁰ กิจการตามนโยบายส่งเสริม SMEs ได้แก่ ผลิตภัณฑ์การเกษตรแปรรูป กิจการผลิตหรือถนอมอาหารหรือสิ่งปรุงแต่งอาหารโดยใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย (ยกเว้นการผลิตน้ำดื่ม ลูกอม และไอศกรีม) กิจการคัดคุณภาพ บรรจุ เก็บรักษาพืช ผัก ผลไม้ ดอกไม้ กิจการผลิตภัณฑ์จากพืช สมุนไพร อุตสาหกรรมเชิงสร้างสรรค์ กิจการผลิตผ้า กิจการผลิตเครื่องนุ่งห่ม กิจการผลิตของเล่น กิจการผลิตของชำร่วยและของที่ระลึก กิจการผลิตสิ่งประดิษฐ์ กิจการผลิตเครื่องเขียนหรือชิ้นส่วน กิจการผลิตเครื่องเรือนหรือชิ้นส่วน

- กิจกรรมตามนโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมเกษตรไทย⁴¹
- กิจกรรมที่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะอื่นๆ⁴²

ทั้งนี้ การให้สิทธิและประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะกำหนดให้ไม่เกินร้อยละ 100 ของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ยกเว้นโครงการตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะ เทคโนโลยี และนวัตกรรม นโยบายส่งเสริมกิจการขนาดย่อม และขนาดกลาง นโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมเกษตรไทย และประเภทกิจการที่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะบางประเภท จะไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งแยกพิจารณาตามลักษณะกิจการได้ดังนี้

สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ

1. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด⁴³
2. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปี ไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
3. สิทธิประโยชน์อื่นให้ได้รับตามเกณฑ์ที่ตั้งในแต่ละเขต

⁴¹ กิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามนโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมเกษตรไทย ได้แก่ กิจการผลิตหรือถนอมอาหารพร้อมรับประทานหรืออาหารกึ่งพร้อมรับประทาน กิจการบริหารจัดการฟาร์ม กิจการผลิตวัสดุบรรจุภัณฑ์สำหรับอาหาร กิจการขนส่งห้องเย็น กิจการอบฟီชและไซโล กิจการห้องเย็น กิจการตรวจ วิเคราะห์ และรับรองคุณภาพมาตรฐานผลิตผลการเกษตร กิจการตรวจวิเคราะห์โรคพืช ปศุสัตว์ หรือสัตว์น้ำ กิจการตรวจวิเคราะห์ดินหรือน้ำเพื่อการเกษตร กิจการปลูกป่า กิจการผลิตเครื่องจักรและอุปกรณ์สำหรับใช้ในการเกษตร (Farm Machinery) และอุตสาหกรรมผลิตอาหาร (Food Processing Machinery)

⁴² กิจการที่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะอื่นๆ เช่น กิจการซอฟต์แวร์ กิจการผลิต Hard Disk Drive กิจการผลิต Semiconductor กิจการที่เกี่ยวกับการประหยัดพลังงาน กิจการที่ตั้งสถานประกอบการในนิคมหรือเขตอุตสาหกรรมฟอกย้อม นิคมหรือเขตอุตสาหกรรมอัญมณีและเครื่องประดับ และนิคมหรือเขตอุตสาหกรรมการพิมพ์ เป็นต้น ซึ่งจะได้รับสิทธิและประโยชน์แตกต่างจากหลักเกณฑ์ปกติ นอกจากนี้ยังมีกิจการบางประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น กิจการตัดและแปรรูปโลหะแผ่น กิจการศูนย์จัดหาจัดซื้อชิ้นส่วนและผลิตภัณฑ์ระหว่างประเทศ กิจการสนับสนุนการค้าและการลงทุน เป็นต้น

⁴³ โดยอากรนำเข้าจะได้รับยกเว้นตามที่คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าเครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่ผลิต หรือประกอบได้ในราชอาณาจักร ซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกันกับชนิดที่ผลิตในต่างประเทศ และมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการที่ให้ความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ

1. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
2. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
3. ไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
4. สิทธิประโยชน์อื่นให้ได้รับตามเกณฑ์ที่ตั้งในแต่ละเขต

สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการตามนโยบายส่งเสริมการลงทุนเพื่อพัฒนาทักษะเทคโนโลยีและนวัตกรรม (Skill Technology & Innovation – STI)

1. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
2. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
3. ไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สิทธิและประโยชน์สำหรับกิจการตามนโยบายส่งเสริม SMEs

1. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
2. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
3. ไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการตามนโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมเกษตรไทย

1. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักรไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
2. ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด
3. ไม่กำหนดสัดส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการเพื่อส่งเสริมการส่งออก

1. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออก
2. ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับของที่ผู้ได้รับการส่งเสริมนำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป
3. ได้รับยกเว้นอากรขาออกสำหรับผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ
4. ได้รับอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน จากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ โดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ

เพื่อความสะดวกอาจพิจารณาสิทธิประโยชน์เหล่านี้แยกตามประเภทสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่สำคัญได้สองประการ ได้แก่ สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและสิทธิประโยชน์ทางอากรนำเข้า

3.4.2.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด โดยพิจารณาเป็นสัดส่วนของเงินลงทุน (โดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) ในกำหนดเวลาไม่เกิน 8 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น ซึ่งรายได้ที่จะนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นรวมไปถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้และจากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูปด้วยตามที่คณะกรรมการเห็นสมควร⁴⁴ ทั้งนี้ หากคณะกรรมการเห็นว่ากิจการรายได้ไม่สมควรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล คณะกรรมการอาจไม่ให้ยกเว้นแก่กิจการดังกล่าวก็ได้⁴⁵

กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมขาดทุนจากการประกอบการ คณะกรรมการอาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

