

ปัญหาข้อกฎหมาย ภาษีอากร

และการวางแผนภาษีอากร
ที่นักบัญชีและนักบริหาร

ควรทราบ

โดย...พศ.ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม
(สงวนลิขสิทธิ์)



ปัญหาข้อกฎหมาย ภาษีอากร

และการวางแผนภาษีอากร
ที่นักบัญชีและนักบริหาร
ควรทราบ



ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม

น.บ., น.ม., ประกาศนียบัตรวิชาชีพว่าความ
Graduate Diploma in Law of Taxation
ที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร
อาจารย์ผู้บรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร
และการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

- คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
หลักสูตรปริญญาโท สาขากฎหมายภาษีอากร
- คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
หลักสูตรปริญญาตรีและปริญญาโท (RE และ MRE), หลักสูตร Mini MRE,
หลักสูตรประกาศนียบัตรการประเมินธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ (GPV)
- คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น หลักสูตร MBA สำหรับผู้บริหาร
- คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง
หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร
- คณะนิติศาสตร์และคณะบัญชี มหาวิทยาลัยกรุงเทพ
- คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
- คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเอเชียอาคเนย์
- คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ (NIDA)
หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิตและศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
วิทยาการรับเชิญคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หลักสูตร ศศ.ม., น.ม., ศาลภาษีอากรกลาง, สภากนายความ ในพระบรมราชูปถัมภ์,
คณะสถาปัตยกรรมศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และองค์กรธุรกิจชั้นนำต่างๆ

**ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากร
และการวางแผนภาษีอากร
ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ**

ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากร และการวางแผนภาษีอากร ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ

โดย ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม
พิมพ์ครั้งที่ 4 : มกราคม 2569

เจ้าของ	:	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	:	ดารารัตน์ พิฆังคค
กองบรรณาธิการ	:	ศศิพินทุ อุษณีย์มาศ
พิสูจน์อักษร	:	จันทร์จิรา ชื้อพร้อม
ออกแบบปก	:	วรรณดา สนธิอนุเคราะห์
จัดรูปเล่ม	:	ประนอม เพ็ชรสมัย
ผู้ประสานงาน	:	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

ดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม.

ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากร ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ.

--พิมพ์ครั้งที่ 4.--กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2569.

472 หน้า.

1. ภาษี -- กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ. I. ชื่อเรื่อง.

343.59304

ISBN 978-616-302-546-3

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0700 ต่อ 713 โทรสาร (02) 555-0728

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามทำซ้ำ ดัดแปลง คัดลอกหรือลอกเลียนแบบ ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ รวมทั้งการจัดเก็บ ถ่ายทอด ไม่ว่ารูปแบบหรือวิธีการใดๆ
ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ การถ่ายภาพ การบันทึก หรือวิธีการอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

คำนำ

(พิมพ์ครั้งที่ 4)

หนังสือ “ปัญหาข้อกฎหมายภาษีและการวางแผนภาษีอากรที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ” เล่มนี้ ได้รับการตอบรับที่ดีจากนักบริหารที่ต้องการเห็นภาพรวมของภาษีอากรซึ่งเป็นต้นทุนสำคัญของการประกอบธุรกิจ นักบัญชีที่ต้องการเรียนรู้กฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นนักบัญชีภาษีอากรที่ดี และนักกฎหมายที่ควรรู้กฎหมายภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการให้คำปรึกษากฎหมายและการตีความปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากร

การจัดพิมพ์ครั้งที่ 4 นี้ ผู้เขียนปรับปรุงและแก้ไขเพิ่มเติมเนื้อหาและกรณีศึกษาให้ทันสมัยเพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ข้อกฎหมายภาษีอากรในยุคเทคโนโลยีดิจิทัล/AI

คุณความดีของหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนขอมอบแด่บิดาของผู้เขียน ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อดีตประธานศาลอุทธรณ์, ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, ผู้พิพากษาศาลฎีกา และผู้พิพากษาอาวุโสในศาลอุทธรณ์ชำนาญพิเศษ แผนกคดีภาษีอากร ปัจจุบันดำรงตำแหน่งนายกสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ ซึ่งเป็นผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ทางภาษีอากรและเป็นแรงบันดาลใจให้ผู้เขียนศึกษาและปฏิบัติงานด้านภาษีอากร และขอกราบขอบพระคุณมารดาของผู้เขียน อาจารย์วิรุณลักษณ์ ตราชูธรรม (ข้าราชการครูบำนาญ) ซึ่งเป็นต้นแบบในการเป็นแม่พิมพ์ของชาติให้แก่ผู้เขียน ทำให้ผู้เขียนรู้จักความเป็นครูทั้งจิตและวิญญาณ.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุจลักษณ์ ตราชูธรรม

คำนำ

(พิมพ์ครั้งที่ 3)

ภายหลังการจัดพิมพ์ทั้งสองครั้ง ผู้เขียนได้รับการตอบรับจากผู้อ่านทั้งในองค์กรธุรกิจ คณาจารย์ นิสิต นักศึกษา และบุคคลทั่วไป ที่ให้ความสนใจกับรูปแบบและเนื้อหาการเขียนที่ผู้เขียนนำกรณีศึกษา (Case Study) มาเสนอ ประกอบกับการอธิบายหลักเกณฑ์ข้อกฎหมายภาษีอากรแบบเข้าใจง่าย และเมื่อได้รับแจ้งจากสำนักพิมพ์ว่าหนังสือขาดตลาดและมีความต้องการจากผู้อ่าน ผู้เขียนจึงได้ปรับปรุงและแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้หนังสือเล่มนี้มีความทันสมัย ก้าวทันสถานการณ์ทั้งทางด้านข้อกฎหมายและตัวอย่างกรณีศึกษาในยุคสมัยปัจจุบัน หวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาและการปฏิบัติงานของท่านผู้อ่านทุกท่าน

ขอกราบขอบพระคุณบิดาของผู้เขียน ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม อดีตประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ประธานศาลอุทธรณ์ ประธานแผนกคดีเลือกตั้งในศาลฎีกา ผู้พิพากษาศาลฎีกา และผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ แผนกคดีภาษีอากร ซึ่งปัจจุบันดำรงตำแหน่ง นายกสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าของท่านในการให้คำแนะนำ ให้ความรู้ และถ่ายทอดประสบการณ์การทำงานทางด้านภาษีอากรของท่านตลอดระยะเวลามากกว่า 40 ปี ทำให้ผู้เขียนมีข้อมูลและความรู้ที่ทรงคุณค่าจากประสบการณ์ตรงของผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรเพื่อนำมาถ่ายทอดไว้ในหนังสือเล่มนี้

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม

คำนำ

(พิมพ์ครั้งที่ 2)

ในการพิมพ์ครั้งนี้ ผู้เขียนได้แก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้หนังสือเล่มนี้มีความทันสมัย
สามารถใช้ในการศึกษาและปฏิบัติงานได้ตามความเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย
ธุรกิจ การบริหารและการบัญชี.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุจลักษณ์ ตราชูธรรม

คำนำ

(พิมพ์ครั้งที่ 1)

หนังสือเล่มนี้เกิดขึ้นจากการที่ผู้เขียนได้รับเชิญให้บรรยายวิชา “การวางแผนภาษีอากร” (Tax Planning) และวิชา “สัมมนาการภาษีอากร” (Taxation Seminar) ให้แก่นักศึกษาปริญญาตรี และปริญญาโท คณะบริหารธุรกิจ คณะบัญชีและคณะนิติศาสตร์ ในมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชน ผู้เขียนจึงนำความรู้และประสบการณ์จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากรซึ่งได้พบปัญหาที่ผู้บริหารไม่เข้าใจขั้นตอนการปฏิบัติงานของนักบัญชีภาษีอากร และกรณีที่นักบัญชีและนักกฎหมายไม่ทราบหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของกฎหมายภาษีอากร มาเป็นหัวข้อในการบรรยายให้ความรู้แก่นักศึกษาและผู้สนใจศึกษาทั่วไป ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการสร้างความรู้และความเข้าใจที่ตรงกัน และเพื่อความสะดวกในการกำหนดนโยบายของฝ่ายบริหาร ตลอดจนความร่วมมือในการปฏิบัติงานระหว่างนักกฎหมาย นักบัญชี และนักบัญชีภาษีอากร

ผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์แก่นิสิต นักศึกษา นักบัญชี นักบัญชีภาษีอากร นักกฎหมาย ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ประกอบการโดยทั่วไป คุณความดีและประโยชน์ของหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนขอมอบแต่บิดาของผู้เขียน ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นผู้ประสิทธิ์ประสาทความรู้และเป็นแรงบันดาลใจให้ผู้เขียนได้ศึกษาและปฏิบัติงานด้านภาษีอากร และขอกราบขอบพระคุณมารดาของผู้เขียน อาจารย์วิรุณลักษณ์ ตราชูธรรม (ข้าราชการครูบำนาญ) ซึ่งเป็นต้นแบบในการเป็นแม่ของลูกและแม่พิมพ์ของชาติให้แก่ผู้เขียน ทำให้ผู้เขียนรู้จักความเป็นครูทั้งจิตและวิญญาณ ท้ายนี้ ขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกสถาบันการศึกษาที่ได้มอบวิชาความรู้ที่ทำให้ผู้เขียนนำมาใช้เพื่อการดำรงชีพ และมีโอกาสถ่ายทอดให้แก่บุคคลอื่น และขอบคุณนิสิต นักศึกษา รวมถึงผู้เข้าอบรมสัมมนา และผู้ร่วมปฏิบัติงานทุกท่านที่ทำให้ผู้เขียนมีเรื่องราวและประสบการณ์ดีๆ นำมาถ่ายทอดในหนังสือเล่มนี้.

