

พิมพ์ครั้งที่ 3

สารพันปัญหา

ภ.ง.ด.54

VS

ภ.พ.36

ภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินไปต่างประเทศ

โดย ชุมพร เสนไสย

สารพันปัญหา

ภ.จ.ด.54 vs ภ.พ.36

สารพันปัญหา ก.จ.ด.54 vs ก.พ.36

โดย ชุมพร เสนไสย

พิมพ์ครั้งที่ 3 : ธันวาคม 2565

เจ้าของ	:	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	:	ดาร์เรลล์ พีฆมงคล
กองบรรณาธิการ	:	ณัฐยานันท์ ชมกลิน
พิสูจน์อักษร	:	ประนอม เพ็ชรสมัย
ออกแบบปก	:	คชาภา พูลสวัสดิ์
จัดรูปเล่ม	:	ประนอม เพ็ชรสมัย
ประสานงาน	:	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

(ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ห้ามลอกเลียนแบบ ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ รวมทั้งการจัดเก็บ ถ่ายทอด ไม่ว่ารูปแบบหรือวิธีใดๆ ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ การถ่ายภาพ การบันทึก หรือวิธีการอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

ชุมพร เสนไสย.

สารพันปัญหา ก.จ.ด.54 vs ก.พ.36.--พิมพ์ครั้งที่ 3.--กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2565.
564 หน้า.

1. ภาษีเงินได้. 2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม. 3. ภาษีเงินได้นิติบุคคล. 4. ภาษีการค้า. I. ชื่อเรื่อง
336.243

ISBN 978-616-302-266-0

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพมหานคร 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติ ติดต่อ E-mail : book@dharnniti.co.th

คำนำ

การจ่ายเงินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ผู้จ่ายเงินจะมีคำถามเสมอว่า จะต้องนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ภ.ง.ด.54 และต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 หรือไม่ ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นประเด็นของกฎหมายที่มีการกำหนดให้การจ่ายเงินบางกรณีต้องนำส่งภาษีดังกล่าว แต่ในบางกรณีกฎหมายก็ไม่ได้กำหนดให้ต้องนำส่งภาษีดังกล่าวเช่นกัน จึงเป็นปัญหาเกิดขึ้นแก่ผู้จ่ายเงินว่า เมื่อมีการจ่ายเงินจะต้องนำส่งภาษีดังกล่าวหรือไม่ หนังสือสารพันปัญหา ภ.ง.ด.54 vs ภ.พ.36 ที่ผู้เขียนได้รวบรวมข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงที่เกิดจากการจ่ายเงินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกา พร้อมวิเคราะห์ปัญหาในการจ่ายเงินกรณีต่างๆ ว่า มีภาระที่ต้องนำส่งภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.54 และแบบ ภ.พ.36 หรือไม่อย่างไร เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สนใจได้ศึกษาหาความรู้ และใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาและวิเคราะห์กรณีที่เกิดขึ้นสำหรับการจ่ายเงินของตนเอง หรือนำไปให้คำปรึกษาช่วยเหลือแก่ผู้ที่ต้องการจ่ายเงินให้บริษัทต่างประเทศ โดยการจัดพิมพ์ครั้งนี้เป็นการจัดพิมพ์ครั้งที่ 3 และได้ปรับปรุงเนื้อหาให้สอดคล้องกับกฎหมายที่มีการแก้ไขหลังจากจัดพิมพ์ครั้งที่แล้ว

หวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์แก่ผู้สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดขาดตกบกพร่องประการใด ผู้เขียนขออภัยและขออน้อมรับคำติชมต่างๆ มา ณ ที่นี้ด้วย

ชุมพร เสนไสย

ธันวาคม 2565

สารบัญ

ภ.ง.ด.54 คืออะไร	19
ภ.พ.36 คืออะไร	35
1. การจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทในฮ่องกง	48
2. การจ่ายค่าจ้างการออกแบบให้นิติบุคคลต่างประเทศ	54
3. การจ่ายค่าบริการ Conferencing ให้บริษัทในต่างประเทศ	58
4. การจ่ายค่าธรรมเนียมการจัดหาแหล่งเงินทุน	63
5. การซื้อขายรูปภาพผ่านระบบอินเทอร์เน็ต	73
6. จ่ายค่าโฆษณาผ่านเว็บไซต์ของบริษัทในต่างประเทศ	80
7. จ่ายค่าบริการเผยแพร่ประชาสัมพันธ์ให้บริษัทต่างประเทศ	83
8. การให้บริการจดทะเบียนสลากสินค้าเข้าพื้นที่ หรืออนุญาตแสดงสินค้าในต่างประเทศ	86
9. บริษัทต่างประเทศให้บริการเก็บค่าบริการ จากลูกค้าในต่างประเทศแก่บริษัทไทย	91