กิจการที่ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลาไม่เกิน 8 ปี ได้แก่ กิจการที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อประเทศเป็นพิเศษ ซึ่งพิจารณาแยกตามหมวดประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน⁴⁶ ดังนี้

หมวด 1 เกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร ได้แก่ กิจการขยายพันธุ์พืชหรือการคัดคุณภาพเมล็ดพันธุ์ กิจการเพาะปลูกด้วยระบบ Hydroponics กิจการผลิตปุ๋ยชีวภาพหรือปุ๋ยอินทรีย์ กิจการขยายพันธุ์สัตว์ กิจการอบพืชและไซโล กิจการผลิตหรือถนอมอาหารหรือสิ่งปรุงแต่งอาหารโดยใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย (ยกเว้นการผลิตน้ำดื่มและไอศกรีม) กิจการคัดคุณภาพและบรรจุ เก็บรักษาพืชผัก ผลไม้ หรือดอกไม้ โดยใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย กิจการเขตอุตสาหกรรมเกษตรแปรรูป กิจการตรวจ วิเคราะห์และรับรองคุณภาพมาตรฐานผลิตผลการเกษตร กิจการตรวจวิเคราะห์โรคพืช ปศุสัตว์ หรือสัตว์น้ำ กิจการตรวจ วิเคราะห์ดินหรือน้ำเพื่อการเกษตร กิจการผลิต

⁴⁴ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 31

⁴⁵ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 32

⁴⁶ ในที่นี้จะได้แยกพิจารณาหมวดประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนเพียงเฉพาะในประเภทที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมกรการไอเทคโนโลยีเท่านั้น

แอลกอฮอล์หรือเชื้อเพลิงจากผลผลิตทางการเกษตรรวมทั้งเศษหรือขยะหรือของเสีย กิจกรรมการบริหารจัดการฟาร์ม กิจกรรมผลิตวัสดุบรรจุภัณฑ์หรือบรรจุภัณฑ์สำหรับอาหาร กิจกรรมไซโลระบบควบคุมบรรยากาศ

หมวด 2 เหมืองแร่ เซรามิกส์ และโลหะขั้นมูลฐาน ได้แก่ กิจกรรมผลิตเหล็กขั้นต้นและเหล็กขั้นกลาง กิจกรรมผลิตชิ้นส่วนเหล็กหล่อ และกิจกรรมผลิตชิ้นส่วนเหล็กทุบ

หมวด 3 อุตสาหกรรมเบา ได้แก่ กิจกรรมผลิตผลิตภัณฑ์สิ่งทอหรือชิ้นส่วน กิจกรรมผลิตเครื่องนุ่งห่ม กิจกรรมผลิตของเล่น กิจกรรมผลิตดอกไม้ประดิษฐ์และสิ่งประดิษฐ์อื่นๆ กิจกรรมผลิตเวชภัณฑ์หรืออุปกรณ์ทางการแพทย์ กิจกรรมผลิตเครื่องเขียนหรือชิ้นส่วน กิจกรรมผลิตเครื่องเรือนหรือชิ้นส่วน กิจกรรมผลิตเครื่องมือวิทยาศาสตร์

หมวด 4 ผลิตภัณฑ์โลหะ เครื่องจักร อุปกรณ์ขนส่ง ได้แก่ กิจกรรมผลิตเครื่องจักรและอุปกรณ์ กิจกรรมผลิตโลหะรวมทั้งชิ้นส่วนโลหะ กิจกรรมต่อเรือหรือซ่อมเรือขนาดตั้งแต่ 500 ตันกรอส กิจกรรมผลิตหรือซ่อมอากาศยานรวมทั้งชิ้นส่วนอุปกรณ์อากาศยานหรือเครื่องใช้บนอากาศยาน กิจกรรมผลิตเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ประหยัดพลังงานหรืออุปกรณ์ซึ่งใช้พลังงานทดแทน กิจกรรมผลิตเซลล์เชื้อเพลิง (Fuel Cell) กิจกรรมผลิตเครื่องยนต์ เครื่องจักร และอุปกรณ์สำหรับรถที่ใช้ก๊าซธรรมชาติที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน กิจกรรมประกอบรถที่ใช้ก๊าซธรรมชาติ (Natural Gas Vehicle หรือ NGV) กิจกรรมผลิตชิ้นส่วนยานพาหนะสำหรับรถยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล

หมวด 5 อุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์และเครื่องใช้ไฟฟ้า ได้แก่ กิจกรรมผลิตเซลล์แสงอาทิตย์ กิจกรรมผลิตสารหรือแผ่นสำหรับไมโครอิเล็กทรอนิกส์ กิจกรรมออกแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ กิจกรรมซอฟต์แวร์ซึ่งมีกระบวนการพัฒนาซอฟต์แวร์อย่างใดอย่างหนึ่งตามที่สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติกำหนดและจะต้องมีโครงการลงทุนตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไปโดยดำเนินการให้ได้ใบรับรองมาตรฐานจากสำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ หรือให้ได้รับใบรับรองคุณภาพมาตรฐาน Capability Maturity Model (CMM)

หมวด 6 เคมีภัณฑ์ กระจก และพลาสติก ได้แก่ กิจกรรมผลิตยาและหรือสารออกฤทธิ์สำคัญในยา ทั้งนี้มีเงื่อนไขว่าจะต้องตั้งอยู่ในเขตส่งเสริมการลงทุน (เขต 3)

หมวด 7 กิจกรรมบริการและสาธารณูปโภค ได้แก่ กิจกรรมโรงแยกก๊าซธรรมชาติ กิจกรรมเขตอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์ที่มีพื้นที่ไม่น้อยกว่า 10,000 ตารางเมตรซึ่งมีระบบสื่อสารหลักแบบใยแก้วความเร็วสูงทั่วทั้งเขตอุตสาหกรรม มีระบบโทรคมนาคมหลักที่มีการวางสายสื่อสารแบบความเร็วสูงจากเขตอุตสาหกรรมไปยังศูนย์กลางสื่อสารโทรคมนาคมในประเทศและระหว่างประเทศ และระบบไฟฟ้าสำรองจ่ายแบบต่อเนื่อง กิจกรรมศูนย์กระจายสินค้าระหว่างประเทศด้วย

