

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขในความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการมีสถานประกอบการถาวรตามนัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนและภาระภาษี โดยในการศึกษาปัญหาดังกล่าวผู้เขียนได้เริ่มต้นศึกษาจากประมวลรัษฎากรซึ่งถือเป็นกฎหมายแม่บทในการกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีมาตราที่สำคัญ คือ มาตรา 66 วรรค 2 และมาตรา 76 ทวิ อันเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่กรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิจากนิติบุคคลต่างประเทศ และภายหลังจากที่ได้ทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภายในแล้วจึงได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์เปรียบเทียบร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาเศรษฐกิจ(Organization for Economic Cooperation and Development หรือ OECD) และ UN ซึ่งถือเป็นแม่บทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศต่างๆรวมทั้งประเทศไทย โดยมุ่งที่จะศึกษาเกี่ยวกับ เรื่องสถานประกอบการถาวร (ข้อ 5) และกำไรจากธุรกิจ (ข้อ 7) แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ เนื่องจากเงื่อนไขการมีสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) ในประเทศไทยของนิติบุคคลต่างประเทศ ถือเป็นเงื่อนไขสำคัญที่กำหนดภาระหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิของนิติบุคคลต่างประเทศ และเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจก็นับเป็นเงินได้สำคัญประเภทหนึ่งที่ครอบคลุมถึงการประกอบกิจกรรมทางธุรกิจหลายประเภท

หลักการทางภาษีตามประมวลรัษฎากรแห่งราชอาณาจักรไทยได้กำหนดให้นิติบุคคลที่มีรายได้หรือมีกำไรมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ ทั้งนี้ รวมถึงนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการหรือถือได้ว่าได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้จากการประกอบการนั้นในประเทศไทยด้วย โดยตามมาตรา 66 วรรค 2 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยไว้ว่า หากนิติบุคคลต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการโดยมีสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทย หรือแม้มิได้มีการจัดตั้งสำนักงานในการประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้ส่งลูกจ้าง ผู้กระทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อเข้ามา

ประกอบกิจการในประเทศไทย อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย นิติบุคคลนั้น ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิในประเทศไทย

อย่างไรก็ดี หากนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ได้มีการลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็อาจได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตาม อนุสัญญาภาษีซ้อน ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (ข้อ 5 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน) ได้หรือไม่นั้น ก็จะต้องพิจารณาว่านิติบุคคลต่างประเทศราย ดังกล่าวเข้ามาดำเนินธุรกิจผ่านสถานประกอบการถาวร(ข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน)ที่ตั้งอยู่ใน ประเทศไทยหรือไม่ ฉะนั้น ความหมายและการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรจึงถือเป็นเงื่อนไข สำคัญที่จะต้องทำการศึกษาย่างชัดแจ้ง โดยสามารถแบ่งสถานประกอบการถาวรออกได้เป็น 3 ประเภท คือ ประเภทที่หนึ่ง สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน ประเภทที่สอง สถาน ประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม และ ประเภทที่สาม สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน ซึ่งสถานประกอบการถาวรแต่ละประเภทก็จะมีองค์ประกอบที่สำคัญแตกต่างกันออกไป อาทิเช่น สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินจะประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ คือ ประการที่หนึ่ง ต้องมีสถานธุรกิจ ประการที่สอง ต้องดำเนินธุรกิจผ่านสถานธุรกิจนั้น และ ประการ ที่สาม สถานธุรกิจนั้นต้องมีลักษณะประจำมีลักษณะสำคัญของการมีอยู่ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้จะได้มีการกำหนดองค์ประกอบสำคัญของสถานประกอบการไว้อย่างชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติก็ ยังคงมีปัญหาในการพิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรรวมถึงแนวทางการทดสอบ การมีสถานประกอบการถาวรแต่ละประเภทสำหรับการประกอบกิจกรรมทางธุรกรรมประเภทต่างๆ ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนได้ทำการศึกษาโดยแบ่งปัญหาดังกล่าวออกตามประเภทของสถาน ประกอบการถาวร พร้อมทั้งได้เสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยในสถาน ประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินนั้นไม่ค่อยพบว่ามีปัญหาเรื่องการทดสอบการมีสถาน ประกอบการถาวรสำหรับการทำธุรกรรมประเภทต่างๆที่ซับซ้อนนัก แต่มีปัญหากับการ พิจารณาถึงการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรว่าการมีอำนาจควบคุมจัดการสถานธุรกิจและ การเข้าถึงหุ้นของนิติบุคคลต่างประเทศในบริษัทไทยถือเป็นองค์ประกอบที่จะต้องหยิบยกมา พิจารณาด้วยหรือไม่ ในขณะที่สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมและประเภทตัวแทนนั้น พบว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการทดสอบการมีสถานประกอบการถาวรสำหรับการทำธุรกรรมประเภท ต่างๆที่ยังสับสนอยู่บ้างในทางปฏิบัติเนื่องจากยังไม่มีบทบัญญัติหรือแนวทางการตีความที่ชัดเจน นอกเหนือจากนั้นยังมีปัญหาเกี่ยวกับภาระภาษีและสภาพบังคับในการจัดเก็บภาษีจากสถาน ประกอบการประเภทต่างๆซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่นอกประเทศไทยอีกด้วย