10. การให้บริการที่ปรึกษาทางเทคนิค 96
11. จ่ายค่าบริการด้านการวิจัยและพัฒนา ด้านระบบบัญชีการเงิน
ด้านการบริหารจัดการ ด้านการตลาด ให้แก่บริษัทต่างประเทศ
ส่วนหนึ่ง และจ่ายให้สำนักงานฯ ของบริษัทต่างประเทศ
ที่อยู่ในประเทศไทยอีกส่วนหนึ่ง 104
12. บริษัทต่างประเทศเข้ามาให้ความช่วยเหลือทางด้านวิชาการ
เพื่อผลิตผลิตภัณฑ์และการบริหารงานในประเทศไทย 113
13. จ้างผู้เชี่ยวชาญเป็นที่ปรึกษาในต่างประเทศ 120
14. จ่ายค่าบริการทางวิศวกรรมให้นิติบุคคลต่างประเทศ 124
15. จ่ายค่าที่ปรึกษาและค่าวิทยากรออกไปให้บริษัทต่างประเทศ 128
16. จ่ายค่าลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้บริษัทต่างประเทศ
ซึ่งเป็นโปรแกรมที่จำหน่ายให้บุคคลทั่วไป 142

สารบัญ

17. จ่ายค่าจ้างพัฒนาออกแบบและเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์	
ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	146
18. การเป็นตัวแทนเจ้าของลิขสิทธิ์ในต่างประเทศ	152
19. การจ่ายค่าบริการฝึกอบรมโปรแกรมคอมพิวเตอร์	
ให้บริษัทต่างประเทศ	167
20. จ่ายค่าซ่อมเครื่องจักรและค่าที่ปรึกษาไปต่างประเทศ	173
21. จ่ายค่าจ้างที่ปรึกษารบริษัทต่างประเทศ	183
22. การจ่ายค่านายหน้าไปต่างประเทศให้บุคคลธรรมดา	
หรือบริษัทต่างประเทศ	194
23. จ้างบริษัทต่างประเทศให้บริการติดตั้งเครื่องจักร	
ในประเทศไทย	209
24. ขอคำปรึกษากับบริษัทต่างประเทศ	222
25. จ่ายค่าสิทธิและค่าส่งเสริมการขายให้บริษัทต่างประเทศ	227

26. ขำระดอกเบียเงินกู้ยืมให้บริษัทต่างประเทศ	232
27. จ้างบริษัทในต่างประเทศวิจัยและดำเนินการตลาด	236
28. การหักภาษีเงินได้และการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม	
(ภ.ง.ด.54 : ภ.พ.36) คำนวณหักและนำส่งอย่างใด	
กรณีผู้จ่ายรับภาระภาษีแทนผู้รับ	240
29. จ่ายค่าทดสอบคุณภาพสินค้าให้บริษัทต่างประเทศ	248
30. จ้างบริษัทต่างประเทศเข้ามาตรวจสอบขั้นตอนการทำงาน	
และห้องแล็บในประเทศไทย	252
31. จ่ายค่าโฆษณาให้แก่เว็บไซต์ในต่างประเทศ จ่ายค่าห้องพัก	
ค่าจัดหารถยนต์ ค่าเช่า ค่าจ้างเทพื้นคอนกรีต	
ค่าซื้อหนังสือพิมพ์ ค่าป่วยการ	256
32. การจ่ายเงินซื้อสินค้าพร้อมค่าบริการติดตั้ง	
ให้บริษัทต่างประเทศ	267

สารบัญ

33. จ่ายค่าบริการข้อมูลด้านกฎหมายให้บริษัทต่างประเทศ	
ไม่เกิน 1,800,000 บาท	273
34. การจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทในฮ่องกง	277
35. ซื้อสินค้าจากต่างประเทศพร้อมให้บริการติดตั้ง	282
36. การจ่ายค่าที่ปรึกษาและค่าวิทยากรออกไป	
ให้บริษัทต่างประเทศ	289
37. การจ่ายค่าบริการที่ปรึกษาทางกฎหมาย โดยให้ผู้ถือหุ้น	
ทตรงจ่ายไปก่อน แล้วจึงจ่ายคืนให้ผู้ถือหุ้น	296
38. การจ่ายเงินค่าบริการด้านวิศวกรรมไปต่างประเทศ	
การนับระยะเวลาสำหรับโครงการที่เข้ามาประกอบ	
ในประเทศไทย	300
39. จ่ายเงินค่าบริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศให้แก่	
บริษัทในต่างประเทศ	306