ระบบที่ทันสมัย (International Distribution Centre) ที่ตั้งในเขตอุตสาหกรรมโลจิสติกส์ กิจกรรมวิจัยและพัฒนาที่มีขอบข่ายธุรกิจเป็นการวิจัยขั้นพื้นฐาน (Basic Research) การวิจัยประยุกต์ (Applied Research) หรือการพัฒนาเชิงปฏิบัติการ (Experimental Development) และจะต้องเสนอรายละเอียดเกี่ยวกับขอบข่ายการวิจัยและพัฒนาจำนวนนักวิจัยตามโครงการตลอดจนประวัติการศึกษาและประสบการณ์ของนักวิจัย กิจกรรมบริการทดสอบทางวิทยาศาสตร์ กิจกรรมบริการสอบเทียบมาตรฐาน (Calibration) กิจกรรมนำวัสดุที่ไม่ต้องการใช้แล้วกลับมาใช้ใหม่ กิจกรรมออกแบบผลิตภัณฑ์ กิจกรรมศูนย์การออกแบบ (Design Centre) กิจกรรมเขตวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีที่มีศูนย์บ่มเพาะผู้ประกอบการ (Incubation Centre) กิจกรรมบริการด้านจัดการพลังงาน (Energy Service Company : Esco) กิจกรรมเทคโนโลยีชีวภาพ (Biotechnology) กิจกรรมเขตอุตสาหกรรมโลจิสติกส์ (Logistics Park)

สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้อื่นที่นอกเหนือจากสิทธิในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะแตกต่างกันตามเขตที่ประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และหากเป็นกิจการที่ตั้งอยู่ในเขตส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มขึ้น ดังนี้

(1) สิทธิได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุน ในอัตราร้อยละ 50 ของอัตราปกติ มีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี (ในเวลาภายหลังจากที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลา 8 ปีดังกล่าวข้างต้นแล้ว หรือในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็จะนับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ)

(2) ได้รับอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาสองเท่าของจำนวนเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้เสียไปเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) ได้รับอนุญาตให้หักเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมใช้ไปเพื่อติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมจากกำไรสุทธิ ไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนแล้ว ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมอาจเลือกหักได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการลงทุน นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ⁴⁷

นอกจากนี้ บุคคลภายนอกซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ในกรณีดังต่อไปนี้ด้วย ได้แก่ กรณีที่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนจ่ายค่าแห่งกัญติวิไลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอื่นใด ผู้รับค่าตอบแทนดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้โดยได้รับยกเว้นไม่ต้องนำค่าตอบแทนเช่นว่ามารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ มี

⁴⁷ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 35 (1)-(3)

กำหนดระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม⁴⁸ และกรณีที่ได้รับเงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้รับเงินปันผลเช่นว่าจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล⁴⁹

3.4.2.2 สิทธิประโยชน์ทางอากรนำเข้า

ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักร⁵⁰ที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณาอนุมัติ ทั้งนี้ สิทธิประโยชน์ในอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักรอาจถูกลดลงเหลือเพียงกึ่งหนึ่งหรือไม่ได้รับการยกเว้นทั้งหมดหากคณะกรรมการพิจารณาแล้วเห็นว่ากิจการนั้นไม่สมควรได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว⁵¹

สำหรับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิต ผสม หรือ ประกอบในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ผู้ได้รับการส่งเสริมอาจได้รับการลดหย่อนอากรนำเข้าไม่เกินร้อยละ 90 ของอัตราปกติในกรณีที่มีเหตุอันสมควร ในกำหนดเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่คณะกรรมการกำหนด⁵² อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขสำคัญในการรับสิทธิประโยชน์ในอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักรและวัตถุดิบก็คือ เครื่องจักรหรือวัตถุดิบนั้นจะต้องไม่เป็นเครื่องจักรหรือวัตถุดิบที่ผลิต ประกอบ หรือมีกำเนิดในราชอาณาจักรซึ่งมีคุณภาพใกล้เคียงกับชนิดที่จะนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีปริมาณเพียงพอที่จะจัดหามาใช้ได้

⁴⁸ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 33

⁴⁹ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 34

⁵⁰ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 4 “เครื่องจักร หมายความว่า เครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและเครื่องจักรที่จำเป็นต้องใช้ในการก่อสร้างโรงงาน ซึ่งรวมถึงส่วนประกอบ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ และโครงโรงงานสำเร็จรูปที่นำมาติดตั้งเป็นโรงงานด้วย”

⁵¹ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 28 และ 29

⁵² พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 30

3.5 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศของประเทศไทย

ดังเป็นที่ทราบกันดีว่าการธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศอาจถูกใช้เป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษีอากรได้ ดังนั้น ทุกประเทศรวมถึงประเทศไทยจึงต้องมีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี แม้จะไม่มีกรณีบัญญัติเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีไว้โดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรบางมาตราได้กำหนดเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีไว้ ซึ่งเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีในรูปแบบการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) อันได้แก่ บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) และ (7) และ มาตรา 65 ตี (13) และ (15) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปตามลำดับ

มาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” บทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวถือเป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยในกรณีที่โอนทรัพย์สินหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือในกรณีที่โอนทรัพย์สินหรือให้บริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดนิยามของคำว่าราคาตลาด (Market Price) ไว้ กรมสรรพากรจึงกำหนดคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด เพื่อใช้บังคับในกรณีที่มีการตั้งราคาโอนให้สูงกว่าหรือต่ำกว่าความเป็นจริง หรือไม่มีค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการ (Manipulated / Abusive Transfer Pricing)⁵³ ซึ่งในข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ได้กำหนดนิยามของราคาตลาดเอาไว้ว่าหมายถึง “ราคาค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” และได้กำหนดคำว่าคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันว่าหมายถึง “คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม” ดังนี้ จึงอาจเข้าใจได้ว่าการตั้งราคาโอน หมายถึง การกำหนดราคาค่าตอบแทนสินค้า (ทั้งที่มี

⁵³ เพชรรัตน์ ศุภนิมิตกรกุลกิจ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 13.