**บทที่ 1 ความสำคัญของการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)
ที่มีผลต่อการประกอบธุรกิจ 13**

1. กรณีศึกษา	15
1.1 กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536 (คดี อายิโนะโมะไตะ)	15
1.2 กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 (คดี Pizza Hut)	19
1.3 กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 850/2547 (ป่าตองบีชโฮเทล (ฎุเกีต))	23
2. หลักการวางแผนภาษีอากร	31
3. บทสรุป	34

**บทที่ 2 ปัญหาความแตกต่างของสัญญาทางธุรกิจ
ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ 35**

1. ความแตกต่างระหว่างสัญญาผลิตเพื่อจำหน่าย (ขายสินค้า) กับสัญญารับจ้างผลิต (จ้างทำของ)	37
2. ความแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าพื้นที่กับสัญญาให้บริการใช้พื้นที่	49
3. ความแตกต่างระหว่างสัญญาจ้างออกแบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ กับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์	70
4. บทสรุป	86
5. ตารางสรุปภาระภาษีของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ	87

**บทที่ 3 ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีในการแยก/ไม่แยก
สัญญาในทางธุรกิจ 88**

1. การแยก/ไม่แยกสัญญาในธุรกิจขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง	89
2. การแยก/ไม่แยกสัญญาในธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และให้บริการต่างๆ	94
3. การแยก/ไม่แยกสัญญาในธุรกิจขายบ้านพร้อมที่ดิน	104
4. บทสรุป	112

บทที่ 4 ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีธุรกิจระหว่างประเทศ 114

1. กลยุทธ์การใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) 116
อัตราภาษีในกลุ่มประเทศอาเซียน 147
2. กลยุทธ์การเลือกประเภทของสัญญาให้ถูกต้อง 148
3. กลยุทธ์การแยกสัญญาธุรกิจระหว่างประเทศ 156
4. ไม่ทำสัญญาที่เป็นการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) 168
5. บทสรุป 175

บทที่ 5 ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) และกิจการร่วมทำ (Consortium) 178

1. ลักษณะของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) 180
2. ภาวะภาษีของกิจการร่วมค้า (Joint Venture) 186
3. ภาวะภาษีของเงินส่วนแบ่งกำไร/เงินปันผล 187
4. กิจการร่วมทำ (Consortium) 193
5. บทสรุป 196

บทที่ 6 ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีในธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ 198

1. หลักการวางแผนภาษีในธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์ 199
2. ภาวะภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ 204
3. กลยุทธ์การวางแผนภาษีในธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ 255
4. การจัดทำแผนภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์ 293
5. การปฏิบัติตามแผนภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์ (Implementation) 293
6. การประเมินผลการปฏิบัติตามแผนภาษี (Evaluation) 294
7. บทสรุป 294

บทความ เรื่อง “ประเด็นภาษีเปรียบเทียบการรับโอน/การขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นมรดก กรณีเจ้ามรดกตายก่อนและหลังจาก พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีผลใช้บังคับ” 295

บทที่ 7 การวางแผนภาษีธุรกิจให้เข้าอสังหาริมทรัพย์ 329

1. รูปแบบธุรกิจให้เข้าอสังหาริมทรัพย์ 330
2. หลักการวางแผนภาษีธุรกิจให้เข้าอสังหาริมทรัพย์ 331
3. กลยุทธ์การให้เข้าสร้าง 376
4. บทสรุป 387

บทที่ 8 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 388

1. บทนำ 389
2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกในประเทศไทย 396
3. กรณีไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีการรับมรดก (มาตรา 3) 397
4. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558 399
5. ผู้ได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก 400
6. ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก 401
7. มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก 401
8. การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน 402
9. อัตราภาษีที่จัดเก็บ 402
10. การยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก 406
11. ผลของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ 409
12. ผลการประเมิน 409
13. การผ่อนชำระภาษี 409
14. อำนาจยึด อายัด ขายทอดตลาด 410
15. การอุทธรณ์ภาษีการรับมรดก 410
16. บทกำหนดโทษ 411
17. บทสรุป 412

บทที่ 9 ตัวอย่างแผนภาษีธุรกิจโรงแรม 413

1. ชื่อของแผน 415
2. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของแผน 416
3. รูปแบบการจัดองค์กรธุรกิจ 417

สารบัญ

4. ลักษณะและขั้นตอนการดำเนินธุรกิจ	420
5. ระบบบัญชีและระบบเอกสารของธุรกิจโรงแรม	422
6. ภาษีอากรแต่ละประเภทและค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่ธุรกิจโรงแรมต้องเสีย	427
7. กลยุทธ์ที่จะทำให้การวางแผนภาษีอากรของธุรกิจโรงแรมประสบความสำเร็จ	427
8. แผนการเสียภาษีอากรของธุรกิจโรงแรม	435
9. บทสรุป/ข้อเสนอแนะ	440
10. ผู้รับผิดชอบแผน	442

บทที่ 10 ตัวอย่างแผนภาษีธุรกิจโฆษณา 443

1. ชื่อแผน	444
2. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของแผน	444
3. รูปแบบการจัดองค์กร	444
4. ลักษณะและขั้นตอนการดำเนินธุรกิจ	448
5. ระบบบัญชีและระบบเอกสารของกิจการ	454
6. ภาษีอากรที่ธุรกิจโฆษณาต้องเสีย	459
7. กลยุทธ์ที่จะทำให้การวางแผนภาษีอากรของกิจการที่จะวางแผนภาษีอากรให้ประสบความสำเร็จ	462
8. แผนการเสียภาษีอากรของธุรกิจโฆษณา	464
9. บทสรุป	465
10. ผู้รับผิดชอบแผน	466

บรรณานุกรม 468

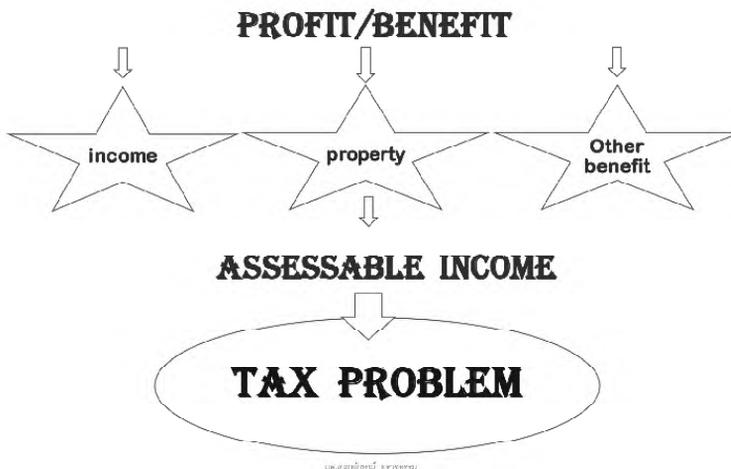
บทที่

1

ความสำคัญของการวางแผนภาษีอากร
(Tax Planning)
ที่มีผลต่อการประกอบธุรกิจ

ในการประกอบธุรกิจ สิ่งที่ผู้ประกอบการมุ่งประสงค์คือผลประโยชน์ (Benefit) หรือผลกำไร (Profit) ซึ่งไม่ว่าจะมาในรูปแบบของเงินได้ (Income) ทรัพย์สิน (Properties) หรือประโยชน์อย่างอื่น (Other Benefit) ที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ล้วนแต่ก่อให้เกิดสิ่งที่เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งเป็นเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย

ด้วยเหตุดังกล่าว ก่อนการประกอบการหรือประกอบธุรกิจ หรือในระหว่างการประกอบธุรกิจหรือจะเลิกประกอบธุรกิจ หรือแม้แต่ก่อนมีเงินได้ ผู้ประกอบการหรือผู้มีเงินได้จึงควรพิจารณาประเด็นปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) ซึ่งหมายถึง การเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน ตามกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันหาวิธีการในการประหยัดภาษีหรือไม่ต้องเสียภาษี โดยขอด้วยกฎหมายและไม่ขัดต่อจริยธรรม¹ ซึ่งในฐานะนักบริหารก็ต้องให้ความสำคัญกับประเด็นปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการกำหนดนโยบายและการบริหารจัดการธุรกิจ และในฐานะนักบัญชีภาษีอากรที่ต้องทำงานให้แก่ผู้ประกอบการก็ต้องให้ความสำคัญกับประเด็นปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวเช่นเดียวกัน (ศึกษาความหมายของการวางแผนภาษีอากรเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 6)



¹ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, ตุลาคม 2553), หน้า 2.

