

ผลกระทบจากการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ: ศึกษาธุรกิจยานยนต์สมัยใหม่

นายทวีพร ขวาของ

เอกสารนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกสารที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกสารที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ผลกระทบจากการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ: ศึกษาธุรกิจยานยนต์
สมัยใหม่

โดย นายทวีพร ขวาของ

รหัสประจำตัว 598 61842 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ทัชชมัย ทองอุไร

ปีการศึกษา 2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ทัชชมัย ทองอุไร)

บทคัดย่อ

อุตสาหกรรมยานยนต์ในประเทศไทยมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ซึ่งปัจจุบันรัฐบาลมีแนวคิดพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในการผลิต โดยยานยนต์สมัยใหม่ตามแผนพัฒนาอุตสาหกรรม คือ ยานยนต์ที่ขับเคลื่อนโดยใช้พลังงานสะอาด (Green energy) เช่น พลังงานไฟฟ้า แทนพลังงานเชื้อเพลิงแบบเดิม หรือเรียกว่า ยานยนต์ไฟฟ้า ทั้งนี้ รัฐบาลได้มีการกำหนดแนวทางการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) ซึ่งมีความสอดคล้องกับแนวทางการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ในระดับสากล

สภาพทั่วไปของอุตสาหกรรมยานยนต์ในประเทศไทยเป็นการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ โดยบริษัทผู้ผลิตรายใหญ่ของโลก ซึ่งเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการผลิตยานยนต์จำหน่ายทั้งในประเทศและส่งออก ดังนั้น การพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่จึงมีความจำเป็นจะต้องโอนถ่ายนวัตกรรม เทคโนโลยีการผลิตจากบริษัทแม่ในต่างประเทศมายังบริษัทลูกในประเทศไทย ซึ่งการถ่ายโอนนวัตกรรมและเทคโนโลยีการผลิตสามารถทำได้โดยให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาบางประเภท เช่น ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า และสิทธิบัตร เป็นต้น นอกจากนี้บริษัทลูกในประเทศไทยยังมีความจำเป็นต้องได้รับการถ่ายทอดความรู้ วิทยาการทางวิศวกรรมการผลิตยานยนต์ ความช่วยเหลือทางเทคนิคต่างๆ จากบริษัทแม่ในต่างประเทศ ซึ่งค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจากการให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาและการถ่ายทอดวิทยาการความรู้เกี่ยวกับเทคโนโลยีการผลิตในบางธุรกิจถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

การพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิไม่เป็นไปตามความหมาย “ค่าสิทธิ” ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ตัวอย่างเช่น เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการวิจัยและพัฒนา เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการให้บริการด้านวิศวกรรม และเงินได้หรือค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค ส่งผลให้ธุรกิจยานยนต์มีภาระภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ แต่จากการศึกษาพบว่า ธุรกิจดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ซึ่งอยู่ในความหมายของ “ก ไรธุรกิจ” หากบุคคลผู้มีเงินได้มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หรือไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เงินได้จาก ไรธุรกิจจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ การพิจารณาค่าสิทธิของกรมสรรพากรดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาการตีความค่าสิทธิที่ไม่สอดคล้องกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัดและไม่สอดคล้องตามหลักการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ ส่งผลกระทบและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับศึกษานี้ส ตรีจลุล่วงได้ ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ทองอุไร อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ที่ให้ความกรุณาแนะนำ และเสนอข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาครั้งนี้ ตลอดจนให้ความช่วยเหลือในการตรวจทานความถูกต้อง เพื่อให้เอกัตศึกษานี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศาลทูล สันติวิเศษ ผู้อ วยการหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (กฎหมายเศรษฐกิจ) ที่ได้บรมสั่งสอนและวางพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับการวิจัยทางนิติศาสตร์ และขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณภูวดล ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และอาจารย์ ดร.ธิดารัตน์ ศิลปภิรมย์สุข กรรมการสอบเอกัตศึกษานับนี้ที่ได้ให้ความเห็น ตลอดจน ค ณะน ชันมีค่าเพื่อให้เอกัตศึกษานับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ขอบพระคุณคุณพ่อวินัย ขวาของและคุณแม่ประนอม ประเสริฐไทย บิดาและมารดาผู้เป็นที่รัก ยิ่งที่อบรมสั่งสอนให้รักการเรียนและใฝ่ศึกษาตลอดเวลา ขอบพระคุณ มร. เฟรด มาร์ค ผู้บริหารสายงาน การเงิน บริษัท แอนเซลล์ จ ักัด ประจ ส ักงานใหญ่สหรัฐอเมริกา ที่ได้เอื้ออ วยเวลาให้ผู้ศึกษาได้เข้า มาเรียน ณ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สุดท้ายนี้ความดีและประโยชน์ที่เกิดจากเอกัตศึกษานับนี้ขอมอบให้แด่ผู้มีพระคุณทุกท่าน หาก มีข้อบกพร่องประการใดผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้เพียงผู้เดียว