รูปร่างและที่ไม่มีรูปร่าง) บริการ หรือดอกเบี้ยระหว่างวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กัน (Related Parties) ให้ต่ำหรือสูงกว่าราคาค่าตอบแทนที่วิสาหกิจซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กันพึงตกลงกัน เพื่อวัตถุประสงค์ในการถ่ายโอนกำไรจากบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่ง หรือเพื่อเลี่ยงภาษีอากร⁵⁴ ซึ่งในระดับระหว่างประเทศมักปรากฏในรูปแบบของวิสาหกิจข้ามชาติ (Multinational Enterprises : MNEs) หมายถึง กลุ่มบริษัทที่มีเครือข่ายในประเทศต่างๆ ทั่วโลกทำให้การซื้อขาย ให้บริการ ระหว่างวิสาหกิจมีความสะดวกขึ้น โดยทั่วไปแล้ว วิสาหกิจข้ามชาติถือเป็นกลุ่มวิสาหกิจที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจพบได้ในหลายรูปแบบ เช่น การเข้ามาถือหุ้นเสียงข้างมากในวิสาหกิจที่ตั้งในอีกประเทศหนึ่งหรือมีอำนาจควบคุมเหนือวิสาหกิจในอีกประเทศหนึ่ง เป็นต้น

ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดจะต้องถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง ตามข้อ 3 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ซึ่งจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ ประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ซึ่งจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ ประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ให้

⁵⁴ เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 13.

ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

ในมาตรา 65 ทวิ (7) บัญญัติว่า “การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้”

มาตรา 65 ตริ (15) ห้ามมิให้นำค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งบทบัญญัติในมาตรานี้ไม่รวมถึงค่าบริการและการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาแต่อย่างใด แต่ในกรณีรายจ่ายค่าบริการในต่างประเทศอาจอาศัยการตีความตามมาตรา 65 ตริ(13) หรือ (14) เพื่อห้ามมิให้ถือว่าค่าบริการดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ด้วยเหตุที่รายจ่ายดังกล่าวมิใช่รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ หรือเพราะมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ⁵⁵ ทั้งนี้ ในการพิจารณาราคาที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรนั้นไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนกำหนดไว้ ในกรณีทรัพย์สินและบริการทางเทคโนโลยีจึงต้องพิจารณาจากลักษณะของสินค้าหรือบริการ เช่น เครื่องหมายการค้า ค่าความนิยม (Goodwill) สภาพตลาดรูปแบบของธุรกรรม ประเภทของทรัพย์สินหรือบริการ ระยะเวลาและระดับของสิทธิที่ได้รับอนุญาต ผลประโยชน์จากการใช้ทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ลักษณะของบริการ เอกลักษณะของผู้ให้บริการ เป็นต้น

3.6 การบรรเทาภาระภาษีซ้อนอันอาจเกิดจากธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศ ในประเทศไทย

ตามหลักการทั่วไปที่ว่าวิธีบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนอาจกระทำได้ทั้งการใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีฝ่ายเดียว (Unilateral Relief) ด้วยการกำหนดบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในประเทศมาเพื่อบรรเทาภาระภาษี หรืออาจกระทำในรูปแบบของการบรรเทาภาระภาษีสองฝ่าย (Bilateral Relief) หรือหลายฝ่าย (Multilateral Relief) ด้วยการทำความตกลงในอนุสัญญาเพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยประเทศต่างๆ ตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป ซึ่งอนุสัญญาดังกล่าวเป็นที่รู้จักกันในนามของอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)

⁵⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 24, น.205 – 206.

3.6.1 การบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียว

ในประเทศไทยมีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนฝ่ายเดียวโดยการกำหนดพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) ซึ่งมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวบัญญัติไว้ว่า “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นจำนวน เท่ากับภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ส่วนที่ คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศหรือจากเงินได้ที่ได้จาก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละประเทศ โดยมีเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) ต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศเนื่องจากการประกอบกิจการในต่างประเทศ แต่ละประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศแล้ว

(2) ต้องไม่นำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไปในต่างประเทศ ซึ่งไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ในประเทศไทย ส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศแต่ละประเทศ หรือ จากเงินที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศแต่ละ ประเทศไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) ต้องมีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีในต่างประเทศที่หน่วยงานจัดเก็บ ภาษีเงินได้ของต่างประเทศรับรองเก็บไว้เพื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ

(4) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดย อนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

บทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีโดยให้สิทธิแก่นิติบุคคลใน การได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไปแล้วในต่างประเทศ ซึ่งภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้เสียไปแล้วในต่างประเทศที่มีสิทธินำไปหักจาก ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียในประเทศไทยจะต้องเป็นภาษีเงินได้ที่คำนวณจากกำไรสุทธิหรือ จากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในต่างประเทศ หรือเป็นภาษีเงินได้ที่ คำนวณจากเงินได้ที่ได้จากนิติบุคคลต่างประเทศและได้มีการชำระภาษีดังกล่าวไปแล้วใน ต่างประเทศ ตามข้อ 2 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ฉบับที่ 65 เรื่อง กำหนด หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทย (หากภาษีที่ชำระไปเป็นเงินตราต่างประเทศจะต้องคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงิน

ไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้มีการชำระภาษีดังกล่าวตามข้อ 7 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ฉบับที่ 65)

ในการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมายไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ หรือจากเงินได้ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จะต้องคำนวณแยกเป็นรายประเทศ ตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ฉบับที่ 65 ดังนี้

(1) กรณีมีเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ ให้นำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในต่างประเทศหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริแห่งประมวลรัษฎากร ได้เท่าใดให้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่นิติบุคคลนั้นต้องเสีย ผลลัพธ์ที่ได้ให้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยส่วนที่คำนวณจากเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศ

(2) กรณีมีเงินได้จากนิติบุคคลต่างประเทศ ให้นำเงินได้ดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย ผลลัพธ์ที่ได้ให้ถือเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยสำหรับส่วนที่คำนวณจากเงินได้ที่ได้จากนิติบุคคลต่างประเทศนั้น

3.6.2 การบรรเทาภาระภาษีด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อน

นอกจากการบรรเทาภาษีโดยการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 300 แล้ว ประเทศไทยยังมีการบรรเทาภาระภาษีโดยทำความตกลงในอนุสัญญาภาษีเพื่อขจัดภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยได้ทำความตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วถึง 53 ฉบับ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อตกลงกันให้ประเทศคู่สัญญาประเทศหนึ่งประเทศใดมีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทต่างๆ และให้อีกประเทศหนึ่งเป็นฝ่ายขจัดภาวะภาษีซ้อนในเงินได้ประเภทนั้นให้หมดไปด้วยวิธีการยกเว้น (Exemption Method) หรือด้วยวิธีการเครดิตภาษี (Credit Method) ตามแต่ความตกลงในอนุสัญญา

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศนี้ จำต้องพิจารณาในการบรรเทาภาระภาษีสำหรับเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ (Business Profits) ค่าสิทธิ (Royalties) เงินได้จากบริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent personal services) และเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ (Dependent personal services) ด้วยเหตุที่เงินได้ดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นในธุรกรรมอินเทอร์เน็ตระหว่างประเทศเป็นส่วนใหญ่

เงินได้ประเภทกำไรธุรกิจ คือ เงินได้ที่เกิดจากกิจกรรมที่มีลักษณะกระทำเป็นปกติทางการค้าและหมายถึงเงินได้ที่ไม่สามารถจัดเข้าขอบเขตเฉพาะที่มีคำนิยามชัดเจนหรือที่มีชื่อขอบท่งชี้

ถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้อย่างชัดเจน⁵⁶ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยส่วนใหญ่ กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจได้ในรัฐถิ่นที่อยู่ ยกเว้นกรณีที่วิสาหกิจผู้มีเงินได้ประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้ผ่านสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ กรณีนี้รัฐแหล่งเงินได้จะมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจของวิสาหกิจนั้นได้เฉพาะในส่วนที่ถือว่าเป็นกำไรของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น

นิยามของสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) มักถูกกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 5 หมายถึง สถานะธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วนซึ่งรวมทั้ง สถานะจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง คลังสินค้าในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บรักษาสินค้าสำหรับบุคคลอื่น ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ ไร่สวน เหมืองแร่ บ่อน้ำมัน บ่อก๊าซ เหมืองหิน สถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพย์สินถาวร (Asset Permanent Establishment)

ทั้งนี้ ยังรวมไปถึงกิจกรรมบางประเภท อันได้แก่ ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น ในกรณีที่ตั้งโครงการหรือกิจกรรมนั้นดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน (Project Permanent Establishment) หรือ การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจของรัฐถิ่นที่อยู่โดยผ่านทางลูกจ้างหรือพนักงานอื่นในรัฐแหล่งเงินได้ หากกิจกรรมดังกล่าวดำเนินการติดต่อกันสำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้องเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 6 เดือนในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ (การให้บริการผ่านพนักงาน)

นอกจากนี้ ยังได้กำหนดถึงกรณีที่มีสถานประกอบการประเภทตัวแทน (Agency Permanent Establishment) ซึ่งจะต้องมีองค์ประกอบ 3 ประการ ได้แก่

(1) มีตัวแทนไม่อิสระ (Dependent agent) อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ กล่าวคือ ตัวแทนใช้อำนาจทำการแทนนิติบุคคลของประเทศคู่สัญญารายหนึ่งรายใดทั้งหมด (wholly) หรือเกือบทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ (almost wholly) จะถือว่าเป็นตัวแทนไม่อิสระ

(2) ตัวแทนไม่อิสระได้ใช้อำนาจเป็นปกติวิสัย

(3) การใช้อำนาจเป็นปกติวิสัยตามข้อ (2) จะต้องเป็นการใช้อำนาจดังต่อไปนี้ คือ การเจรจาหรือลงนามทำสัญญาแทน การเก็บรักษาและดำเนินการตามคำสั่งซื้อหรือส่งมอบสินค้าในประเทศผู้ซื้อ หรือทำหน้าที่ติดต่อกับคำสั่งซื้อ (secure orders) ในประเทศผู้ซื้อ

⁵⁶ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 3, น. 342.