1. กรณีศึกษา

กรณีศึกษาต่อไปนี้เป็นตัวอย่างความสำคัญของประเด็นปัญหาภาษีอากร
และการวางแผนภาษีอากร

1.1 กรณีศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536 (คดี อายิโนะโมะไตะ)



ข้อเท็จจริง

บริษัท อ. ประกอบกิจการผลิตผงชูรสเพื่อจำหน่าย ได้ทำสัญญากับบริษัท อ.เซลล์ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือ ให้บริษัท อ.เซลล์ จัดจำหน่ายผงชูรสให้ โดยบริษัท อ.เซลล์ จะได้รับค่าตอบแทนในการบริหารจัดการการขายผงชูรสดังกล่าว เรียกว่า ค่าคอนซายน์เมนท์ฟี่ (Consignment Fee) ในอัตราคงที่แน่นอนตายตัวทุกเดือน เช่น เดือนละ 10 ล้านบาท

ทั้งนี้ ไม่ว่าบริษัท อ.เซลล์ จะขายผงชูรสได้มากน้อยเพียงใด

นอกจากนี้ เพื่อให้บริษัท อ.เซลล์ ไม่คิดค่าตอบแทนในการขายผงชูรสมากขึ้น บริษัท อ. จะต้องนำรถบรรทุกจำนวน 60 คัน มาให้บริษัท อ.เซลล์ ใช้ในการขนส่งผงชูรสให้แก่ลูกค้า มิฉะนั้น อ.เซลล์ จะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ จัดจ้าง หรือเช่ารถบรรทุกมาใช้ ซึ่งทำให้ต้องเรียกเก็บค่าบริการจากบริษัท อ. เพิ่มขึ้น

หลังจากทำสัญญาแล้วมีการปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว

ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรได้ตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลบริษัท อ.เซลล์ อ้างว่าการได้ใช้รถบรรทุกฟรีถือว่าเป็นบริษัท อ.เซลล์ มีเงินได้เกิดขึ้น

บริษัท อ.เซลล์ อุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

บริษัท อ.เซลล์ อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยฟ้องกรมสรรพากรกับพวก เป็นจำเลย

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษายกฟ้อง

บริษัท อ.เซลล์ อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ประเด็นปัญหา

การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “การที่บริษัท อ.เซลล์ ได้ใช้ประโยชน์จากรถบรรทุก โดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนให้แก่บริษัท อ. ถือว่าบริษัท อ.เซลล์ ได้รับประโยชน์ที่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งอยู่ในความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และถือเป็นส่วนหนึ่งของ “รายได้” ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย พิพากษายืน” (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536)

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 39 “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษี ในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินได้ค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้.....

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536

บริษัท อ.เชลล์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์

กรมสรรพากรกับพวก จำเลย

โจทก์ประกอบการค้าประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้า โดยรับฝากขายสินค้าคงจุกและผลิตภัณฑ์ผลพลอยได้ต่างๆ จากการผลิตจุกจุกให้แก่บริษัท อ. โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นเงิน ซึ่งเรียกว่า “ค่าบริการดำเนินการจัดธุรกิจให้กับผู้อื่น” หรือ คอนซายน์เมนท์ฟี (Consignmentfee) เป็นรายเดือนตามอัตราแน่นอนที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยไม่ค้ำจนถึงยอดขายสินค้าว่าจะเป็นจำนวนเท่าใด จึงเป็นกรณีพิเศษแตกต่างไปจากการเป็นตัวแทนนายหน้าตามธรรมดา และการที่โจทก์รับสินค้าฝากขายดังกล่าวนี้โจทก์ได้รับเปอร์เซ็นต์การขายเป็นค่าตอบแทน แสดงว่า ตามปกติธรรมดาค่าตอบแทนย่อมคิดตามผลของงาน กล่าวคือ ค่าตอบแทนขึ้นอยู่กับปริมาณสินค้าที่จำหน่ายไป ถ้าจำหน่ายได้มาก ค่าตอบแทนย่อมสูงขึ้น แต่หากโจทก์จำหน่ายสินค้าที่รับฝากจากบริษัท อ. มากขึ้นไม่ว่าจำนวนเท่าใด โจทก์ก็จะได้ค่าตอบแทนมากขึ้น ซึ่งเหตุที่มีการกำหนดค่าตอบแทนแน่นอนตายตัวก็เนื่องจากบริษัท อ. ได้มอบรถยนต์ของตนจำนวน 60 - 70 คันต่อเดือนให้โจทก์ใช้เป็นยานพาหนะในการจำหน่ายสินค้าโดยไม่เสียค่าตอบแทนนั่นเอง อันเป็นเครื่องชี้ว่า หากบริษัท อ. ไม่ได้ให้รถยนต์โจทก์ใช้โดยไม่เสียค่าตอบแทนแล้ว โจทก์จะต้องมีรายจ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะในการประกอบกิจการ และย่อมเป็นการแน่นอนว่าการกำหนดค่าบริการหรือค่าตอบแทนอันเป็นรายรับหรือเงินได้ของโจทก์จะต้องสูงขึ้น เพราะต้องคิดคำนวณต้นทุนในเรื่องยานพาหนะเพิ่มขึ้นและคงไม่กำหนดค่าตอบแทนเป็นจำนวนแน่นอนตายตัวเช่นนี้

ดังนั้น การที่บริษัท อ. ได้ให้โจทก์ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนนั้น จึงเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่บริษัท อ. ให้แก่โจทก์นอกเหนือไปจากค่าตอบแทนที่กำหนดไว้เป็นตัวเงินตายตัวตามสัญญา ถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่โจทก์กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะต้องนำมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย

ข้อคิดเห็น

จากกรณีศึกษาข้างต้นเห็นได้ว่าในการทำสัญญาทางธุรกิจ ผู้ประกอบการจะคำนึงถึงแต่ผลประโยชน์ต่างตอบแทนในทางธุรกิจหรือความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทในเครือแต่เพียงอย่างเดียวไม่ได้ ผู้ประกอบการหรือคู่สัญญาพึงต้องระมัดระวังการให้ประโยชน์ในลักษณะต่างๆ แก่กันด้วย แม้ประโยชน์ดังกล่าวนั้นอาจไม่ใช่จำนวนเงินหรือรายได้เป็นตัวเลข หรือไม่ใช่การให้ทรัพย์สินกัน เพราะการให้ประโยชน์ที่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน ก็ทำให้ฝ่ายที่รับประโยชน์มีภาระภาษีเกิดขึ้นได้

นอกจากนี้ในบางกรณีฝ่ายผู้ให้ประโยชน์ก็อาจถูกตรวจสอบประเมินภาษีจากกรมสรรพากร โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ได้ ถ้าเป็นการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย แต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (4) “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

ด้วยเหตุดังกล่าว ผู้ประกอบธุรกิจหรือผู้บริหารธุรกิจ จึงควรระมัดระวังการกำหนดผลประโยชน์ในทางธุรกิจ ซึ่งอาจเข้าข่ายเป็นประโยชน์ในทางภาษีอากร และต้องเสียภาษี และในฐานะนักกฎหมายของผู้ประกอบธุรกิจก็พึงระมัดระวังการร่างถ้อยคำในสัญญาในลักษณะดังกล่าว ส่วนนักบัญชีภาษีอากรควรมีส่วนร่วมในการพิจารณาและให้ข้อคิดเห็นว่าเป็นประโยชน์ในลักษณะดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมิน และเป็นรายได้ในทางภาษีอากรและควรพิจารณาปรับเปลี่ยนการให้ประโยชน์ในลักษณะดังกล่าวหรือไม่ เช่น ฝ่ายผู้ให้ใช้ประโยชน์ควรมีการคิดค่าตอบแทนจากการให้ใช้ประโยชน์ เพราะแม้จะเป็นรายได้ของผู้ให้ใช้ประโยชน์ แต่ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายของฝ่ายผู้รับประโยชน์ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน หรือหากต้องการให้ใช้ประโยชน์โดยไม่มีกรคิดค่าตอบแทน ฝ่ายผู้รับประโยชน์ก็ควรนำประโยชน์ดังกล่าวมาคำนวณและบันทึกเป็นรายได้ในทางภาษีอากรเพื่อไม่ให้มีปัญหากฎการตรวจสอบและประเมินภาษีพร้อมเบาะรับและเงินเพิ่มดังเช่นกรณีบริษัท อ.เซลล์ ดังกล่าว

1.2 กรณีศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 (คดี Pizza Hut)



ข้อเท็จจริง

บริษัท P (Franchisor) จดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ทำสัญญาอนุญาตให้บริษัท ดี (Franchisee) ซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทยใช้สิทธิในแฟรนไชส์พิซซ่าฮัท (Franchise Agreement) โดยบริษัท ดี ต้องจ่ายค่าแฟรนไชส์ขั้นต้นเป็นจำนวนเงิน 90,000 ดอลลาร์สหรัฐ และต้องจ่ายค่าบริการรายไตรมาสในอัตราร้อยละ 4 ของยอดขายในแต่ละไตรมาสให้บริษัท P ด้วย

นอกจากนี้ ตามเงื่อนไขข้อตกลงในสัญญา บริษัท ดี ต้องใช้งบประมาณและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5% ของยอดขายรวม โดยบริษัท P เป็นผู้พิจารณาเนื้อหาวัสดุ และรูปแบบในการโฆษณา และมีอำนาจตัดสินใจการทำโฆษณาดังกล่าวแต่เพียงฝ่ายเดียว

เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่มบริษัท ดี

บริษัท ดี อุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์
บริษัท ดี อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางโดยฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษายกฟ้อง
บริษัท ดี อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ประเด็นปัญหา

การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ข้อด้วยกฎหมายหรือไม่

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “การที่บริษัท ดี ต้องจัดทำโฆษณาส่งเสริมการขายภายใต้แบรนด์พิชซ่าของบริษัท P นั้น แม้เป็นธรรมเนียมประเพณีในทางธุรกิจที่บริษัท ดี ผู้รับแฟรนไชส์ต้องดำเนินการจัดทำโฆษณาอยู่แล้ว แต่จากเนื้อหาของสัญญาดังกล่าว กำหนดให้บริษัท ดี ต้องนำยอดขายจำนวน 3.5% มาจัดทำบโฆษณาส่งเสริมการขาย และให้อำนาจกับบริษัท P เพียงบริษัทเดียวในการพิจารณาเนื้อหา วัสดุ และรูปแบบการโฆษณา จึงถือว่าบริษัท P ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการโฆษณาดังกล่าว และถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ค่าแฟรนไชส์ที่บริษัท P ได้รับจากบริษัท ดี และโดยเหตุที่บริษัท P เป็นนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่ใช่สำนักงานสาขาในประเทศไทยและไม่มีตัวแทนประกอบกิจการในประเทศไทย) เมื่อบริษัท P ได้รับรายได้ค่าแฟรนไชส์ทั้งในส่วนของค่าแฟรนไชส์ขั้นต้น ค่าบริการรายไตรมาส และประโยชน์จากการโฆษณาดังกล่าว บริษัท ดี ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวและเป็นผู้ให้ประโยชน์กับบริษัท P จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ในอัตรา 15% และนำส่งกรมสรรพากรท้องถิ่นภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงข้อด้วยกฎหมายพิพาทยกขึ้น”

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 70 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

นอกจากนี้ การที่บริษัท P อนุญาตให้บริษัท ดี ในประเทศไทยใช้สิทธิใน แพรนไฮส์ ถือว่าบริษัท P ให้บริการในราชอาณาจักรแก่บริษัท ดี ตามความหมายของ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสาม ประกอบมาตรา 77/1 (10) บริษัท ดี ผู้รับ บริการจึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2) ตาม แบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ให้บริษัท P

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 77/1 (10) "บริการ" หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์ อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

มาตรา 77/2 "การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ
- (2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึงบริการที่ทำในราชอาณาจักร โดย ไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศ หรือในราชอาณาจักร (วรรคสอง)

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร (วรรคสาม)"

มาตรา 83/6 "เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการ ดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

- (1)

(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้น ในราชอาณาจักร"

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552

บริษัท ด. จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

แม้สัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่น ๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อปปี้ไรต์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) การโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. เจ้าของแฟรนไชส์เป็นข้อตกลงที่กำหนดให้โจทก์ต้องปฏิบัติภายใต้การควบคุมและดุลพินิจของบริษัทดังกล่าวโดยเฉพาะ โจทก์ในฐานะผู้รับแฟรนไชส์ไม่มีอิสระที่จะทำการโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาตามที่โจทก์ต้องการ ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ แม้โจทก์จะมีได้จ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงก็ตาม แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ที่บริษัทดังกล่าวได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 การที่โจทก์ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ก็เพื่อตอบแทนการที่บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแฟรนไชส์ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับประโยชน์หรือ “เงินได้พึงประเมิน” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์นอกเหนือจากที่ได้ตกลงไว้ในสัญญา เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งก๊อปปี้ไรต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) การที่โจทก์จ่ายเงินค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) ให้แก่บริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โจทก์ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท พ. ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร คำว่าเงินได้พึงประเมินที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70 ต้องถือตามความหมายที่มาตรา 39 ได้กำหนดนิยามเอาไว้ ซึ่ง “...ให้หมายความรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...ด้วย” แม้มาตรา 70 จะมีได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้หมายความรวมถึงประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับก็ตาม

ข้อคิดเห็น

จากกรณีศึกษาข้างต้นเป็นอีกกรณีศึกษาหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่า การระบุประโยชน์ที่อาจคำนวณได้เป็นเงิน ต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินและเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้บริษัท P ไม่ได้รับเป็นตัวเงิน แต่ก็ได้รับประโยชน์จากการที่ไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาเอง ค่าโฆษณาจำนวน 3.5% ของยอดขายที่บริษัท ดี นำไปหักเป็นค่าใช้จ่าย จึงถือเป็นเงินได้ของบริษัท P ด้วย

อย่างไรก็ตาม หากไม่มีการระบุจำนวนตัวเลขค่าใช้จ่ายในการจัดทำโฆษณา และไม่ให้ผู้ให้แฟรนไชส์ (Franchisor) มีอำนาจพิจารณาเนื้อหา วัสดุ และรูปแบบของการโฆษณา น่าจะไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มอันเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัท P ผู้ให้แฟรนไชส์ที่จะเสียภาษีแต่อย่างใด

(ศึกษาเพิ่มเติม : “คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุเรื่องผู้รับแฟรนไชส์ออกค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายถือเป็นเงินได้ของผู้ให้แฟรนไชส์หรือไม่” โดย ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรรม และ ผศ.ดุยลักษณ์ ตราวุฒธรรม)

1.3 กรณีศึกษาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 850/2547 (ป่าตองบีชโฮเทล(ภูเก็ต))



ข้อเท็จจริง

บริษัท ป. กำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์การจ่ายเงินโบนัสให้แก่พนักงานของบริษัทฯ ไว้ในระเบียบสวัสดิการของบริษัทฯ โดยระบุว่า “ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทฯ มีผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จะจัดสรรเงิน 20% ของผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแบ่งจ่ายเป็นโบนัสให้แก่พนักงาน”

ปรากฏว่า ในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2558 บริษัทฯ มีผลกำไร 100 ล้านบาท บริษัทฯ จึงนำผลกำไร 20 ล้านบาท มาแบ่งจ่ายเป็นโบนัสให้แก่พนักงานของบริษัทฯ และหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ

กรมสรรพากรประเมินภาษีบริษัทฯ โดยอ้างว่าผลกำไร 20 ล้านบาทเป็นรายจ่าย ต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

บริษัทฯ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

บริษัทฯ อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์

กรมสรรพากรอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ประเด็นปัญหา

การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่?

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “การจ่ายเงินโบนัสของโจทก์เป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี เพราะเป็นการใช้ผลกำไรเป็นฐานในการกำหนดการจ่ายเงินโบนัสของโจทก์ จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตรี การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย พิพากษากลับให้ยกฟ้องโจทก์”

คำว่า “ผลกำไร” มาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้ใช้คำว่า “กำไรสุทธิ” ฉะนั้น จึงมีความหมายกว้าง การกำหนดรายจ่ายจากผลกำไรจึงเป็นผลกำไรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณขึ้นและใช้ผลกำไรจากการคำนวณขึ้นนั้นเป็นฐานในการกำหนดรายจ่ายประเภทนี้ขึ้นโดยไม่จำเป็นจะต้องเป็นกำไรสุทธิในการเสียภาษีของกิจการ²

² ศิริพร ปิตรีกษ์พงษา, กัมปนาท บุญรอด, บทความเรื่อง “รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว” สรรพากรสารสิน ปีที่ 57 ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2553.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 850/2547

บริษัท ป. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

การจ่ายเงินโบนัสของโจทก์เป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เพราะเป็นการใช้ผลกำไรเป็นฐานในการกำหนดการจ่ายโบนัสของโจทก์ จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (19) โจทก์ไม่สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิได้ เงินเพิ่มเกิดจากการไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ผู้ชำระภาษีจึงต้องเสียเงินเพิ่ม และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 มิได้บัญญัติให้ศาลมีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มนี้ได้ การพิจารณาให้ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเท่าใด เพียงไรนั้น เป็นดุลพินิจของศาลที่จะกำหนดให้ เมื่อศาลภาษีอากรกลางเห็นว่าจำเลยขณะคดีเกือบเต็มฟ้องจึงพิจารณาให้ค่าฤชาธรรมเนียมเป็นพับ ย่อมเป็นการสมควรแล้ว

ข้อคิดเห็น

จากกรณีศึกษาข้างต้น การกำหนดจ่ายเงินโบนัส รวมถึงค่าตอบแทนใดๆ ในทางธุรกิจ ฟังต้องระมัดระวังไม่กำหนดการจ่ายโดยอิงกับผลกำไร ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการ กำไรสุทธิ หรือกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี เพราะรายจ่ายในลักษณะดังกล่าวแม้มีการจ่ายไปจริงในทางบัญชี แต่ก็ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในทางภาษีอากร ไม่อาจนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในกรณีที่นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ต้องบวกกลับเป็นรายได้ ทำให้ต้องเสียภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

หมายเหตุ :

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4127/2530

การคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2520 โจทก์หักค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งเป็นเงินค่าธรรมเนียมการบริหารงานให้แก่บริษัทที่รับบริหารงานให้โจทก์ เป็นเงิน 3,798,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินให้ถือเป็นรายจ่ายได้เพียง 300,000 บาท แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งหมดและมีคำสั่งให้โจทก์เสียภาษีเพิ่มและเงินเพิ่มอีกรวม 78,210.44 บาท นั้น เมื่อโจทก์ได้ยื่นฟ้องเป็นอีกคดีหนึ่งจึงไม่ชอบที่จะพิจารณาในคดีนี้อีก การที่ใบหุ้นสูญหายทำให้สิทธิในการเป็นผู้ถือหุ้นระงับหรือหมดไปไม่ สิทธิในหุ้นของโจทก์มีอย่างใดก็คงมีอยู่อย่างนั้น ดังนี้โจทก์จะตีราคาหุ้นสำหรับใบหุ้นที่หายแล้วลงจำหน่ายเป็นหนี้สูญเพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) หาได้ไม่