40. จ่ายค่าบริการบีบอัดสัญญาณโทรทัศน์	
บริการช่องสัญญาณดาวเทียมให้บริษัทต่างประเทศ	311
41. การจ่ายค่าบริการให้คำปรึกษาแนะนำทั่วไป	314
42. นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36	
ก่อนการชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการ	317
43. จ่ายค่าสิทธิไปให้บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา	321
44. การจ่ายเงินค่าจ้างวิทยากร ค่าที่ปรึกษา	
การจัดอบรมแบบ Online จ่ายเงินค่าซื้อหนังสือ	327
45. การจ่ายเงินค่าจ้างทำกราฟิกดีไซน์ พัฒนาซอฟต์แวร์	
ค่าโฆษณาใน Search Engine ซื้อ License Keys	
เช่า Web Server จ่ายค่าโดเมน	337
46. การจ่ายค่าจ้างทนายความในต่างประเทศให้จดสิทธิบัตร	351
47. การชำระหนี้คงค้างระหว่างบริษัทในเครือ	355

สารบัญ

48. การจ่ายค่าเช่าอุปกรณ์ไปให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์	368
49. การจ่ายค่าจ้างตกแต่งบ่อน้ำให้บริษัทต่างประเทศ โดยตกแต่ง บ่อน้ำประเทศซึ่งผู้รับจ้างส่งบริษัทอื่นมาดำเนินการ	375
50. การจ่ายเงินค่าบริหารงานให้บริษัทต่างประเทศ (Management Fee)	382
51. การบันทึกรายการดอกเบี้ยเงินกู้ยืมและค่าบริหารจัดการ ที่มีเจ้าหนี้เป็นบริษัทต่างประเทศ จะต้องหักภาษี หรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไร	385
52. การจ่ายค่าตอบแทนการเช่าเครื่องบิน ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	389
53. การจ่ายค่าตอบแทนการให้บริการที่ปรึกษาในต่างประเทศ	397
54. การจ่ายค่าบริการส่งเสริมการขาย และค่านายหน้าจากการรับจองห้องพัก	402

55. การจ่ายค่าธรรมเนียมการจัดจำหน่ายหุ้นกู้ในต่างประเทศ	405
56. การจ่ายค่าบริการให้บริษัทต่างประเทศ ที่แนะนำลูกค้า ในประเทศไทยให้แก่ผู้ขายสินค้าในประเทศ	408
57. การจ่ายค่าจ้างออกแบบตกแต่งภายในให้บริษัทญี่ปุ่น	412
58. การจ่ายค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์โรงแรมในประเทศไทย ให้แก่บริษัทต่างประเทศ	415
59. การจ่ายค่าธรรมเนียมในการจัดหาแหล่งเงินทุน	421
60. การจ่ายดอกเบี้ยจากการให้เครดิตในการซื้อสินค้า โดยผู้จ่ายเงินขอออกภาษีแทน	423
61. การจ่ายค่าซ่อมเครื่องจักรให้บริษัทต่างประเทศ	425
62. การจ่ายค่านายหน้าให้บริษัทต่างประเทศ ที่หาลูกค้าต่างประเทศให้บริษัทไทย	428
63. การจ่ายค่าจัดส่งพนักงานให้บริษัทต่างประเทศ	430

สารบัญ

64. โอนเงินค่าเสียหายไปต่างประเทศ	435
65. การใช้งานระบบ SAP	438
66. การให้บริการทางวิชาชีพกฎหมายของบริษัทต่างประเทศ	443
67. เจ้าหนี้ต่างประเทศปลดหนี้ค่าบริการ (ค่าสิทธิ)	
ให้ลูกหนี้ในประเทศไทย	449
68. ค่าจ้าง VS ค่าสิทธิ	455
69. ค่าบริการ VS ค่าสิทธิ	461
70. จ่ายค่าฝึกอบรม ส่งพนักงานไปอบรมที่ต่างประเทศ	468
71. จ่ายเงินค่าที่ปรึกษาทางเคมี	477
72. ค่าที่ปรึกษาและแนะนำการซ่อมอากาศยาน	480
73. การจ่ายค่า License Fee	490
74. บริษัทต่างประเทศช่วยเหลือด้านเทคนิคและการอนุญาต	
ให้ใช้สิทธิโดยส่งวิศวกรมาปฏิบัติงานในประเทศไทย	494