ทวีพร ขวาของ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
กิตติกรรมประกาศ	ข
สารบัญ	ค
สารบัญตาราง	ง
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา	4
1.3 ขอบเขตการศึกษา	4
1.4 สมมติฐานของการศึกษา	5
1.5 วิธีการด ทนินการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
บทที่ 2 สภาพทั่วไปของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	6
2.1 อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	6
2.1.1 กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้า	6
2.1.2 กลุ่มนวัตกรรมชิ้นส่วนยานยนต์	10
2.1.3 ห่วงโซ่อุปทานของอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย	13
2.2 ทรัพย์สินทางปัญญาในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	15
2.2.1 สิทธิบัตรในกลุ่มเทคโนโลยียานยนต์สมัยใหม่	16
2.2.2 การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยียานยนต์สมัยใหม่	17
2.3 การถ่ายทอดนวัตกรรมและเทคโนโลยีในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	18
2.3.1 สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ	19
2.3.2 สัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค	19

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.4 แนวทางการส่งเสริมการลงทุนอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	20
2.4.1 มาตรการด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล	20
2.4.2 มาตรการที่มีใช้ภาษีเงินได้นิติบุคคล	25
บทที่ 3 หลักการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและแนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากร ในเรื่องค่าสิทธิ	26
3.1 ความหมาย “ค่าสิทธิ”	26
3.1.1 นิยามความหมาย “ค่าสิทธิ” ตามประมวลรัษฎากรไทย	27
3.1.2 สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา	28
3.1.3 ค่าสิทธิตามความหมายในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ	32
3.1.4 หลักการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ	37
3.2 แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ	38
3.2.1 แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ ตามประมวลรัษฎากร	38
3.2.2 แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน	41
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่มีต่อ อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	47
4.1 วิเคราะห์ปัญหาจากการตีความค่าสิทธิตามแนวทางของกรมสรรพากรไทย	47
4.1.1 ปัญหาการตีความค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับ หลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัด	47
4.1.2 ปัญหาการตีความค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่สอดคล้องกับ หลักตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ	50

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.2 วิเคราะห์อุปสรรคจากการเก็บภาษีเงินได้ค่าสิทธิที่มีต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	56
4.2.1 อุปสรรคในการพัฒนาห่วงโซ่อุปทานระดับอุตสาหกรรมต้นน้ำ ของ อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	56
4.2.2 อุปสรรคด้านการตลาด	57
4.2.3 อุปสรรคด้านการส่งออกยานยนต์ไฟฟ้า	58
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	60
5.1 บทสรุป	60
5.2 ข้อเสนอแนะ	63

บรรณานุกรม

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 แสดงสถิติที่เกิดจากทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวกับอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่	32
ตารางที่ 2 แสดงความหมายค่าสถิติตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD	35
ตารางที่ 3 แสดงเขตแดนอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสถิติตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ที่ไทยเป็นภาคี: กรณีประเทศผู้รับ นวัตกรรมและเทคโนโลยีด้านยานยนต์ไฟฟ้า	38