ค่าบริการเพิ่ม (Incentive Fee) ซึ่งโจทก์จะต้องจ่ายให้แก่บริษัทที่รับบริหารงานให้โจทก์โดยมีข้อตกลงกันว่า โจทก์จะต้องจ่ายให้เป็นเงินจำนวนเท่ากับเงินที่โจทก์มีพอ หลังจากที่ได้อำนาจเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตราร้อยละ 30 ของทุนที่จดทะเบียนแล้วอันเป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ (19) จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509

การจ่ายบำเหน็จกรรมการของบริษัทที่กำหนดให้จ่ายได้ไม่เกิน 1 ใน 10 ของเงินปันผล หรือไม่เกินร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิ แล้วแต่อย่างไหนจะน้อยกว่า และเงินรางวัลเจ้าหน้าที่ซึ่งบริษัทจะจ่ายให้เป็นรายตัวตั้งแต่ร้อยละ 0.10 ถึง 2.00 ของกำไรสุทธินั้นเป็นเงินที่กำหนดให้จ่ายโดยคำนวณจากกำไรสุทธิ *แม้ไม่ได้ระบุว่าให้จ่ายจากกำไรสุทธิ ก็มีผลในทางกฎหมายและในทางปฏิบัติเหมือนกับกรณีที่ระบุให้จ่ายจากเงินกำไรสุทธินั่นเอง* จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามความในมาตรา 65 ตริ (19) (ประชุมใหญ่ ครั้งที่ 14/2509)

(3) เลขที่หนังสือ : กค 0702/2311

วันที่ : 18 เมษายน 2554

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล
กรณีรางวัลตอบแทนพนักงานและพนักงานรับเหมาจ้าง

ข้อกฎหมาย : มาตรา 40 (1) มาตรา 50 (1) และมาตรา 65 (19) แห่ง
ประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

บริษัทฯ ได้มีนโยบายจ่ายเงินรางวัลตอบแทนประจำปี 2553 เพื่อกระตุ้นให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงาน ลดงานเสียจากการผลิต และเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายคุ้มครองแรงงานที่กำหนดไว้ว่า สวัสดิการที่จัดให้กับพนักงานของบริษัทฯ จะต้องจัดให้กับพนักงานรับเหมาแรงงานด้วย ดังนั้น จึงกำหนดให้ทุกคนที่ปฏิบัติงานในบริษัทฯ มีสิทธิได้รับเงินค่าตอบแทนโดยจ่ายเงินให้กับพนักงานรับเหมาแรงงานโดยไม่ผ่านบริษัทรับเหมาแรงงานคู่สัญญา เนื่องจากบริษัทฯ ต้องการที่จะจูงใจให้พนักงานรับเหมาแรงงานนั้นมีกำลังใจที่จะปฏิบัติงานร่วมกับบริษัทฯ นานๆ เพื่อลดปัญหาการลาออก และเข้าใหม่ของพนักงานซึ่งมีผลเสียต่อกระบวนการผลิต และให้พนักงานรับเหมาแรงงานมีสวัสดิการเหมือนหรือใกล้เคียงกับพนักงานประจำของบริษัทฯ ด้วย ดังนั้น พนักงานและพนักงานรับเหมาแรงงานในบริษัทฯ หากอยู่ในเงื่อนไขที่กำหนด มีสิทธิที่จะได้รับเงินรางวัลดังกล่าว โดยมีการจ่ายเป็นเงินสดให้กับทุกคน เงินรางวัลจะคำนวณโดยอิงกับผลกำไรขาดทุนทุก 3 เดือนมาเป็นฐานการคำนวณรางวัลให้กับพนักงานในอัตราร้อยละ 3 จากฐานกำไรก่อนหักภาษีเงินได้นิติบุคคลของผลดำเนินงานทุกไตรมาส (3 เดือน) แต่ถ้าในไตรมาสใด บริษัทฯ ประสบผลขาดทุน ก็จะไม่มีการจ่ายเงินตอบแทนดังกล่าว จึงขอทราบว่

1. การจ่ายเงินจูงใจเพื่อเป็นสวัสดิการของพนักงานบริษัทฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้หรือไม่

2. เงินรางวัลที่จ่ายให้แก่พนักงานรับเหมาแรงงาน บริษัทฯ ได้จ่ายเป็นเงินสดให้แก่พนักงานโดยตรง โดยไม่ได้ผ่านบริษัทรับเหมาแรงงาน ถือเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย

1. เงินรางวัลที่จ่ายให้แก่พนักงานในการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานเป็นรายบุคคล เงินรางวัลที่ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร พนักงานต้องนำเงินรางวัลดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับและบริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ตามข้อเท็จจริงหากปรากฏว่า เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว บริษัทฯ มีผลกำไรและการจ่ายเงินรางวัลของบริษัทฯ เป็นการกำหนดจ่ายโดยอิงกับผลกำไรทุกไตรมาสมาเป็นฐานในการคำนวณเงินรางวัล ดังนั้น แม้การกำหนดจ่ายเงินรางวัลของบริษัทฯ จะมีได้กำหนดจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี แต่เป็นที่เห็นได้ว่ากำหนดจากผลกำไรเป็นฐานในการกำหนดการจ่ายเงินรางวัลของบริษัทฯ อีกทั้งหากไม่มีผลกำไร บริษัทฯ จะไม่จ่ายเงินรางวัล จึงเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (19) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำรายจ่ายดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิได้

ข้อแนะนำการกำหนดจ่ายค่าตอบแทน เงินโบนัสหรือรางวัลตอบแทนใดๆ

ผู้ประกอบการควรกำหนดจ่ายค่าตอบแทนต่างๆ โดยคิดคำนวณจากยอดขายหรือกรณีการจ่ายเงินโบนัสหรือรางวัลตอบแทนใดๆ แก่ลูกจ้างพนักงานของบริษัทควรคำนวณเงินที่จะจ่ายโดยการประเมินผลการทำงานของพนักงาน โดยไม่คำนึงว่าบริษัทมีกำไรหรือไม่ ทั้งนี้ ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 6706/3899 ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2549, กค 0706/5091 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2549 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538

เลขที่หนังสือ : กค 0706/3899

วันที่ : 8 พฤษภาคม 2549

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีกำหนดจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการ

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65 ตี (19) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

บริษัทฯ ประกอบกิจการรับจ้างผลิตและส่งออกสินค้าเบาะรองนั่งเด็กในรถยนต์ บริษัทฯ ได้มีมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นกำหนดจะจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการในอัตรา ร้อยละ 4 ของยอดขายในส่วนที่เกิน 1 ล้านบาทเหรียญต่อเดือน โดยกำหนดจ่ายทุกเดือน หากยอดขายเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด บริษัทฯ จึงขอทราบว่าจะเงินบำเหน็จกรรมการที่บริษัทฯ ได้จ่ายให้กรรมการถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (19) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

แนววินิจฉัย

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินบำเหน็จกรรมการดังกล่าวเป็นการจ่ายบำเหน็จโดยกำหนดจ่ายจากยอดขายของกิจการ มิได้กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว บริษัทฯ มีสิทธินำเงินบำเหน็จกรรมการที่จ่ายไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (19) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : 69/34161

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538

เงินโบนัสพิเศษที่โจทก์จ่ายหาได้กำหนดขึ้นจากผลกำไรที่ได้รับในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีไม่ แต่เป็นการจ่ายโดยคำนึงถึงผลการปฏิบัติงานของบริษัทโดยส่วนรวมแล้วนำมาจัดสรรให้แก่พนักงาน รายจ่ายเงินโบนัสพิเศษของโจทก์จึงมิใช่รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (19)

เลขที่หนังสือ : กค 0706/5091 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2549

ข้อหาหรือ

บริษัท ส. จำกัด ประกอบกิจการซื้อขายวัสดุก่อสร้างทุกประเภท บริษัทฯ จึงขอทราบภาวะภาษีอากรตามข้อเท็จจริง ดังนี้

บริษัทฯ ได้รับพนักงานที่มีประสบการณ์ในด้านต่างๆ เช่น ฝ่ายบริหาร ฝ่ายจัดซื้อ-จัดขายฝ่ายบัญชี และฝ่ายการเงิน เป็นต้น มาจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยพนักงานที่บริษัทฯ รับมาดังกล่าว จะได้รับสิทธิประโยชน์ในด้านต่างๆ ไม่น้อยไปกว่าที่เคยได้รับจากบริษัทเดิม เพื่อเป็นการสร้างขวัญกำลังใจให้แก่พนักงานและจูงใจให้พนักงานมีความมุ่งมั่นในการทำงาน บริษัทฯ จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาจ่ายเงินโบนัสแก่พนักงาน โดยจะพิจารณาและประเมินผลการทำงานของพนักงานแต่ละคนในช่วงที่ผ่านมาในรอบปีนั้นจากคะแนนที่หัวหน้างานประเมินตามหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนดไว้ และบริษัทฯ จะกำหนดจ่ายเงินโบนัสตามผลการประเมินดังกล่าว บริษัทฯ จึงขอทราบว่า บริษัทฯ มีสิทธินำเงินโบนัสที่จ่ายให้แก่พนักงานตามหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนดโดยไม่คำนึงว่า บริษัทฯ จะมีกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