75. ขอใช้ระบบงานที่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์ควบคุมระบบงาน	498
76. นำส่งภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.54 ก่อนโอนเงินไปต่างประเทศ	503
77. ค่าจ้างที่ปรึกษา VS ค่าสิทธิ	506
78. ใช้เครื่องหมายการค้าของเจ้าของเครื่องหมายฯ	
ในต่างประเทศ	511
79. ส่วนราชการ/หน่วยงานของรัฐจ้างบริษัทต่างประเทศ	
ผลิตอุปกรณ์ตามแบบที่ผู้ว่าจ้างกำหนด	514
80. ส่วนราชการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์	518
81. จ่ายค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์และค่าใช้จ่ายอื่น	521
82. ขอใช้ข้อมูลดาวเทียม	524
83. ขอใช้ข้อมูลทางธุรกิจที่ต้องเก็บรักษาเป็นความลับ	530
84. ขอใช้ข้อมูลจากวารสารภาษาต่างประเทศ	
ผ่านทางระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต	532

สารบัญ

85. รับข้อมูล Online	534
86. จ่ายค่าวิทยากร ค่าอบรมแบบ Online ค่าซื้อหนังสือ	540
87. จ่ายค่าบริการให้ความช่วยเหลือทางธุรกิจ	
แก่บริษัทต่างประเทศ	546
 ภาคผนวก	 550
- ประกาศกระทรวงการคลัง	
เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย	
ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร	551
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544	553



สารพันปัญหา

ภ.จ.ด.54 **vs** ภ.พ.36

ปัญหาการเสียภาษีหรือการนำส่งภาษี
กรณีที่ต้องจ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย
ต่างประเทศของผู้จ่ายเงิน นับเป็นปัญหา
ที่พบได้เป็นประจำสำหรับผู้จ่ายเงินที่ต้อง
ติดต่อกับบริษัทฯ ต่างประเทศ ซึ่งหากจะ
แยกแยะปัญหาในเรื่องดังกล่าวก็สามารถ
แยกปัญหาที่มักมีข้อสอบถามเสมอ เช่น

1. การจ่ายเงินนั้นต้องยื่น ภ.ง.ด.54 และต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 หรือไม่
2. ภ.ง.ด.54 ที่ยื่นต้องยื่นกี่เปอร์เซ็นต์ มีภาษีซ้อนต้องยื่นหรือไม่ และถ้ายื่น ภ.ง.ด.54 แล้วต้องยื่น ภ.พ.36 หรือไม่
3. ถ้ายื่นแต่ ภ.ง.ด.54 แต่ไม่ยื่น ภ.พ.36 มีความผิดหรือไม่
4. ภ.ง.ด.54 คืออะไร ภ.พ.36 คืออะไร
5. มีบ้างไหมที่ยื่นนำส่งเฉพาะ ภ.พ.36 แต่ไม่ต้องยื่น ภ.ง.ด.54
6. ถ้าไม่ยื่น ภ.พ.36 ต้องรับผิดอะไรบ้าง
7. ไม่ได้ยื่น ภ.พ.36 ต้องรอนานเท่าใดจึงจะพ้นผิด
8. ภ.ง.ด.54 ยื่นไปแล้วแต่รู้ว่าไม่ต้องยื่นจะขอคืนได้หรือไม่
9. ถ้ายื่น ภ.ง.ด.54 ไม่ครบ แต่ยื่น ภ.พ.36 เกินไป หักลบกันได้หรือไม่
10. ยื่น ภ.พ.36 ในเดือนที่จ่ายเงินเลยได้หรือไม่
11. ภ.ง.ด.54 ถ้าบริษัทต่างประเทศไม่ยอมให้หักจะออกภาษีแทนอย่างไร

ปัญหาที่ยกขึ้นมาข้างต้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งเท่านั้น และที่ผู้เขียนเคยเจอคำถาม สำหรับบางท่านยังไม่ทราบเลยว่า ภ.พ.36 คืออะไร และการจ่ายเงินไปต่างประเทศต้องยื่น ภ.พ.36 ด้วยหรือ บางท่านมาทราบเมื่อเจ้าพนักงานตรวจพบและแจ้งความผิดให้ทราบว่าที่จ่ายเงินให้ผู้ประกอบการต่างประเทศมาแล้วเป็นเวลาหลายปีไม่ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ ภ.พ.36 เลย จึงต้องรับผิมนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มย้อนหลัง ทำให้ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มจำนวนมาก