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การวางรากฐานของอุตสาหกรรมในประเทศไทยเริ่มต้นขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2503 ซึ่งรัฐบาลในขณะนั้น มีนโยบายส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมยานยนต์ในประเทศเพื่อผลิตและทดแทนการนำเข้า โดยมาตรการส่งเสริมในระยะแรกนั้นเป็นการให้สิทธิประโยชน์โดยการลดอัตราภาษีนำเข้าชิ้นส่วนแบบสมบูรณ์ (Completely knocked-down: CKD) และการนำเข้าชิ้นส่วนประกอบ (Auto Parts) เพื่อนำมาผลิตหรือประกอบเป็นตัวยานยนต์ให้มีมูลค่าต่ำกว่าการนำเข้ายานยนต์ทั้งคัน (Completely builded-up: CBU) ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ต่อมารัฐบาลได้เล็งเห็นความสำคัญของการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ (Foreign direct investment) จึงได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนในปี พ.ศ. 2505 เพื่อควบคุมและส่งเสริมการลงทุนในประเทศไทย โดยครั้งนั้นมีบริษัทผลิตรถยนต์ขอรับสิทธิส่งเสริมการลงทุน 4 บริษัท ได้แก่ บริษัท อุตสาหกรรมไทย มอเตอร์ จ ทัต (ผลิตรถยนต์ฟอร์ด) บริษัท วรรณสุต จ ทัต (ผลิตรถยนต์เพียต) บริษัท สยามกลการและนิสสัน จ ทัต (ผลิตรถยนต์ ดัทสัน และนิสสัน) และบริษัท ธนบุรีประกอบรถยนต์ จ ทัต (ผลิตรถยนต์ เมอร์เซเดส-เบนซ์)¹

การพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ในระยะต่อมา รัฐบาลมุ่งเน้นการพัฒนาระบบห่วงโซ่อุปทาน (Supply chain) ของชิ้นส่วนประกอบยานยนต์ที่ผลิตภายในประเทศ โดยกระทรวงอุตสาหกรรมได้ออกประกาศก หนดให้ใช้ชิ้นส่วนประกอบที่ผลิตภายในประเทศ (Local contents) ซึ่งเป็นนโยบายที่เป็นรากฐานทำให้ห่วงโซ่อุปทานยานยนต์ไทยมีความเข้มแข็งดังปรากฏในปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตาม อุตสาหกรรมยานยนต์ไทยมีความเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเห็นได้จากการเข้ามาลงทุนของกลุ่มผู้ลงทุนจากทวีปอเมริกา ยุโรป และเอเชีย กอปรกับรัฐบาลไทยมีพันธกรณีที่มีต่อองค์การการค้าโลกในการเปิดการค้าเสรีและยกเลิกมาตรการทางภาษีและโควตา (Tariff and Quota) คณะรัฐมนตรีจึงมีความจำเป็นในการยกเลิกการบังคับใช้ชิ้นส่วนภายในประเทศ ส หรับกิจการประกอบยานยนต์ในประเทศไทย²

หลังจากที่ประเทศไทยสามารถผลิตรถยนต์ได้จำนวน 1 ล้านคันในปี พ.ศ. 2548 นับว่าเป็นช่วงเวลา que อุตสาหกรรมยานยนต์ไทยเติบโตอย่างต่อเนื่อง ความส ริงที่เกิดขึ้นมาจากการส่งเสริมทาง

¹ กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย, 2561, ประวัติอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย ย้อนรอย 5 ทศวรรษ [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.aic.or.th/about-us/ประวัติอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย/ย้อนรอย-5-ทศวรรษ>, [10 มิถุนายน 2561].

² มติคณะรัฐมนตรี เรื่อง ข้อตกลงในการลงทุนประกอบรถยนต์ของบริษัท เจนเนอรัล มอเตอร์ส จ ทัต, วันที่มีมติ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2541

ภาครัฐ และการตอบรับการลงทุนทั้งภายในและจากต่างประเทศ³ ปัจจุบันจากรายงานของ International Organization of Motor Vehicle Manufacturers (OICA) พบว่าในปี พ.ศ. 2560 ปริมาณยานยนต์ที่ผลิตในประเทศไทยมีจำนวนทั้งสิ้น 1,988,823 คัน จัดอยู่อันดับที่ 12 ของประเทศ ผู้ผลิตยานยนต์สูงที่สุดในโลก ซึ่งหากเปรียบเทียบกับปริมาณยานยนต์ที่ผลิตทั่วโลกซึ่งมีจ นวนทั้งสิ้น 97,302,534 คัน สัดส่วนการผลิตยานยนต์ของประเทศไทยยังอยู่ในระดับต่ำ โดยคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 2.04 ของยอดการผลิตยานยนต์ทั่วโลก⁴ ซึ่งรัฐบาลได้เล็งเห็นถึงความส คัญของอุตสาหกรรมยานยนต์ โดยกำหนดให้อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ (Next-generation automotive) เป็นอุตสาหกรรม เป้าหมายที่ได้รับการส่งเสริมตามแผนพัฒนา เศรษฐกิจประเทศไทย 4.0⁵ ซึ่งสอดคล้องกับแนวโน้ม อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ระดับโลก โดยประเทศต่างๆ หันมาให้ความสำคัญ ักษ์กับพลังงานสะอาด (Clean energy)⁶