แนววินิจฉัย

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินโบนัสให้แก่พนักงานตามหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนดโดยไม่คำนึงว่า บริษัทฯ จะมีกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ บริษัทฯ มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร

2. หลักการวางแผนภาษีอากร

จากกรณีศึกษาทั้งสาม ก่อนการประกอบการหรือก่อนการทำสัญญาทางธุรกิจ ผู้ประกอบการจึงควรให้ความสำคัญกับการวางแผนภาษีอากร โดยคำนึงถึงหลักในการวางแผนภาษีอากร 7 ประการสำคัญ³ ดังนี้

1. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ

ภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย

- | | |
|---------------------|--|
| 1.1 อากรแสดมปี | 1.6 ภาษีสรรพสามิต |
| 1.2 ค่าธรรมเนียม | 1.7 ภาษีศุลกากร |
| 1.3 ภาษีเงินได้ | 1.8 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง |
| 1.4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม | 1.9 ภาษีป้าย |
| 1.5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ | 1.10 ภาษีการรับมรดก (ศึกษาเพิ่มเติมจากบทความภาษีการรับมรดกของผู้เขียน ท้ายหนังสือ) |

หมายเหตุ

ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2563 เป็นต้นมา ไม่มีการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ เพราะมีการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561 แทน

2. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและเอกสาร

- 2.1 ศึกษาระบบบัญชี ผังบัญชี นโยบายบัญชี วิธีการบันทึกบัญชี
- 2.2 ศึกษารูปแบบและเอกสารประกอบการลงบัญชี เช่น ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงิน ใบแจ้งหนี้ ใบส่งสินค้า ใบรับสินค้า
- 2.3 ศึกษาประเภทเอกสารและสัญญาต่างๆ
- 2.4 จัดเก็บรักษาเอกสารสัญญาและบัญชี

³ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 50-69.

(ศึกษาเพิ่มเติมจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และมาตรฐานการบัญชี)

3. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการหรือธุรกรรมหรือสัญญาที่จะวางแผน

ตามหลักการข้อนี้ ผู้ประกอบการต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของกิจการหรือประเภทของสัญญาที่จัดทำ เช่น ธุรกิจซื้อขาย/สัญญาซื้อขาย หรือธุรกิจจ้างทำของ/สัญญาจ้างทำของ ธุรกิจให้เช่า/สัญญาให้เช่าพื้นที่หรือให้บริการใช้พื้นที่ หรือธุรกิจรับจ้างออกแบบ/สัญญารับจ้างออกแบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือธุรกิจสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ/สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพราะประเภทของธุรกิจและสัญญาที่ทำขึ้นนั้น ย่อมมีความแตกต่างกันในประเด็นของภาระภาษีและการวางแผนภาษีอากร

หลักการในข้อนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอในบทที่ 2 ต่อไป

4. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกลยุทธ์ในการวางแผนภาษีอากร

4.1 กลยุทธ์การเลือกองค์กรธุรกิจ (Business Organization) ในการประกอบการ/ทำสัญญา

4.2 กลยุทธ์การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

4.3 กลยุทธ์ที่ทำให้เสียภาษีในอัตราต่ำ

4.4 กลยุทธ์การใช้สิทธิลดหย่อนภาษี

4.5 กลยุทธ์การใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายในทางภาษี (Taxable Expenditure) และค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

4.6 กลยุทธ์การยืดเวลาการเสียภาษี

4.7 กลยุทธ์ที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีส่วงหน้า

4.8 กลยุทธ์การแยกสัญญา/ไม่แยกสัญญาเพื่อประหยัดภาษี

4.9 กลยุทธ์การใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน

4.10 ไม่ทำสัญญาที่เป็นกรณีภาษี (Tax Evasion)

หลักการในข้อนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอในบทต่อๆ ไป

5. ดำเนินการวางแผนภาษีอากรและทำแผนภาษีอากร (Tax Plan)

5.1 ดำเนินการวางแผนภาษีอากรโดยใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร ระบบบัญชีและเอกสาร และกลยุทธ์ในการวางแผนภาษีอากรให้เป็นประโยชน์

5.2 ดำเนินการทำแผนภาษีอากร (Tax Plan) จากการวางแผนภาษีอากรในข้อ 5.1 ดังกล่าว ซึ่งแผนภาษีอากรนั้นควรมีการกำหนดให้ปิดอากรแสตมป์ในตราสารให้ถูกต้องครบถ้วนและชัดเจน, ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด, หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน, เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน รวมทั้งการยื่นแบบแสดงตามกำหนดเวลา และเก็บรักษาเอกสารต่างๆ ไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันปิดบัญชี

6. ปฏิบัติตามแผนภาษีอากรที่ทำไว้ (Implementation)

เมื่อได้ทำแผนภาษีอากร (Tax Plan) แล้ว ต้องมีการปฏิบัติตามแผนภาษีอากรที่ทำไว้ โดยมีผู้รับผิดชอบแผน เช่น ฝ่ายบัญชีและการเงิน ฝ่ายภาษีอากร เพื่อติดตามและควบคุมให้มีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดไว้ และเพื่อพิจารณาปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสม

7. ประเมินผลการปฏิบัติตามแผนภาษีอากร (Evaluation)

เมื่อมีการปฏิบัติตามแผนภาษีอากรแล้ว ต้องมีการประเมินผลเพื่อให้ทราบว่า การวางแผนภาษีอากรนั้นบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ และมีอุปสรรคและปัญหา รวมทั้งแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงอย่างไร ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานและการบริหารงาน และการกำหนดนโยบายในอนาคตด้วย

ควรศึกษาเพิ่มเติม "หลักการวางแผนภาษีอากร" จากหนังสือ "การวางแผนภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 4" ของศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

3. บทสรุป

ก่อนการประกอบธุรกิจ ในระหว่างการประกอบธุรกิจหรือจะเลิกประกอบธุรกิจ หรือก่อนการทำสัญญา ผู้ประกอบการควรที่จะวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) เพื่อให้การเสียภาษีอากรเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วนและประหยัดโดยชอบด้วยกฎหมาย และไม่ขัดต่อจริยธรรม.

บทที่

2

ปัญหาความแตกต่างของสัญญาทางธุรกิจ
ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ

ตามที่ได้นำเสนอไว้ในบทที่ 1 หลักการวางแผนภาษีอากรที่สำคัญในประการที่ 3 คือ มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการหรือธุรกรรมหรือสัญญาที่จะวางแผน กล่าวคือ ผู้ประกอบการต้องทราบว่า กิจการของตนเป็นกิจการประเภทใด หรือสัญญาที่จะทำนั้นเป็นสัญญาประเภทใด และมีรูปแบบของธุรกิจหรือสัญญาตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อย่างไร เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ประเด็นภาวะภาษีและการวางแผนภาษีตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากร

ในฐานะฝ่ายบัญชี ซึ่งส่วนใหญ่ไม่มีโอกาสเข้าร่วมเจรจาในการประกอบธุรกิจหรือการทำสัญญาในทางธุรกิจ แต่กลับมีหน้าที่ต้องพิจารณาและวิเคราะห์ประเด็นภาวะภาษีตามสัญญาที่จัดทำขึ้น เช่น ต้องพิจารณาว่าสัญญาที่ทำขึ้นนั้นเป็นสัญญาประเภทใด มีภาวะภาษีเงินได้ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ออกรแสตมป์ หรือภาษีอื่นหรือไม่ ในทางปฏิบัติจึงเป็นประเด็นปัญหาสำหรับนักบัญชีอย่างมาก เพราะสัญญาหลายๆ ฉบับ ผู้ยกร่างสัญญาคำนึงถึงแต่ข้อได้เปรียบในทางธุรกิจ แต่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับประเด็นปัญหาในทางภาษีอากร บางฉบับชื่อของสัญญาเป็นสัญญาประเภทหนึ่ง แต่เนื้อหาในสัญญากลับเป็นสัญญาอีกประเภทหนึ่ง ดังนั้น หากฝ่ายบัญชีพิจารณาและวิเคราะห์ประเภทของสัญญาไม่ถูกต้อง ก็จะทำให้เกิดความผิดพลาดในการเสียภาษีอากร รวมถึงการวางแผนภาษีอากรด้วย

ทางฝ่ายบริหาร ก็ควรให้ความสำคัญกับการพิจารณาและวิเคราะห์ประเภทของสัญญา รวมถึงภาวะภาษีของสัญญาให้ถูกต้องเช่นเดียวกัน เพราะเป็นผู้กำหนดนโยบายและเนื้อหาการเจรจาต่อรองในทางธุรกิจ ถ้าฝ่ายบริหารเข้าใจหลักการของสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และหลักเกณฑ์ในทางภาษีอากร ก็จะเป็นประโยชน์ต่อการทำสัญญาและการเจรจาในทางธุรกิจ และไม่มีประเด็นปัญหาในการตีความภาวะภาษีของสัญญา

ดังนั้น ในบทนี้ผู้เขียนจึงขอแนะนำเสนอประเด็นปัญหาความแตกต่างของสัญญาในทางธุรกิจ เพื่อประโยชน์ในการเจรจาทางธุรกิจ การยกร่างสัญญา การวิเคราะห์ตีความประเภทของสัญญาและภาวะภาษีของสัญญา โดยขอแนะนำเสนอประเด็นความแตกต่าง ดังนี้