ดังนั้นจึงขอแนะนำเรื่อง ภ.ง.ด.54 และ ภ.พ.36 ในส่วนที่เป็นปัญหาต่างๆ มากล่าวในหนังสือเล่มนี้เพื่อให้ผู้ที่สนใจได้ถูกคิดขึ้นบ้างว่า ถ้าจะต้องติดต่อกับผู้ประกอบการต่างประเทศ ควรวางแผนภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับการจ่ายเงินให้ผู้ประกอบการดังกล่าวอย่างไรบ้าง

1. ภ.ง.ด.54 คืออะไร

ตามข้อ 2 (5) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19) เรื่อง กำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525 ได้กำหนดไว้ว่า

“แบบ ภ.ง.ด.54 ใช้สำหรับ

(ก) กรณีผู้ประกอบการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายไม่ว่าจะเป็นการจ่ายจากหรือในประเทศไทย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย และต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่จำหน่ายตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”

จึงเห็นได้ว่า แบบ ภ.ง.ด.54 เป็นแบบที่ใช้สำหรับการนำส่งภาษีเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินต้องหักจากเงินที่จ่ายให้บริษัทฯ ต่างประเทศตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตาม อัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของ เดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจาก รัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับการให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

องค์ประกอบที่ผู้จ่ายเงินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งจะต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่ง ประมวลรัษฎากร (ภ.ง.ด.54) แยกพิจารณาได้ดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 ผู้มีเงินได้ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

องค์ประกอบข้อนี้จะเห็นได้ว่า ถ้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยจะไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น บริษัทต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งบริษัทในเครือ ในประเทศไทยโดยบริษัทต่างประเทศเป็นผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ ถ้าผู้จ่ายเงินได้จ่าย เงินได้ให้บริษัทในเครือซึ่งเป็นบริษัทไทยก็ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบข้อนี้ ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยเช่นกัน (ส่วนจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกับกรณีจ่ายเงินให้บริษัทไทยหรือไม่ก็เป็นอีกกรณีหนึ่งซึ่งต้องพิจารณาตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ และมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร)

กรณีที่จะถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย มีข้อพิจารณาตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทฯ ต่างประเทศตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้จากการเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย ซึ่งบริษัทต่างประเศนั้นจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้จากการกำไรสุทธิ ส่วนผู้จ่ายเงินจะหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ (ไม่มีกรณีที่ต้องยื่น ภ.ง.ด.54) แต่อาจจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามแบบ ภ.ง.ด.53 ก็ได้

ตัวอย่าง บริษัท A จำกัด เป็นบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย บริษัท ม. จำกัด ได้จ้างสำนักงานสาขาของบริษัท A จำกัด ดังกล่าวให้มาซ่อมอุปกรณ์โรงงาน กรณีดังกล่าวเมื่อบริษัท ม. จำกัด จ่ายค่าจ้างให้สำนักงานสาขาต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 และนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ด้วยแบบ ภ.ง.ด.53 (ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ)

(2) ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีดังกล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

การเข้ามาประกอบกิจการของบริษัทฯ ต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่การเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขา แต่มาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศ ซึ่งกฎหมายก็ให้ถือว่าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้น

ประกอบกิจการในประเทศไทย หากการกระทำของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อเป็นเหตุให้เกิดเงินได้ในประเทศไทย ดังนั้น ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ ได้จ่ายเงินได้ให้บริษัท ต่างประเทศที่เข้าลักษณะตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากร ผู้จ่ายเงินก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวล รัษฎากร แต่อาจจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ หรือมาตรา 3 เตรล แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ก็ต้องพิจารณาในประเด็นดังกล่าวต่อไป

องค์ประกอบที่ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

องค์ประกอบที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2)-(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้บริษัท ต่างประเทศนั้น ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีและนำส่งด้วย แบบ ภ.ง.ด.54) เงินไขที่ทำให้บริษัท ต่างประเทศต้องเสียภาษีก็คือ มีเงินได้ ตามมาตรา 40 (2)-(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่เงินได้ดังนี้

เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงาน ที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณ ได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้ จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจาก การรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าเป็นหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

เงินได้ตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งภูตวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจาก พินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

เงินได้ตามมาตรา 40 (4) ได้แก่ เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับ ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วน ที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่าง ราคาได้ด่อนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกใน ราคาต่ำกว่าราคาได้ด่อน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้อง ในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของ ประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหัก ภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือ จากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วย กฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดา และมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของ บิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่า เงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก รวมทั้งเงินได้จากการขายคืนหน่วยลงทุนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวม ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ซ) เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือการครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ณ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