แม้ว่าปริมาณยานยนต์ที่ผลิตในประเทศไทย จะมีปริมาณเพิ่มขึ้นทุกปี แต่การผลิตนั้น ประเทศไทยยัง ึ่งจำเป็นต้องใช้เทคโนโลยี และนวัตกรรม รวมถึงการออกแบบยานยนต์จากต่างประเทศ การส่งเสริม อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่เพื่อการแข่งขันของประเทศนั้น ปัจจัยสำคัญคือ การส่งเสริมให้ ผู้ประกอบการยานยนต์ของประเทศมีความพร้อมในการสร้างมูลค่าจากทรัพย์สินทางปัญญาที่มาจาก ประเทศไทย โดยรัฐบาลวางเป้าหมายแผนวิจัยและพัฒนาเพื่อท ให้เกิดอุตสาหกรรมการผลิต ประกอบ และพัฒนาชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศไทยภายในปี พ.ศ. 2564⁷

³ กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย, 2561, **ประวัติอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย ย้อนรอย 5 ทศวรรษ** [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.aic.or.th/about-us/ประวัติอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย/บันทึกมิติใหม่สู่ ความส าร์จระดับโลก>, [10 มิถุนายน 2561].

⁴ International Organization of Motor Vehicle Manufacturers. 2018. **Production Statistic 2017** [Online], Available: <http://www.oica.net/category/production-statistics/2017-statistics/>, [10 June 2018].

⁵ ประกาศคณะกรรมการนโยบายเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศสำหรับอุตสาหกรรมเป้าหมาย ที่ 1/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุนภายใต้พระราชบัญญัติการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของ ประเทศส ร์บอุตสาหกรรมเป้าหมาย พ.ศ. 2560.

⁶ International Organization of Motor Vehicle Manufacturers, 2018, **Alternative Fuel** [Online], Available: <http://www.oica.net/category/economic-contributions/rd/>, [10 June 2018].

⁷ สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, **รายงานการวิเคราะห์แนวโน้มเทคโนโลยีและ อุตสาหกรรม: อุตสาหกรรมยานยนต์ใหม่** (กรุงเทพมหานคร: สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า ข-ค.

รัฐบาลสร้างแรงจูงใจทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้เกิดการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีซึ่งเป็นประโยชน์ต่ออุตสาหกรรมยานยนต์โดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ โดยการออกมาตรการที่ช่วยให้ผู้ประกอบการได้ประโยชน์ด้านเงินทุนหมุนเวียน (Cash flow) เพื่อเป็นการให้ชะลอการเสียภาษีในปีแรก⁸ มาตรการดังกล่าวคือ การอนุญาตให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่นำมาใช้ในการวิจัยและพัฒนาในอัตราร้อยละ 40 ในปีแรก และส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 60 ให้หักได้ภายในระยะเวลา 5 ปี ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกหนด⁹ และมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ประกอบการในอัตราร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อการวิจัยและพัฒนาทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกหนด¹⁰ ในขณะที่ผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมยานยนต์ส่วนใหญ่เป็นบริษัทข้ามชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โดยจัดตั้งบริษัทลูกและได้มีถ่ายทอดเทคโนโลยีการผลิตหรือ ขบวนการนวัตกรรม เทคโนโลยี และทรัพย์สินทางปัญญาบางประเภทเพื่อใช้ในการผลิตยานยนต์จากบริษัทแม่ในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินได้ที่จ่ายให้แก่บริษัทแม่ นั้นถือเป็นค่าสิทธิ¹¹ ซึ่งอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15¹² เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายกรณีไป

นอกจากนี้ หากผู้มีเงินได้เป็นบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หากเป็นกรณีการถ่ายทอดเทคโนโลยีจากต่างประเทศ เงินได้ที่เกิดจากการให้สิทธิในเทคโนโลยีการผลิตอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิให้กับประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแต่กรณี ในบางกรณีผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยมีเงินได้จากบริการทั่วไปซึ่งตามหลักถือเป็นกำไรธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ท ให้เงินได้ดังกล่าวไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรือไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ซึ่งในทางปฏิบัติพบว่าแนวทางการพิจารณาค่าสิทธิของกรมสรรพากรไม่เป็นไปตามความหมายของค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนทำให้สามารถขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่มิได้เป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

⁸ กรมสรรพากร, 2561, สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/16832.0.html>, [10 มิถุนายน 2561].

⁹ มาตรา 4 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 319) พ.ศ. 2541

¹⁰ มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 297) พ.ศ. 2539

¹¹ มาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

¹² มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่บริษัทลูกซึ่งประกอบการในประเทศไทยเป็นผู้คิดค้นและพัฒนานวัตกรรมเทคโนโลยีเพื่อใช้ในการประกอบกิจการเองนั้น ผลตอบแทนหรือเงินได้ที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีที่คิดค้นขึ้นเองนั้นเข้าลักษณะเป็นก ไรธุรกิจอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานก ไรสุทธิในอัตราร้อยละ 20¹³ และหากในกรณีที่มีการปันผลไปยังผู้ถือหุ้นหรือบริษัทแม่ในต่างประเทศ เงินปันผลดังกล่าวยังคงอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10¹⁴ ซึ่งท ให้อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง (Effective income tax rate) ที่เก็บจาก ไรธุรกิจนั้นสูงกว่าภาษีเงินได้จากค่าสิทธิดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

จากประเด็นปัญหาดังกล่าว ท ให้ผู้เขียนมีความสนใจศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิในธุรกิจยานยนต์ พร้อมทั้งศึกษามาตรการภาษีเงินได้เพื่อส่งเสริมการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ เพื่อเป็นแนวทางวิเคราะห์อุปสรรคที่มีผลต่ออุตสาหกรรมยานยนต์ซึ่งเป็นอุตสาหกรรมเป้าหมายในแผนพัฒนาเศรษฐกิจประเทศไทย 4.0

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาและท ความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การพิจารณาของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมยานยนต์
- (2) เพื่อศึกษาถึงผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์ของประเทศไทย
- (3) เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาผลกระทบที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่มีต่ออุตสาหกรรมยานยนต์

1.3 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาคั้งนี้เป็นการศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมยานยนต์ เพื่อน มาใช้เป็นแนวทางวิเคราะห์ปัญหาและอุปสรรคในเรื่องนี้ที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ซึ่งรัฐบาลกำหนดให้เป็นอุตสาหกรรมเป้าหมายในแผนพัฒนาเศรษฐกิจประเทศไทย 4.0

¹³ มาตรา 6 (2) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554

¹⁴ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

1.4 สมมติฐานการศึกษา

การตีความค่าสิทธิของกรมสรรพากรเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธินั้น ไม่เป็นไปตามหลักการของ OECD ส่งผลให้เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ของไทย

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

เอกัตศึกษานี้เป็นการวิจัยเอกสาร (Document Research) จากแหล่งข้อมูลในรูปแบบของ รายงาน วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความ ตีพิมพ์ วารสาร บทบัญญัติเกี่ยวกับกฎหมายภาษี กฎกระทรวง ประกาศอธิบดี ข้อหารือกรมสรรพากร แนวคิด พิพาทฯ รวมทั้งสื่ออิเล็กทรอนิกส์ หลังจากรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลต่างๆ แล้วทบทวนวิเคราะห์ปัญหาจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิของประเทศไทยที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์ โดยสรุปประเด็นปัญหาและเสนอแนวทางแก้ไขและหามาตรการทางภาษีเงินได้ที่เหมาะสมเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมยานยนต์ตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจประเทศไทย 4.0