หากครบองค์ประกอบการมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ กล่าวคือ
วิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม
หรือสถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน จะส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษี
จากเงินได้ประเภทกำไรธุรกิจเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้น

เงินได้ประเภทค่าสิทธิ มักถูกกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 12 โดยหลักแล้วสิทธิ
ในการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิเป็นของรัฐถิ่นที่อยู่ ยกเว้น กรณีที่มีกฎหมายในรัฐแหล่งเงินได้
บัญญัติให้จัดเก็บภาษีจากค่าสิทธินั้นได้ไม่เกินอัตราที่กำหนด ซึ่งตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่
ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ กำหนดอัตราไว้ร้อยละ 5 สำหรับค่าสิทธิที่ได้รับเพื่อเป็น
ค่าตอบแทนเพื่อการจำหน่าย การเช่า หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ
วิทยาศาสตร์ ซึ่งไม่รวมถึงฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์ม เทป หรือดิสก์ที่ใช้ในการกระจายเสียงของวิทยุ
หรือโทรทัศน์ และอัตราร้อยละ 15 สำหรับค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ

อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยมักกำหนดนิยามของค่าสิทธิเอาไว้ให้ครอบคลุมถึง
ค่าตอบแทนดังต่อไปนี้

(1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ
หรือวิทยาศาสตร์รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และงานด้านฟิล์ม เทป หรือดิสก์ (ที่ใช้ในการกระจายเสียง
ของวิทยุหรือโทรทัศน์) โปรแกรมคอมพิวเตอร์

(2) ค่าตอบแทนเพื่อสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ หุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับ
หรือกรรมวิธีลับใดๆ

(3) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ
วิทยาศาสตร์ เช่น การให้เช่าหรือให้เช่าเครื่องจักร เครื่องมือ หรืออุปกรณ์ที่นำไปใช้ในทาง
อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ยังไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ใน
ทรัพย์สินดังกล่าวเท่านั้น

(4) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้ข้อมูลเทคโนโลยีเกี่ยวกับประสบการณ์ทางด้านอุตสาหกรรม
พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ได้แก่ กรณีผู้ให้เช่าข้อมูลที่เป็นผู้มีประสบการณ์อยู่ในสายงานที่
ถ่ายทอดมาก่อนทำหน้าที่ให้คำชี้แจงแนะนำให้คำปรึกษาหรือถ่ายทอดความรู้ที่ได้จาก
ประสบการณ์ในสายงานนั้นๆ ทั้งนี้ ข้อมูลที่ถ่ายทอดจะต้องเป็นข้อมูลเกี่ยวกับด้านอุตสาหกรรม
พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์เท่านั้น

ทั้งนี้ ในกรณีเจ้าของผลประโยชน์ในค่าสิทธิเป็นนิติบุคคลซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่
โดยมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และได้รับค่าสิทธิที่เกิดผ่านสถาน

ประกอบการถาวรนั้น กรณีนี้จะต้องจัดเก็บภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ ส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิของนิติบุคคลผู้รับค่าสิทธินั้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดเรื่องเขตแดนอัตราภาษีค่าสิทธิแต่อย่างใด

กรณีที่เจ้าของผลประโยชน์ในค่าสิทธิเป็นบุคคลธรรมดาผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ซึ่งมีฐานประกอบการประจำตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ และได้รับค่าสิทธิซึ่งเกิดจากการกระทำผ่านฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้นั้น การจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ

เงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระมักถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 14 ลักษณะของเงินได้ที่เกิดจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระจะต้องเป็นเงินได้ที่เกิดจากการให้บริการของบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของกิจการอิสระของตนเอง โดยการบริการดังกล่าวอาจเป็นบริการทางวิชาชีพหรือกิจกรรมอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นอิสระอันหมายความว่ารวมถึงกิจกรรมอิสระโดยเฉพาะด้านวิทยาศาสตร์ วรรณคดี ศิลปะ การศึกษา หรือการสอน รวมทั้งกิจกรรมอิสระของแพทย์ ทันตแพทย์ หนายความ วิศวกร สถาปนิก และนักบัญชี

บทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เป็นรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระเป็นหลักการทั่วไป เว้นแต่ กรณีที่ผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดามีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ หรือผู้ให้บริการอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้เป็นระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันเป็นจำนวนเกินกว่า 183 วันภายในสิบสองเดือนใดๆ หรือค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับจากการให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้ตกเป็นภาระแก่ฐานประกอบการประจำ⁵⁷ ที่ตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ หากเข้าเงื่อนไขตามข้อยกเว้นทั้งสามประการนี้จะส่งผลให้รัฐแหล่งเงินได้มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรจากการให้บริการที่เป็นอิสระเฉพาะส่วนที่ถือว่าเป็นของฐานประกอบการประจำ หรือเฉพาะเงินได้ส่วนที่ได้รับจากการประกอบกิจกรรมในรัฐแหล่งเงินได้ หรือเฉพาะค่าตอบแทนที่ได้รับจากการให้บริการในรัฐแหล่งเงินได้และตกเป็นภาระของฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น ตามแต่กรณี

⁵⁷ ฐานประกอบการประจำ (Fixed Base) ไม่มีการนิยามไว้แต่ OECD ได้ยกตัวอย่างกรณีห้องที่แพทย์ใช้ตรวจวินิจฉัยโรค หรือให้คำปรึกษาคนไข้ หรือสำนักงานที่หนายความหรือสถาปนิกใช้ประกอบธุรกิจ ดังนั้น จึงอาจเข้าใจได้ว่าความหมายของฐานประกอบการประจำน่าจะมีลักษณะทำนองเดียวกันกับสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ฌนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, อ้างใน *เชิงอรรถที่ 3*, น. 509-510.

ทั้งนี้ หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ให้บริการมิได้เดินทางเข้าไปในรัฐแหล่งเงินได้แต่อย่างไรก็ตาม การบริการดังกล่าวถือเป็นบริการนอกรัฐแหล่งเงินได้ (Off-shore Services) กล่าวคือ ผู้ให้บริการไม่มีฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ และอาศัยอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ไม่เกิน 183 วัน และไม่นำค่าตอบแทนที่ได้รับไปตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีของฐานประกอบการประจำในรัฐแหล่งเงินได้ (เงินได้นั้นไม่ตกเป็นภาระของฐานประกอบการประจำ) กรณีเช่นนี้รัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระได้แก่รัฐถิ่นที่อยู่แต่เพียงรัฐเดียวตามหลักทั่วไปนั่นเอง