เงินได้ตามมาตรา 40 (5) ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เข้าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน

เงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้ช่วยนำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

เงินได้ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ดังนั้น ถ้าบริษัท ต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยมีเงินได้ตามมาตรา 40 (7) (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ต่างประเทศนั้น ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยเงินได้ตามมาตรา 40 (7) (8) ได้แก่

เงินได้ตามมาตรา 40 (7) ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

เงินได้ตามมาตรา 40 (8) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

องค์ประกอบที่ 3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เมื่อเข้าองค์ประกอบที่ 1 และ 2 แล้ว บริษัท ต่างประเทศนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งต่อกรมสรรพากรตามแบบ ภ.ง.ด.54 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น สำหรับอัตราภาษีที่บริษัท ต่างประเทศมีหน้าที่

เสียและที่ผู้จ่ายต้องหักและนำส่งเป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ทนาย 3 หมวด 3 แห่งประมวลรัษฎากร มีดังนี้

- (1) กรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) นอกจากเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ต้องเสียในอัตราร้อยละ 15 (ผู้จ่ายต้องหักและนำส่งในอัตราร้อยละ 15)
- (2) กรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ต้องเสียในอัตราร้อยละ 10 (ผู้จ่ายต้องหักและนำส่งในอัตราร้อยละ 10)

ในการที่ผู้จ่ายต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น มีปัญหาว่า ถ้าผู้จ่ายเงินไม่หักหรือหักภาษีแล้วแต่ไม่นำส่งภาษี ใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษีดังกล่าว ในเรื่องนี้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า ถ้าผู้จ่ายเงินมิได้หักและนำส่งหรือได้หักและนำเงินส่งแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้แล้วให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว

จึงเห็นได้ว่า แม้กฎหมายจะได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่การจัดเก็บภาษีกฎหมายให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีและนำส่ง และถ้าผู้จ่ายเงินไม่กระทำการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ตัวผู้จ่ายเงินจะต้องรับผิดชอบในตัวภาษีที่ไม่ได้นำส่ง ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเอาในตัวผู้จ่ายเงินได้ และนอกจากตัวภาษีแล้วยังจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13993/2555 หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลฉบับพิพาท ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 70 และมาตรา 54 แห่ง

ประมวลระงฎการ ซึ่งเป็กรณที่จำเลยมีหนังสือแจ้งให้โจทก์นำส่งภาษีเงินได้ นิติบุคคล เนื่องจากกรณบริษัท พ. จำกัด ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย มาตรา 70 แห่งประมวลระงฎการ บังคับให้บริษัท พ. จำกัด นั้นเสียภาษีให้ประเทศไทย โดยให้โจทก์ผู้จ่ายเงินได้นั้นมีหน้าที่หักภาษี เงินได้ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่ง อำเภอกองที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่ วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้ บังคับโดยอนุโลม และมาตรา 54 แห่งประมวลระงฎการ กำหนดว่า ถ้าโจทก์ซึ่ง เป็นผู้จ่ายเงินได้มิได้หักและนำส่ง หรือหักและนำส่งแล้วไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง โจทก์ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบร่วมกับบริษัท พ. จำกัด ในการเสียภาษีที่ต้องชำระ ตามจำนวนเงินที่มีได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี จำเลย อ้างว่ามีอำนาจสั่งให้โจทก์นำส่งภาษีและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมิน ฉบับพิพาทโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 70 ประกอบมาตรา 54 แห่งประมวล ระงฎการ เป็นกรณไม่จำต้องออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบได้ส่วนตามมาตรา 19 แห่งประมวลระงฎการ ดังนั้น จึงไม่มีกรณต้องพิจารณาว่าหมายเรียกตรวจสอบ ได้ส่วนดังกล่าวครอบคลุมถึงกรณแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลรายพิพาท หรือไม่ และหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนดังกล่าวขบด้วยมาตรา 19 แห่งประมวล ระงฎการ หรือไม่ อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทยต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างไร

กรณบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินให้บริษัทฯ ต่างประเทศ ดังกล่าวอยู่ในบังคับที่จะต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลระงฎการ

แต่มีคำถามกลับว่า ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ อย่างไร ในกรณีนี้ต้องพิจารณาจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องว่ามีข้อบังคับให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ซึ่งพิจารณาได้จากมาตรา 69 ทวิ มาตรา 3 เศรศ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ได้ดังนี้