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) เข้าใจบทบัญญัติ หลักเกณฑ์ วิธีการ ในการจัดเก็บภาษีจากค่าสิทธิที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมยานยนต์
- (2) เข้าใจถึงอุปสรรคการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ซึ่งเป็นอุตสาหกรรมเป้าหมายของรัฐบาลในแผนพัฒนาเศรษฐกิจประเทศไทย 4.0
- (3) ทราบแนวทางแก้ไขอุปสรรคที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ และเสนอมาตรการดังกล่าวเพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรคที่ส่งผลต่ออุตสาหกรรมยานยนต์

บทที่ 2

สภาพทั่วไปของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

เพื่อเป็นพื้นฐานความรู้ในการวิเคราะห์อุปสรรคการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่มีผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ (Next generation automotive) จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องเข้าใจอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ และทรัพย์สินทางปัญญาที่เกิดจากการพัฒนายานยนต์สมัยใหม่ อันเป็นผลจากการที่คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้การสนับสนุนบริษัทของไทยให้มีการพัฒนาเทคโนโลยีด้านยานยนต์ไฟฟ้าและสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันสำหรับอนาคต¹

2.1 อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่เกิดจากแนวคิดของรัฐบาลที่ต้องการส่งเสริมให้มีการนำเอาเทคโนโลยีขั้นสูงมาใช้ในการผลิตยานยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานสะอาด (Green energy) เช่น พลังงานไฟฟ้า ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ในระดับสากล โดยประเทศไทยได้มีการกำหนดแนวทางการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่อย่างชัดเจนไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564)² โดยการศึกษาครั้งนี้มุ่งไปที่กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์เป้าหมายที่ได้ผ่านมติความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีตามประกาศของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ 5/2560 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม พ.ศ. 2560³ โดยจำแนกออกเป็น 2 กลุ่มอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ คือ กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้า และกลุ่มอุตสาหกรรมชิ้นส่วนยานยนต์ดังนี้

2.1.1 กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้า

เนื่องจากประเภทรถไฟฟ้านั้นสามารถจ หนักได้หลายประเภท ในการศึกษาครั้งนี้มุ่งเน้นไปที่

¹ มติคณะรัฐมนตรี เรื่อง มาตรการสนับสนุนการผลิตยานยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานไฟฟ้าในประเทศไทย วันที่มีมติ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2559

² ส นักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2559, แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.nesdb.go.th/ewt_dl_link.php?nid=6422, [10 มิถุนายน 2561]

³ มติคณะรัฐมนตรี เรื่อง การร ด ะเนินการตามมาตรการสนับสนุนการผลิตยานยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานไฟฟ้าในประเทศไทย วันที่มีมติ 3 ตุลาคม พ.ศ. 2560

ยานยนต์ไฟฟ้าประเภทที่ได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาลได้แก่ ยานยนต์ไฮบริด ยานยนต์ปลั๊กอินไฮบริด และ ยานยนต์ไฟฟ้าแบตเตอรี่⁴

1) ยานยนต์ไฮบริด (Hybrid Electric Vehicles: HEV)

รูปแบบของยานยนต์ไฟฟ้า (Electric Vehicle: EV) นั้นมีหลายประเภทแตกต่างกันออกไป รูปแบบที่เป็นที่นิยมมากที่สุดขณะนี้คือ รถไฮบริดไฟฟ้า (HEV) คือ ยานยนต์ที่ผสมผสานการทางานจากแหล่งพลังงานสองแหล่งคือ จากเครื่องยนต์และไฟฟ้าจากแบตเตอรี่ ซึ่งเป็นการผสมผสานระบบเครื่องยนต์สันดาปภายในแบบเดิม (Internal Combustion Engine: ICE) เข้ากับระบบแบตเตอรี่ไฟฟ้าของรถไฟฟ้า โดยระบบส่งกำลัง (Powertrain) ไฟฟ้าเป็นเทคโนโลยีที่สร้างขึ้นเพื่อทดแทนการใช้พลังงานจากน้ำมัน (Fuel) ที่ทำให้เกิดการประหยัดเชื้อเพลิงเมื่อเปรียบเทียบกับยานยนต์ทั่วไป ซึ่งระบบไฮบริดจะทำงานร่วมกันระหว่างเครื่องยนต์และมอเตอร์ไฟฟ้า โดยแบ่งการทำงานตามช่วงการขับขี่ ดังนี้⁵