กรณีพนักงานหรือลูกจ้างได้รับค่าตอบแทนจากการให้บริการนั้น ค่าตอบแทนดังกล่าวอยู่ภายใต้บังคับของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ซึ่งมักถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติข้อ 15 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน อันหมายถึงเงินได้ที่เกิดจากผู้ให้บริการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและมีฐานะเป็นพนักงานหรือลูกจ้าง ทำงานเพื่อหรือในนามของนายจ้างโดยทำงานภายใต้การบังคับบัญชาหรือคำสั่งของนายจ้างและไม่คำนึงว่าเนื้อหางานจะเป็นอย่างไร อีกทั้งไม่คำนึงถึงผลสำเร็จของงาน และได้รับค่าตอบแทนเป็นระยะเวลาที่แน่นอน

ตามหลักทั่วไปแล้วรัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากการให้บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของรัฐถิ่นที่อยู่ เว้นแต่ การจ้างงานนั้นได้กระทำในรัฐแหล่งเงินได้ รัฐแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการจ้างงานดังกล่าว ทั้งนี้ ภายใต้ข้อยกเว้นของข้อยกเว้นที่ว่าผู้มีเงินได้อาศัยอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ในระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกิน 183 วันในรอบระยะเวลาสิบสองเดือนใดๆ และค่าตอบแทนจากการจ้างงานนั้นจ่ายโดยหรือในนามของนายจ้างผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ อีกทั้งค่าตอบแทนการจ้างงานนั้นมิได้ตกเป็นภาระ (นำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษี) ของสถานประกอบการถาวรหรือฐานประกอบการประจำซึ่งนายจ้างมีอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ดังนี้ หากเข้าใจตรงกันดังกล่าวจะส่งผลให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากค่าตอบแทนการบริการแต่เพียงรัฐเดียว

3.7 สรุป

จากการพิจารณาระบบภาษีอากรของประเทศไทยข้างต้น จะเห็นได้ว่าภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรแสตมป์ และอากรนำเข้าและส่งออก ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าภาษีอากรที่มีบทบาทสำคัญที่สุดในธุรกรรมทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศไทย ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และอากรนำเข้า

ด้วยเหตุที่มีการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดให้ผู้ส่งออกสินค้าซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่กระทำการให้บริการในราชอาณาจักรและมีการให้บริการในต่างประเทศ (ส่งออกบริการ) ซึ่งได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามความแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 (2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภทหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีของการส่งออกนั้นมักได้รับการยกเว้นการส่งออกเพื่อส่งเสริมเศรษฐกิจส่งออกและเพิ่มมูลค่าการซื้อขายของประเทศตามหลักการทั่วไป ในขณะที่ภาระการแสดมป็นนั้น จะส่งผลกระทบต่อธุรกรรมทางเทคโนโลยีที่อยู่ในรูปแบบของสัญญาจ้างทำของเท่านั้น

ผู้เขียนเห็นว่าประเด็นปัญหาที่สำคัญที่สุดในภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธุรกรรมทางเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศไทย เกิดจากความไม่ชัดเจนของคำจำกัดความประเภทเงินได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) ประกอบกับการที่กรมสรรพากรไม่มีหลักเกณฑ์ในการแยกประเภทเงินได้ที่แน่นอน มีเพียงแนวทางปฏิบัติที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร ทำให้การพิจารณาแยกประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)-(8) ยังคงคลุมเครืออยู่ ซึ่งส่งผลกระทบต่อภาวะภาษีจากเงินที่จ่ายให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ ที่จะต้องถูกหักภาษีเพื่อนำส่งตามมาตรา 70 แห่งบทบัญญัติเดียวกัน ที่กำหนดให้นิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้กระทำการหรือประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่จ่าย ด้วยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามอัตราที่กำหนดไว้แตกต่างกันตามความในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ข้อ 2 (ข) และ (ค)

จากผลของบทบัญญัติแห่งมาตรา 70 ทำให้นิติบุคคลต่างประเทศไม่มีภาระภาษีหากค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (7) และ (8) ส่วนในกรณีที่นิติบุคคลต่างประเทศได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินปันผลอันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4)(ข) อัตราภาษีเงินได้ที่จะต้องหักเพื่อนำส่งตามมาตรา 70 นั้นก็จะเหลือเพียงร้อยละ 10 ของเงินได้ที่จ่าย ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ข้อ 2 (ค) ในขณะที่อัตราภาษีสำหรับค่าตอบแทนของนิติบุคคลต่างประเทศอันถูกพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (ที่มีใช้เงินได้พึง

ประเมินตามอนุมาตรา (4)(ข) (5) และ (6) นั้นจะมีภาระหักภาษีเพื่อนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ที่จ่าย

ผู้เขียนขอสรุปกรณีที่อาจเกิดความคลุมเครือเป็นกรณีๆ ดังต่อไปนี้

กรณีแรก ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาพร้อมกับทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่มีรูปร่าง เช่น เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ หรือฮาร์ดแวร์ ที่มาพร้อมกับโปรแกรมติดตั้ง กรณีนี้เงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาจะถูกพิจารณาว่าเป็นค่าสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ส่วนค่าตอบแทนทรัพย์สินทางเทคโนโลยีที่มีรูปร่างจะถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้อันเกิดเนื่องจากการจำหน่ายทรัพย์สินอันถือเป็นเงินได้จากธุรกิจอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งในกรณีที่ไม่มีภาระหักค่าตอบแทนเพื่อสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาออกจากค่าตอบแทนเพื่อทรัพย์สินที่มีรูปร่าง ค่าตอบแทนทั้งหมดอาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ส่งผลให้ไม่มีภาระภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