1. ความแตกต่างของสัญญาผลิตเพื่อจำหน่าย (ขายสินค้า) กับสัญญารับจ้างผลิต (จ้างทำของ)
2. ความแตกต่างของสัญญาเช่าพื้นที่กับให้บริการใช้พื้นที่
3. ความแตกต่างของสัญญาจ้างออกแบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์กับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์
4. สรุป
5. ตารางสรุปภาวะภาษีในการทำสัญญาทางธุรกิจ

1. ความแตกต่างระหว่างสัญญาผลิตเพื่อจำหน่าย (ขายสินค้า) กับสัญญารับจ้างผลิต (จ้างทำของ)

คำถาม



“สัญญา.....
Hard Disc Drive”

คู่สัญญา : บริษัท A ผู้ขาย และบริษัท B ผู้ซื้อ

สาระสำคัญ : บริษัท A จะจัดหาสินค้าให้แก่บริษัท B โดย

- 1) บริษัท A ต้องผลิตสินค้าตามคำสั่งซื้อของบริษัท B เท่านั้น และไม่ผลิตสินค้าในลักษณะดังกล่าวให้แก่ลูกค้ารายอื่น
- 2) บริษัท A ต้องซื้อชิ้นส่วนในการผลิตจากบริษัท B หรือบริษัทในเครือของบริษัท B หรือซื้อจากผู้จำหน่าย (**vendor**) ที่บริษัท B รับรองเท่านั้น
- 3) บริษัท A ต้องผลิตตามข้อกำหนดทางเทคนิคและใช้แบบของสินค้า (**Design**) ซึ่งบริษัท B กำหนด
- 4) บริษัท A รับผิดชอบจัดหา ค่าเงินการและชำระค่าวัสดุทั้งปวง รวมทั้งเครื่องมือ เครื่องใช้และสิ่งของที่ใช้ในการผลิตสินค้า

สัญญาฉบับข้างต้นเป็นสัญญาประเภทใด ?

มีภาระภาษีอย่างไร ?

สัญญาฉบับข้างต้นมีปัญหาว่า เป็นสัญญาซื้อขายหรือสัญญาจ้างทำของ และภาระภาษีของสัญญาทั้งสองประเภทนี้มีอย่างไร? และแตกต่างกันอย่างไร?

ประเด็นความแตกต่างระหว่างสัญญาซื้อขาย กับสัญญาจ้างทำของ

ความแตกต่าง
ตามหลักเกณฑ์
ของประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์

ความแตกต่าง
ตามหลักเกณฑ์
ของประมวลรัษฎากร

สัญญาซื้อขายตามหลักเกณฑ์ ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1. ลักษณะของสัญญาซื้อขาย

กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้ขายจะโอนไปเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ซื้อ และผู้ซื้อมีหน้าที่ต้องชำระราคาทรัพย์สินให้แก่ผู้ขาย⁴

2. รูปแบบของสัญญาซื้อขาย

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดรูปแบบของสัญญาซื้อขายไว้โดยให้ขึ้นอยู่กับประเภทของทรัพย์สินที่ซื้อขายกัน ดังนี้

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 “อันว่าซื้อขายนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

1) สัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีราคาซื้อขายตั้งแต่ 20,000 บาทขึ้นไป
 ต้องมี (1) หลักฐานเป็นหนังสือ ลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิด หรือ
 (2) ได้วางประจำ หรือ
 (3) ได้ชำระหนี้บางส่วนแล้ว
 มิฉะนั้น จะฟ้องร้องบังคับคดีไม่ได้
 (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 วรรค 2 และวรรค 3)

2) สัญญาจะซื้อจะขาย หรือค้ำประกันในการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ
 ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือ ลงลายมือชื่อฝ่ายผู้ต้องรับผิด หรือได้วางประจำ หรือ
 ได้ชำระหนี้บางส่วนแล้ว มิฉะนั้น จะฟ้องร้องบังคับคดีไม่ได้ (มาตรา 456 วรรค 2)

3) สัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ
 (1) เรือมีระวาง 5 ตันขึ้นไป
 (2) แพซึ่งเป็นที่อยู่อาศัย
 (3) สัตว์พาหนะ ได้แก่ ช้าง ม้า โค กระบือ ลา หรือล่อ
 ต้องทำตามแบบ โดยทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่
 มิฉะนั้น เป็นโมฆะ
 (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 วรรคแรก)

4) สัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์
 ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่
 มิฉะนั้น เป็นโมฆะ
 (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 วรรคแรก)

ข้อสังเกต

1. สัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์นอกเหนือจากข้อ 1) ถึง 3) ไม่ต้องทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าว เช่น สัญญาซื้อขายสินค้ามีราคาไม่ถึง 20,000 บาท เพียงแต่ตกลงด้วยวาจาก็ใช้บังคับได้
2. สัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามข้อ 4) และสัญญาซื้อขายสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษตามข้อ 3) ต้องทำตามแบบที่กฎหมายกำหนดไว้คือทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้น เป็นโมฆะ

ภาระภาษีของสัญญาซื้อขายสินค้า

1. ภาษีเงินได้ (ไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่าย เว้นแต่เป็นการขายสินค้าฟิชไว้หรือหน่วยงานของรัฐเป็นผู้ซื้อ)
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. ภาษีสรรพสามิต (บางกรณี)
4. ภาษีศุลกากร (บางกรณี)

สัญญาจ้างทำของตามหลักเกณฑ์ ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1. ลักษณะของสัญญาจ้างทำของ

สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงรับทำงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่า ผู้ว่าจ้าง⁵

2. รูปแบบของสัญญาจ้างทำของ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้กำหนดรูปแบบของสัญญาจ้างทำของไว้ ดังนั้น เมื่อแสดงเจตนาถูกต้องตรงกัน ก็มีผลสมบูรณ์บังคับใช้ได้ตามกฎหมาย แต่ในทางปฏิบัติเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาและป้องกันความขัดแย้ง ควรทำเป็นหนังสือสัญญา

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 “อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทํานั้น”

ภาวะภาษีของสัญญาจ้างทำของ

1. ภาษีเงินได้ (มีภาษีหัก ณ ที่จ่าย)
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. อากรแสตมป์

ความแตกต่างทางภาษีระหว่างสัญญาซื้อขาย
กับสัญญาจ้างทำของ

1. ความแตกต่างในประเด็นการหักค่าใช้จ่าย

1.1 สัญญาซื้อขาย

ก. กรณีผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา

❖ สัญญาซื้อขายที่ผู้ขายไม่ได้ผลิตเอง (ซื้อมาขายไป)

หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตรา 60% หรือเลือกหักตามความเป็นจริงก็ได้

(พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 (25))

❖ สัญญาซื้อขาย (ผลิตเอง) ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเท่านั้น

(พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 ทวิ)

ข. กรณีผู้ประกอบการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ไม่ว่าผู้ประกอบการขายสินค้าจะผลิตเองหรือไม่ ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเท่านั้น (ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตริ)

1.2 สัญญาจ้างทำของ

ก. ถ้าผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา

❖ สัญญารับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2)

หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 50% แต่ไม่เกิน 100,000 บาท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ)

- ❖ สัญญารับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของตามมาตรา 40 (7)
หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 60% หรือเลือกหักตามความเป็นจริงก็ได้
(พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) มาตรา 7)
 - ❖ สัญญารับจ้างทำของตามมาตรา 40 (8)
หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเท่านั้น
(พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 ทวิ)
- ข. แต่ถ้าผู้ประกอบการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ไม่ว่าจะเป็นสัญญาจ้างทำของหรือสัญญาซื้อขายต้องหักค่าใช้จ่าย
ตามความเป็นจริงเท่านั้น

หมายเหตุ

การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงนั้นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายนั้นต้องไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ

2. ความแตกต่างในประเด็นการหักภาษี ณ ที่จ่าย

2.1 สัญญาซื้อขายสินค้า ปกติไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

เว้นแต่ (1) การขายสินค้าพีชไร่ ซึ่งผู้ซื้อเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น และผู้ขายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ผู้จ่ายเงินหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 0.75% (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 3)

(2) การขายสินค้าทั่วไป ซึ่งหน่วยงานของรัฐ ได้แก่ รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาลหรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นเป็นผู้ซื้อ ให้ภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้

ก. ถ้าผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดา และยอดที่ขายตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป ให้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 1% ตามมาตรา 50 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ข. ถ้าผู้ขายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และยอดขายตั้งแต่ 1,000 บาทขึ้นไป ให้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 1% ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 สัญญาจ้างทำของ

❖ สัญญารับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2)

ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (2) หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) โดยคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้า (5-35%)

แต่กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา 15% ตามมาตรา 50 วรรคท้าย

❖ สัญญารับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของตามมาตรา 40 (7) และสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 40 (8)

ผู้ว่าจ้างซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 3% ของเงินจ้าง ไม่ว่าผู้รับจ้างจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 8)

3. ความแตกต่างในประเด็นความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point)

สัญญาซื้อขาย ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีมีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อน ความรับผิดจะเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำนั้นๆ (มาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร)

สัญญาจ้างทำของ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อมีการชำระค่าจ้าง เว้นแต่กรณีได้ออกใบกำกับภาษีหรือได้ใช้บริการก่อนได้รับชำระค่าจ้าง ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำนั้นๆ (มาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร)