(1) ช่วงออกตัว (At a start) ในช่วงเริ่มขับเคลื่อนระบบจะใช้พลังงานจากมอเตอร์ไฟฟ้าซึ่งทำงานด้วยพลังงานจากแบตเตอรี่เพียงอย่างเดียว เนื่องจากมอเตอร์ไฟฟ้าจะให้แรงบิดในรอบต่ำได้ดีกว่าเครื่องยนต์ เหมาะกับสภาวะการออกตัวของยานยนต์ที่นุ่มนวลและเหมาะกับการออกตัวที่สุด

(2) ช่วงขับขี่ด้วยความเร็วต่ำ (Low speeds) จากเริ่มออกตัวสู่ความเร็วต่ำ พลังงานจากแบตเตอรี่จะถูกส่งไปยังมอเตอร์ไฟฟ้าเพื่อขับเคลื่อนอุปกรณ์ส่งถ่ายกำลัง เพื่อไปขับเคลื่อนล้อรถและเมื่อใดที่พลังงานสะสมในแบตเตอรี่ต่ำ เครื่องยนต์จะมีการทำงานและเปลี่ยนรูปจากพลังงานกลเป็นพลังงานไฟฟ้าโดยเจเนอเรเตอร์ (Generator) และไปสะสมไว้ที่แบตเตอรี่

(3) ช่วงขับขี่ด้วยความเร็วปกติ (Normal speeds) ในช่วงนี้จะใช้เครื่องยนต์ขับเคลื่อนเป็นหลัก เพราะอยู่ในช่วงที่เครื่องยนต์ให้ประสิทธิภาพและใช้พลังงานที่ดีที่สุด พลังงานจากน้ำมันจะถูกนำไปใช้กับการขับเคลื่อนทั้ง 4 ล้อโดยตรงขึ้นอยู่กับการขับขี่ พลังงานส่วนเกินจะถูกแปลงไปเป็นพลังงานไฟฟ้าแล้วเก็บไว้ในแบตเตอรี่ไฮบริด

(4) ช่วงเร่งเครื่องยนต์ (Highway Cruising) เมื่อมีการเร่งเครื่องยนต์อย่างเต็มที่ ไม่ว่าจะในกรณีขึ้นทางลาดชันหรือจังหวะเร่งแซง พลังงานจากแบตเตอรี่ไฟฟ้าจะถูกส่งไปขับเคลื่อนเสริมกับเครื่องยนต์

(5) ช่วงลดความเร็ว/เบรก (Deceleration/Braking) ในจังหวะนี้ระบบไฮบริดจะใช้พลังงานที่เกิดขึ้นที่ล้อหมุมอเตอร์ไฟฟ้าซึ่งทำหน้าที่เสมือนเครื่องกำเนิดไฟฟ้าและใช้พลังงานความร้อนจากการเบรกหรือลดความเร็วแปลงเป็นพลังงานไฟฟ้าแล้วส่งไปเก็บไว้ในแบตเตอรี่เพื่อใช้งานต่อไป

⁴ บัญชีท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 ลงวันที่ 3 ธันวาคม พ.ศ. 2557

⁵ แผนกตรวจประเมิน สถาบันยานยนต์, 2561, เทคโนโลยียานยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานไฟฟ้า [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.thaiauto.or.th/2012/th/news/news-detail.asp?news_id=3160, [10 มิถุนายน 2561]

(6) ช่วงหยุดอยู่กับที่ (At a stop) เครื่องยนต์ มอเตอร์ไฟฟ้า และเครื่องก หนิตไฟฟ้าจะหยุดท งานโดยอัตโนมัติต่อเมื่อยานยนต์ได้หยุดอยู่กับที่

2) ยานยนต์ปลั๊กอินไฮบริด (Plug-in Hybrid Electric Vehicles: PHEV)