1. มาตรา 69 ทวิ กำหนดไว้ว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ภาษีที่หักไว้ นี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 55 และมาตรา 59 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ดังนั้น ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยได้รับเงินได้จากรัฐบาลฯ เช่น กระทรวง ทบวง กรมต่างๆ บริษัทฯ ต่างประเทศนั้นจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 แต่ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือใครก็ตามก็ต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จะหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เนื่องจากมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร นั่นเอง

ตัวอย่างที่ 1 กรมฯ ได้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ของบริษัท A จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ โดยบริษัท A จำกัด ได้ให้กรมฯ ใช้สิทธิเมื่อกรมฯ ซึ่งเป็นส่วนราชการจ่ายค่าลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร กรมฯ ต้องหักภาษีและนำส่งในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70

แห่งประมวลรัษฎากร จะหักภาษี ณ ที่จ่าย เพียงร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะกรณีนี้บริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย

ตัวอย่างที่ 2 กรมฯ ได้ว่าจ้างบริษัทต่างประเทศให้เข้ามาเป็นที่ปรึกษาโครงการกับกรมฯ โดยบริษัทต่างประเทศได้ส่งผู้เชี่ยวชาญเข้ามาให้คำปรึกษาตลอดโครงการ กรณีนี้เมื่อกรมฯ จ่ายเงินค่าที่ปรึกษาให้บริษัทต่างประเทศ จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะบริษัทต่างประเทศได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแล้ว

2. มาตรา 3 เศรฐ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ก.ป.4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ดังนี้

(1) ข้อ 8 (3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ กำหนดไว้ว่า “ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น... (3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 เฉพาะค่าจ้างทำของที่เป็นเงินได้จากการรับเหมาก่อสร้างที่ผู้รับเหมาดำเนินการด้วยทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ ให้ใช้บังคับสำหรับสัญญาค่าจ้างที่ทำขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2530 เป็นต้นไป”

(2) ข้อ 12 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ กำหนดไว้ว่า “ให้บุคคลบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ

ต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็น การถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0”

จึงเห็นได้ว่า บริษัทฯ ต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยเป็นผู้รับจ้างตามสัญญาจ้างทำของ ผู้จ่ายเงินอยู่ในเงื่อนไขที่อาจจะต้องหัก ภาษี ณ ที่จ่าย ใน 2 กรณี คือ กรณีร้อยละ 3.0 ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมี สำนักงานสาขที่ตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทย หรือกรณีร้อยละ 5.0 ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมีได้มีสำนักงานสาขที่ตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทย ปัญหา ก็คือว่าอย่างไรจึงจะถือว่าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้นมีสำนักงานสาขที่ตั้งเป็น การถาวรในประเทศไทย ในการพิจารณาจึงต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริง กล่าวคือ ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศเข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย กรณีนี้ย่อมเห็นได้อย่างชัดเจนว่า มีสำนักงานสาขที่ตั้งเป็นการถาวรในประเทศไทย แล้ว แต่ถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศซึ่งเข้ามาประกอบกิจการรับจ้างทำของโดยมิได้ เข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้อง พิจารณาอย่างไร กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528 เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายค่าจ้างทำของให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2528 ดังนี้

“ข้อ 1 กรณีการจ่ายเงินค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้างที่ผู้ว่าจ้างจะต้อง คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งในอัตราร้อยละ 5.0 ของยอดเงิน ค่าจ้างที่จ่าย จะต้องปรากฏว่า

(1) ผู้รับจ้างต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

(2) การประกอบกิจการในประเทศไทย ของผู้รับจ้างตาม (1) จะต้องมิใช่ กรณีที่ผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย และในกรณีที่

ผู้รับจ้างมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ถือว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย คือ

- (ก) มีสำนักงานในประเทศไทยที่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง
- (ข) มีการประกอบธุรกิจอย่างอื่นนอกจากการรับจ้างทำของในประเทศไทยเป็นประจำ เช่น การซื้อขายสินค้า
- “(ค) มีการจัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อลูกจ้างในประเทศไทยตามมาตรา 65 ทรี (2) แห่งประมวลรัษฎากร”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.10/2528 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2528 เป็นต้นไป)

(3) ผู้รับจ้างตาม (1) จะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 กรณีผู้รับจ้างได้รับอนุญาตให้ประกอบธุรกิจในประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในใบอนุญาตนั้น แม้ผู้รับจ้างจะต้องจดทะเบียนการค้าในการประกอบกิจการดังกล่าว ก็ยังถือไม่ได้ว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย

