

บทสรุป

จากที่ได้ทำการศึกษากฎหมายภาษีอากรของไทย ทั้งจากประมวลรัษฎากร คำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ตำรา บทความ ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ และอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ ทำให้ทราบว่า กฎหมายภาษีอากรของไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ยังคงมีปัญหาอยู่หลายประการ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาเกี่ยวกับความหมายของ คำว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” , ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของ คำว่า “จำหน่าย” , ปัญหาว่าผู้จำหน่ายเงินกำไรหมายถึงผู้ใด , ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีตามมาตรา 70 ทวิ , ปัญหาเกี่ยวกับวันที่ถือว่าจำหน่ายเงินกำไร , ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน , ปัญหาเกี่ยวกับการออกหมายเรียกและการอุทธรณ์การประเมิน และปัญหาในเรื่องความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร ซึ่งแต่ละปัญหาผู้เขียนได้มีข้อเสนอแนะเพื่อที่จะแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของ คำว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” เนื่องจากในประมวลรัษฎากรเอง และในกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ได้กำหนดคำนิยามของ คำว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” ไว้ ผู้เขียนจึงได้เสนอให้กำหนดนิยามความหมายของ คำว่า “เงินกำไร” “เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร” หรือ “ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร” ไว้ในประมวลรัษฎากร หรือ อาจกำหนดเป็นแนวทางในการตีความ เช่น ออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของ คำว่า “จำหน่าย” เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ใช้คำว่า “จำหน่ายเงินกำไร เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย” ในการพิจารณาว่าบริษัทต่างประเทศได้มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยหรือไม่ ถ้าพิจารณาแต่เพียงว่าจะต้องมีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โดยแท้จริงเท่านั้นจึงจะต้องเสียภาษี ก็จะเป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทต่างประเทศหาช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ผู้เขียนจึงได้เสนอให้ปรับปรุงถ้อยคำในต้นบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ

ให้ครอบคลุมถึงในกรณีที่สาขาไม่ได้ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทย โดยมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย

ปัญหาว่าผู้จำหน่ายเงินกำไรหมายถึงผู้ใด เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ บัญญัติแต่เพียงว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” เช่นนี้ อาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความได้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” ในที่นี้หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทย หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ หรือจะหมายความรวมถึงทั้งในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไทยและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ดังนั้น เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เขียนจึงได้เสนอให้กำหนดในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรในกรณีที่บริษัทต่างประเทศมีสาขา ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อให้ชัดเจน โดยอาจกำหนดไว้ในมาตรา 70 ทวิ หรืออาจกำหนดอยู่ในมาตรา 76 ทวิ ว่า ถ้าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ ส่งเงินกำไรออกไปนอกประเทศไทยให้ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และกำหนดให้สาขาหรือตัวแทนมีความรับผิดชอบถึงแม้ลูกจ้างจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรง นอกจากนี้ ในกรณีที่ลูกจ้างเป็นบุคคลธรรมดาส่งเงินค่าสินค้าออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยไม่ผ่านสาขาในประเทศไทย การที่มาตรา 70 ทวิ ใช้คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” จึงอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดได้ ดังนั้น เพื่อป้องกันปัญหาในการตีความ สมควรที่จะกำหนดให้ชัดเจนว่า ลูกจ้างไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ถ้าได้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการออกไปให้แก่สำนักงานใหญ่ในต่างประเทศโดยตรงแล้ว ก็จะต้องถือว่าสาขาหรือตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิ แล้วแต่กรณี มีความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ ด้วย โดยให้ถือว่าลูกจ้างเป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปแทนสาขาหรือตัวแทนดังกล่าว

ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีตามมาตรา 70 ทวิ การที่มาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้แต่เพียงว่า ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ โดยให้หักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายออกไปจริง ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาจก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่สาขาหรือตัวแทนของบริษัทต่างประเทศไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ และกฎหมายกำหนดให้อาจขอเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายได้ว่า ถ้ามีการจำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย บริษัทต่างประเทศนั้นจะต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ อีกหรือไม่ ดังนั้น เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะกำหนดในเรื่อง

ดังกล่าวไว้ให้ชัดเจนในมาตรา 70 ทวิ หรืออาจออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อเป็นแนวทางในการคำนวณภาษีดังกล่าว

ปัญหาเกี่ยวกับวันที่ถือว่าจำหน่ายเงินกำไร เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ มิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าวันจำหน่ายเงินกำไรคือวันใด และถึงแม้จะมีแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรออกมาเป็นหนังสือตอบข้อหารือวางหลักเกณฑ์ให้นำมาตรา 68 มาใช้โดยอนุโลมในกรณีของการจำหน่ายเงินกำไรออกไปในลักษณะของการจ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้ถือเอาวันที่ได้ยื่นรายการหรือวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน เป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไรก็ตาม แต่หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรก็ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น เพื่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติ ผู้เขียนจึงได้เสนอให้กำหนดในเรื่องวันที่จำหน่ายเงินกำไรไว้ให้ชัดเจนในมาตรา 70 ทวิ หรืออาจออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. เพื่อให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร และผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบโดยทั่วกัน นอกจากนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนและสะดวกในการเสียภาษี ผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีดังกล่าวควรให้ถือเอาวันที่ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 หรือในกรณีที่ ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ให้ถือเอาวันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นรายการที่ต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวันที่จำหน่ายเงินกำไร และให้เสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร

ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน มีปัญหาอยู่ 2 ประเด็น คือ 1. ปัญหาเกี่ยวกับถ้อยคำที่ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ในการให้อำนาจประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ และ 2. ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินปันผลเกินกว่าหนึ่งอัตรา

ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับถ้อยคำที่ใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนในการให้อำนาจประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้เกิดปัญหาในการตีความ และเพื่อป้องกันมิให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ผู้เขียนจึงได้เสนอให้กำหนดสิทธิของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลการจำหน่ายเงินกำไรไว้อย่างชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ โดยอาจบัญญัติไว้ในข้อ 10 ในเรื่องเงินปันผล หรืออาจนำไปบัญญัติไว้ในพิธีสารทำอนุสัญญา เพื่อยืนยันสิทธิของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร

และเพื่อเป็นการแสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไม่ได้เป็นการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรซึ่งต้องห้ามไม่ให้จัดเก็บภาษี รวมทั้งยังเป็นการแสดงให้เห็นถึงหลักการไม่เลือกปฏิบัติของประเทศไทยอีกด้วย ในทางกลับกัน ในกรณีที่ประเทศไทยต้องการที่จะยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่ประเทศใดประเทศหนึ่ง ประเทศไทยจะต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่าง ๆ อย่างถี่ถ้วน เนื่องจากการให้การยกเว้นดังกล่าวอาจเป็นการสนับสนุนให้เกิดการทำ Treaty Shopping ขึ้นได้ นอกจากนี้เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาในการตีความ ผู้เขียนจึงได้เสนอให้เขียนยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไว้ให้ชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือในพิธีสารท้ายอนุสัญญาฯ ด้วย

ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินปันผลเกินกว่าหนึ่งอัตรา เนื่องจากโดยปกติแล้ว ผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นมากจะได้อัตราภาษีเงินปันผลที่ต่ำกว่าผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อย และคนส่วนใหญ่ก็จะตกอยู่ในกลุ่มของผู้ที่มีสัดส่วนการถือหุ้นน้อย ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และป้องกันมิให้เกิดปัญหาในการตีความอนุสัญญาฯ ผู้เขียนจึงได้เสนอให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยกำหนดไว้อย่างชัดเจนในอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า ให้จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามอัตราภาษีเงินปันผลที่สูงกว่า

ปัญหาเกี่ยวกับการออกหมายเรียกและการอุทธรณ์การประเมิน เนื่องจากภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ มีลักษณะเป็นภาษีอากรประเมิน เพราะกฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการในขณะเดียวกันกับการชำระภาษี แต่กลับกำหนดให้มีหน้าที่นำส่งภาษีต่ออำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่หักจากเงินที่จ่ายแล้วนำส่ง จึงอาจก่อให้เกิดความสับสนได้ว่าภาษีตามมาตรา 70 ทวิ เป็นภาษีอากรประเมินตนเองหรือเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น ผู้เขียนจึงได้เสนอให้ปรับปรุงถ้อยคำในมาตรา 70 ทวิ ให้ชัดเจน เพื่อที่จะได้พิจารณาในเรื่องการออกหมายเรียก และการอุทธรณ์การประเมินได้อย่างถูกต้อง

ปัญหาในเรื่องความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร เนื่องจากปัจจุบันนี้บริษัทข้ามชาติได้เข้ามาลงทุนในประเทศไทยเป็นจำนวนมาก ซึ่งก่อให้เกิดผลดีแก่ประเทศไทย คือ ทำให้มีเงินทุนเข้ามาหมุนเวียนภายในประเทศไทยเป็นจำนวนมากและประเทศไทยก็สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เป็นจำนวนมากเช่นกัน แต่จากปัญหาที่ได้กล่าวมาแล้วทั้งหมด จะเห็นได้ว่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรเป็นการจัดเก็บภาษีหลังจากที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ทำให้บริษัทต่างประเทศที่ส่งเงินกำไรออกไปนอก

ประเทศไทยจะต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนในเงินดังกล่าว ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีจากบริษัทต่างประเทศหรือบริษัทข้ามชาติเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสมดังเจตนารมณ์ของนโยบายแห่งรัฐ และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ ประเทศไทยควรที่จะกำหนดมาตรการในทางกฎหมายที่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายกำไรเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและก่อให้เกิดความเป็นธรรม โดยผู้เขียนเห็นว่าการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ ให้ชัดเจนจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรของประเทศไทย มากกว่าที่จะยกเลิกบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ เนื่องจากมาตรา 70 ทวิ ได้บัญญัติขึ้นเพื่อให้มีการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันทางภาษีระหว่างบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของบริษัทในเครือซึ่งก็คือบริษัทไทย ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกับบริษัทต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของสาขา และรวมถึงในรูปแบบของการประกอบธุรกิจผ่านตัวแทนในประเทศไทยด้วย ดังนั้น ถ้าประเทศไทยจะยกเลิกไม่จัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ก็จะเป็นการจูงใจให้บริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสาขา เนื่องจากจะมีภาระภาษีน้อยกว่า ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้ก็ จะขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นกลาง เพราะฉะนั้น ถ้าจะยกเลิกการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทวิ ก็จะต้องยกเลิกบทบัญญัติในเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีเงินปันผลตามมาตรา 70 ด้วย ซึ่งการยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ และการยกเลิกการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีเงินปันผลตามมาตรา 70 จะกระทำได้ยาก เนื่องจากจะมีผลกระทบต่อโครงสร้างในทางภาษีของประเทศไทยในเรื่องการให้เครดิตภาษี