กรณีที่สอง ค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อว่าจ้างให้ผลิตงานที่อยู่ในรูปทรัพย์สินทางปัญญา โดยมีสาระสำคัญของชิ้นงานเกี่ยวข้องกับวิชาชีพอิสระ เช่น การว่าจ้างเขียนแบบแปลนในการออกแบบสิ่งก่อสร้าง ดังนี้ อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เงินได้จากการจ้างงาน มาตรา 40 (3) เงินได้ประเภทค่าสิทธิ หรือมาตรา 40 (6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ กล่าวคือ วิศวกรรม หรือสถาปัตยกรรม ซึ่งแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรในการพิจารณาเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธินั้น จะพิจารณาจากข้อตกลงเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาว่าให้สิทธิความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินทางปัญญาตกเป็นของผู้รับจ้างหรือผู้ว่าจ้าง หากให้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาตกเป็นของผู้รับจ้าง กล่าวคือ มีลักษณะเป็นการหวงกันโดยอนุญาตให้ผู้ว่าจ้างใช้เป็นครั้งคราวเท่านั้น (แม้ว่าทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวจะเกิดจากการประกอบวิชาชีพอิสระหรือไม่ก็ตาม) อันจะถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แต่หากสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมดตกเป็นของผู้ว่าจ้างจะถือว่าค่าตอบแทนนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ทั้งนี้ ในกรณีที่สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาตกเป็นของผู้ว่าจ้าง และทรัพย์สินทางปัญญานั้นเกิดจากการใช้ความรู้ความสามารถในทางวิชาชีพอิสระ ผู้เขียนเห็นว่าค่าตอบแทนในกรณีดังกล่าวจำเป็นต้องพิจารณาเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) เพราะถือว่าเป็นค่าตอบแทนการทำงานที่อาศัยความรู้และทักษะในวิชาชีพอิสระ

กรณีที่สาม การบริการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับเทคโนโลยี หรือการจัดการ อาจถูกพิจารณาเป็นเงินได้จากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) หรือเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีนี้กรมสรรพากรวางแนวทางไว้ว่าให้เงินได้จากการให้บริการด้านต่างๆ รวมกันเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าผู้ให้บริการต้องไม่เป็นผู้ทำวิจัยหรือให้คำปรึกษาทั่วไป แต่ประกอบธุรกิจในสาขาใดสาขาหนึ่งอยู่แล้ว และนำประสบการณ์ในสาขานั้นมาถ่ายทอด ดังนี้ จึงจะถือว่าค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แต่หากผู้ให้บริการประกอบธุรกิจให้คำปรึกษาโดยทั่วไปอยู่แล้ว กรณีจะถือว่าค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้จากการจ้างงาน ตามมาตรา 40 (2)

กรณีที่สี่ เงินที่จ่ายเพื่อตอบแทนการจ้างทำของ อาจถูกพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หรือ (7) ได้เช่นเดียวกัน ซึ่งจะพิจารณาจากหน้าที่ในการจัดหาสัมภาระ หากผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหากรณีจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แต่หากผู้ว่าจ้างจัดหาสัมภาระเองกรณีเช่นนี้จะถือเป็นค่าตอบแทนจากการรับเหมา ซึ่งต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7)

กรณีที่ห้า เงินได้ที่จ่ายเพื่อตอบแทนการให้บริการทางเทคโนโลยีที่มีค่าใช้จ่ายสูง กรณีนี้กรมสรรพากรจะพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) มิใช่เงินได้พึงประเมินจากการจ้างงานตามมาตรา 40 (2)

ทั้งห้ากรณีนี้ล้วนสร้างความคลุมเครือแก่ภาระภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในการพิจารณาแยกประเภทเงินได้อย่างเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบที่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ไม่ยากจนเกินไป เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ทั้งนี้ เพื่อความแน่นอนของหลักเกณฑ์การพิจารณาของกรมสรรพากรในการแยกประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร อันจะเป็นหลักประกันความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีได้ในระดับหนึ่ง

ส่วนประเด็นปัญหาที่จะต้องพิจารณาอีกประการหนึ่ง คือ ประเด็นการกำหนดแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมการโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศของประเทศไทย ดังที่ได้แยกศึกษาเป็นแรงจูงใจทางภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร (ประกอบกับกฎหมายลำดับรอง) และแรงจูงใจทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 (ประกอบกับประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน)

แรงจูงใจทางภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินปันผลแก่บริษัทที่มีการประกอบธุรกิจหลักโดยการถือหุ้นบริษัทอื่น (Holding Company) การ

อนุญาตให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามอัตราที่กำหนด การลดอัตราภาษีเงินได้ให้แก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคจนเหลือเพียงร้อยละ 10 สำหรับรายได้จากการให้บริการของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคและค่าสิทธิที่สาขาในต่างประเทศได้รับ

และแรงจูงใจทางภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 อันได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในช่วงระยะเวลาหนึ่งซึ่งโดยมากแล้วจะได้รับสิทธิถึง 8 ปี ในอัตราร้อยละ 100 สำหรับกิจการบางประเภทที่มีความสำคัญ และยกเว้นอากรนำเข้าสำหรับเครื่องจักร ทั้งนี้ โดยไม่กำหนดสัดส่วนการลงทุน

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าในประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดแรงจูงใจทางภาษีโดยอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเพิ่มขึ้นจากเดิมได้ ในขณะที่กิจการเพิ่งเริ่มประกอบการลงทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนในด้านเทคโนโลยีใหม่ เทคโนโลยีสารสนเทศ และซอฟต์แวร์นั้น มักมีผลประกอบการขาดทุนเมื่อสิ้นรอบบัญชี ด้วยเหตุที่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรเพิ่มเติมการกำหนดแรงจูงใจทางภาษีโดยการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนได้เพิ่มเติม และสามารถนำค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาตให้หักได้นั้นสะสมไปหักได้กับเงินได้จากการประกอบกิจการในปีถัดไป โดยให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้เลือกว่าการพักจัดเก็บภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หรือการได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนเพิ่มขึ้นจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการของผู้เสียภาษีมากกว่า