ข้อ 3 กรณีผู้รับจ้างมีสถานประกอบการถาวรที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยตามความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ที่กำหนดไว้ในความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศในกรณี เช่น กรณีผู้รับจ้างส่งลูกจ้างเข้ามาติดตั้งเครื่องจักรให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยชั่วคราวระยะเวลาจำกัด กรณีดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่าผู้รับจ้างมีสำนักงานสาขาทั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย”

ดังนั้น บริษัทฯ ต่างประเทศที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ถ้ามิได้มีสำนักงานสาขาทั้งเป็นการถาวรในประเทศไทยตามที่กล่าวในคำสั่ง

กรมสรรพากรที่ ป.8/2528ฯ ผู้จ่ายเงินต้องหักภาษีในอัตราร้อยละ 5.0 ไม่ใช่หักในอัตราอื่น และไม่ต้องหักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70

ข้อสังเกต

1. กรณีผู้จ่ายเงินได้จ่ายเงินให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ในบางกรณีแม้พิจารณาตามกฎหมายภายในประเทศซึ่งได้แก่ ประมวลรัษฎากร แล้ว จะต้องหักภาษีและนำส่งตามกฎหมายที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว แต่อาจจะได้รับสิทธิประโยชน์ตามความตกลงดังกล่าวได้ ซึ่งต้องพิจารณาในแต่ละกรณีไป โดยตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ก็ได้กำหนดไว้ว่า “มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ”

ดังนั้นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทฯ ต่างประเทศนอกจากจะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ของประมวลรัษฎากรว่าจะต้องหักภาษีและนำส่งหรือไม่ ก็จะต้องพิจารณาจากความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ด้วย เพราะถ้าบริษัทฯ ต่างประเทศนั้น มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีความตกลงว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้จ่ายอาจไม่ต้องหักภาษีและนำส่งก็ได้ แม้พิจารณาตามประมวลรัษฎากรแล้วต้องหักภาษีและนำส่ง

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และเงินที่ได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวไม่ใช่เงินได้จากรับจ้างทำของ แต่เป็นเงินได้อื่น กรณีนี้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ปัญหานี้ก็ต้องกลับไปพิจารณาตามหลักทั่ว ๆ ไปว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยนั้น บริษัทฯ ต่างประเทศต้องนำรายได้ดังกล่าวมาเสียภาษีในประเทศไทย จึงต้องไปพิจารณาว่า กรณีนั้น ๆ มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี

ณ ที่จ่าย หรือไม่ ถ้ามีก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดให้
ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

ตัวอย่าง บริษัทต่างประเทศได้เข้ามาจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย
โดยประกอบกิจการให้เช่าเครื่องจักร กรณีผู้เช่าเครื่องจักรเป็นบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นจ่ายค่าเช่าเครื่องจักรให้สาขาของบริษัท
ต่างประเทศดังกล่าวต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ตามข้อ 6 ของ
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ เช่นเดียวกับกรณีที่บริษัทฯ ไทยเป็นผู้ให้เช่า
ก็จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อได้รับค่าเช่าเช่นเดียวกัน

การสืบค้นข้อมูลเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน สืบค้นได้ที่ www.rd.go.th
> ความรู้เรื่องภาษี > อนุสัญญาภาษีซ้อน

2. ภ.พ.36 คืออะไร

ตามข้อ 2 (8) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538 ได้กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ว่า “แบบ ภ.พ.36 แบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม”

ดังนั้น การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ.36 จึงเป็นการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดในเรื่องที่เกี่ยวกับการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 3 มาตรา คือ มาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 83/5 ในการขายทอดตลาด ให้ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเสีย

ให้ผู้มีหน้าที่นำส่งตามวรรคหนึ่ง นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นรายการตามแบบนำส่งภาษีที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ และกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 52 และให้นำมาตรา 54 และมาตรา 55 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ให้ผู้ทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการออกไปเสร็จรับเงินให้กับผู้ซื้อในการขายทอดตลาดและจัดทำสำเนาให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เพื่อเป็นหลักฐาน

ในกรณีที่ส่วนราชการขายทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกยึดมาตามกฎหมายโดยวิธีอื่นนอกจากการขายทอดตลาด ให้นำความในมาตรานี้มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ตามวรรคสามและวรรคสี่ ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี เว้นแต่ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ไม่ให้ถือเป็นใบกำกับภาษี