4. ความแตกต่างในประเด็นการระงับการแสตมป์

สัญญาซื้อขาย ไม่ต้องปิดอากรแสตมป์

สัญญาจ้างทำของ ต้องปิดอากรแสตมป์ 0.1% ของเงินจ้าง (โดยผู้รับจ้างมีหน้าที่เสียและขีดฆ่าอากรบนตราสาร เว้นแต่กรณีเงินจ้างมีจำนวนตั้งแต่ 1,000,000 บาทขึ้นไป ให้ผู้รับจ้างเสียอากรแสตมป์เป็นตัวเอง)

หลักการพิจารณาความแตกต่างระหว่างสัญญาซื้อขายกับสัญญาจ้างทำของ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

- สัญญาซื้อขาย มุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน
- สัญญาจ้างทำของ มุ่งถึงการงานที่ทำและผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ

กรณีศึกษา : คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 258/2530

คดีระหว่างบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย



การผลิตอิฐทนไฟ ไม่ว่าจะเป็นการผลิตตามแบบมาตรฐาน หรือผลิตตามคำสั่ง เป็นการเฉพาะรายของโจทก์นั้น วัตถุดิบสัมภาระที่ใช้ในการผลิตอิฐทนไฟ ได้แก่ บล็อกไซด์ ซามอสอะลูมินา ดินทนไฟ นำมาผสมกันเต็มด้วยสารเคมีแล้วนำไปอัดเป็นรูปแบบต่างๆ จากนั้นจึงนำไปเผาไฟ อิฐทนไฟที่ผลิตได้หาได้มีความสำคัญไปกว่าสัมภาระหรือวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิตไม่ การผลิตอิฐทนไฟตามคำสั่ง เฉพาะรายของลูกค้าจึงหาใช่การรับจ้างทำของไม่ แต่เป็นการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟ เช่นเดียวกับอิฐทนไฟตามแบบมาตรฐาน ฉะนั้น

เงินได้ที่ได้รับจึงถือเป็นเงินที่ได้จากการขายสินค้า

ประเด็นข้อกฎหมาย

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว บริษัท ป. จำกัด ผลิตอิฐทนไฟขายเป็นปกติ อยู่แล้ว แม้ลูกค้าเฉพาะรายมาว่าจ้างให้ทำการผลิต และเปลี่ยนแปลงรูปแบบ รูปทรงตามที่ลูกค้าต้องการ แต่บริษัท ป. จำกัด ยังคงใช้วัตถุดิบสัมภาระชนิดเดิม และมาตรฐานเดียวกันกับที่ผลิตขายตามปกติ ศาลฎีกาจึงวินิจฉัยว่า สัญญาดังกล่าว เป็นสัญญาซื้อขายสินค้า (ผลิตเพื่อจำหน่าย) ไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ (รับจ้างผลิต)

กรณีศึกษา : คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2382/2534
บริษัท ส. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย



โจทก์ประกอบกิจการทำกล่องกระดาษสำหรับบรรจุสินค้าต่าง ๆ เพื่อจำหน่าย โดยมีทั้งในรูปแบบที่ผลิตตามแบบแค็ตตาล็อกของบริษัทฯ และผลิตตามต้นแบบที่ลูกค้านำมาให้ โดยส่วนที่ผลิตตามต้นแบบของลูกค้า นั้น มีการใช้วัตถุดิบราคาสูงจากต่างประเทศแตกต่างกับที่ผลิตให้แก่บริษัทอื่น ๆ ซึ่งใช้วัตถุดิบธรรมดา ในส่วนที่ผลิตตามต้นแบบของลูกค้านี้ ถือเป็นรับจ้างผลิต (จ้างทำของ)

ประเด็นข้อกฎหมาย

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว บริษัท ส. จำกัด ทำการผลิตกล่องกระดาษให้แก่ลูกค้าเฉพาะราย โดยมีการเปลี่ยนแปลงวัตถุดิบสั้มากระจากที่ผลิตขายตามปกติ คือมีการใช้วัตถุดิบราคาสูงจากต่างประเทศ ศาลฎีกาจึงวินิจฉัยให้การผลิตตามต้นแบบของลูกค้าเฉพาะรายนี้ เป็นการรับจ้างผลิต (จ้างทำของ) ไม่ใช่การขายสินค้า

สรุปหลักการพิจารณาความแตกต่างระหว่างสัญญาผลิตเพื่อจำหน่าย (สัญญาซื้อขายสินค้า) กับสัญญารับจ้างผลิต (สัญญาจ้างทำของ)

1. ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงว่า มีการผลิตสินค้าประเภทดังกล่าวเพื่อขายเป็นปกติธุระอยู่แล้วหรือไม่

2. ถ้ามีใช่สินค้าที่ผลิตขายเป็นปกติธุระ แต่ได้รับการว่าจ้างให้ผลิตจากลูกค้าเฉพาะราย ถือเป็นสัญญาจ้างทำของ

3. ถ้าผลิตขายเป็นปกติอยู่แล้ว แม้ดัดแปลงตามแบบของลูกค้า โดยไม่เปลี่ยนแปลงวัตถุดิบสัมภาระ ถือเป็นสัญญาผลิตเพื่อจำหน่าย (ขายสินค้า)

4. ถ้าผลิตขายเป็นปกติอยู่แล้ว แต่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุดิบในการผลิตให้แก่ลูกค้าเฉพาะราย เช่น ไข้วัดทุติบเกรดเอจากต่างประเทศ หรือไข้วัดทุติบของลูกค้า หรือที่ลูกค้ากำหนด ถือเป็นสัญญารับจ้างผลิต (สัญญาจ้างทำของ)

ศึกษาเพิ่มเติมจากหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/9525 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552, กค 0706/3854 ลงวันที่ 21 เมษายน 2547, กค 0706/259 ลงวันที่ 14 มกราคม 2551

เลขที่หนังสือ : กค 0702/9525

วันที่ : 18 พฤศจิกายน 2552

เรื่อง : ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการว่าจ้างผลิตสินค้าและการให้ยืมเครื่องจักรในการผลิตสินค้า

ข้อกฎหมาย : มาตรา 77/1 (10) มาตรา 77/2 (1) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ

ข้อหารือ

บริษัทฯ ได้ว่าจ้างผลิตสินค้า และการนำเครื่องจักรของบริษัทฯ ไปให้บริษัทผู้ผลิตสินค้ายืมใช้ในการผลิตสินค้าของบริษัทฯ โดยมีข้อเท็จจริง ดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญากับบริษัท ย. ให้ผลิตสินค้าตามแบบและในปริมาณที่บริษัทฯ กำหนด โดยสินค้าดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกับสินค้าที่บริษัท ย. ได้ผลิตเพื่อขายให้กับลูกค้ารายอื่นๆ เป็นการทั่วไป ซึ่งบริษัทฯ และบริษัท ย. มี 2 นิติสัมพันธ์ คือ สัญญาซื้อขายวัตถุดิบ และสัญญารับจ้างผลิตสินค้า โดยบริษัทฯ เป็นผู้สั่งซื้อวัตถุดิบจากประเทศญี่ปุ่นมาขายให้กับบริษัท ย. เพื่อผลิตสินค้าให้บริษัทฯ ดังนั้น บริษัทฯ จึงเห็นว่าเป็นสัญญาซื้อขายสินค้า มิใช่การรับจ้างผลิตสินค้าโดย

ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาวัตถุดิบ ไข่หรือไม่

2. กรณีบริษัทฯ ได้นำเครื่องมือ เครื่องจักร และแม่พิมพ์ของบริษัทฯ ไปให้บริษัท ย. ยืมเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้กับบริษัทฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน เป็นกรณีบริษัทฯ ได้ประโยชน์จากการที่ได้ซื้อสินค้าจากบริษัท ย. ในราคาที่ถูกลง บริษัทฯ จึงไม่ได้เรียกเก็บค่าเช่าจากบริษัท ย. บริษัทฯ จึงเห็นว่ามีเหตุอันสมควรที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องประเมินค่าตอบแทนจากการให้บริษัท ย. ได้ใช้เครื่องจักร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 88/2 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทฯ จึงขอหารือว่า ความเห็นของบริษัทฯ ถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย

1. กรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้บริษัท ย. ผลิตสินค้าตามแบบและในปริมาณที่บริษัทฯ กำหนด โดยสินค้าที่สั่งให้ผลิต ไม่มีการวางขายในท้องตลาดทั่วไป และมีความแตกต่างจากสินค้าที่บริษัท ย. ผลิตขายให้กับลูกค้ารายอื่นๆ นอกจากนั้นบริษัทฯ เป็นผู้สั่งซื้อวัตถุดิบจากประเทศญี่ปุ่นมาขายให้กับบริษัท ย. เพื่อผลิตสินค้าให้บริษัทฯ เป็นการเฉพาะ และให้ยืมเครื่องมือเครื่องจักรและแม่พิมพ์ เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้บริษัทฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน สัญญาดังกล่าวระหว่างบริษัทฯ และบริษัท ย. จึงมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ เข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าจ้างให้บริษัท ย. บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

2. กรณีบริษัทฯ ได้นำเครื่องมือ เครื่องจักร และแม่พิมพ์ของบริษัทฯ ไปให้บริษัท ย. ยืมเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า ให้กับบริษัทฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน ตามข้อเท็จจริงถือเป็นการกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้าเข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (10) และมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขตู้ : 72/37004