ยานยนต์ปลั๊กอินไฮบริด เป็นยานยนต์ ไฟฟ้าที่พัฒนาต่อมาจากยานยนต์ไฟฟ้าไฮบริด โดยสามารถประจุพลังงานไฟฟ้าได้จากแหล่งภายนอก (Plug-in) ให้อานยนต์สามารถใช้พลังงานพร้อมกันจาก 2 แหล่ง จึงสามารถวิ่งในระยะทางและความเร็วที่เพิ่มขึ้นด้วยพลังงานจากไฟฟ้าโดยตรง ระยะทางที่ยานยนต์ไฮบริดนี้สามารถเคลื่อนที่ด้วยพลังงานไฟฟ้าได้ไกลขึ้นท ให้อานยนต์ต้องมีช่องทางส หรับประจุพลังงานเข้าแบตเตอรี่โดยตรงและจ ับต้องมีสถานีส หรับการชาร์จไฟฟ้าส หรับแบตเตอรี่ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่จ ับนต่อการตัดสินใจเลือกใช้อานยนต์แบบ PHEV ต้องค ึงถึงระยะทางส หรับยานยนต์ไฮบริดที่สามารถเคลื่อนที่อาศัยพลังงานจากแบตเตอรี่เป็นสิ่งสาคัญ เนื่องจากต้นทุนของยานยนต์ไฮบริดขึ้นอยู่กับขนาดความจุของแบตเตอรี่⁶

ในปัจจุบันสามารถแบ่งยานยนต์ไฮบริดที่ใช้พลังงานไฟฟ้าจากสายส่งพลังงานภายนอกจากการท งานโดยรวมออกเป็น 2 แบบ ตามยานยนต์ที่มีจ หน่ายในตลาดขณะนี้ คือ โตโยต้าพริอัสพลัส และเซฟโรเลตโวลต์ โดยแบบโตโยต้าพริอัสพลัสนั้น พลังงานไฟฟ้าและพลังงานจากระบบสันดาปภายในทำงานร่วมกันแบบอนุกรม-ขนานเช่นเดียวกับยานยนต์ไฮบริดรุ่นพริอัส หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า Blended PHEV แต่เซฟโรเลตโวลต์จะขับเคลื่อนยานยนต์ด้วยมอเตอร์ไฟฟ้าเป็นหลัก ซึ่งบริษัท เจนเนอรัล มอเตอร์ส (GM) มองว่าน่าจะตอบสนองต่อการใช้งานได้เพียงพอที่ระยะการขับขี่ไม่เกิน 80 กิโลเมตร และสามารถประจุพลังงานเข้าสู่ยานยนต์ขณะที่จอดในเวลาท งานหรือที่บ้านได้ ส่วนพลังงานจากระบบสันดาปภายในจะน ไปได้ใช้ในกรณีที่พลังงานไฟฟ้าหมด โดยใช้สร้างพลังงานเพื่อบรรจุลงในแบตเตอรี่แล้วจึงส่งเข้าสู่มอเตอร์ไฟฟ้าในการขับเคลื่อนยานยนต์ บริษัทผู้ผลิตเรียกกานยนต์ชนิดนี้ในอีกชื่อหนึ่งว่า Extended Range Electric Vehicle⁷

ยานยนต์แบบ PHEV นี้จะต้องมีระบบแปลงไฟกระแสสลับเป็นกระแสตรงก่อนบรรจุพลังงานในแบตเตอรี่ โดยระบบประจุพลังงานนั้น สามารถผลิตออกมาได้หลายรูปแบบ คือ⁸

⁶ ยศพงษ์ ลออนวล และคณะ, การศึกษาการพัฒนาของเทคโนโลยียานยนต์ไฟฟ้าและผลกระทบที่เกิดขึ้นส ำหรับประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร: ส ักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ), หน้า 2-5.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-6

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-7

(1) อุปกรณ์บรรจุไฟฟ้าอยู่ภายในยานยนต์ ซึ่งจะส่งผลให้ตัวรถมีน้ำหนักเพิ่มขึ้นและมีพื้นที่จำกัด ทำให้สามารถเติมพลังงานเพื่อใช้ในการขับเคลื่อนได้ทุกสถานที่ที่มีไฟฟ้า

(2) อุปกรณ์บรรจุไฟฟ้าอยู่นอกยานยนต์ สามารถสร้างเป็นสถานีประจุไฟฟ้าได้ ทำให้สามารถสร้างระบบประจุไฟฟ้าที่รองรับแบตเตอรี่หลายรูปแบบและรองรับความหลากหลายของยานยนต์ต่าง ๆ ได้

(3) อุปกรณ์บรรจุไฟฟ้าแบบใช้มอเตอร์ไฟฟ้าภายในยานยนต์เป็นตัวแปลงไฟฟ้า เนื่องจากยานยนต์ไฮบริดมีมอเตอร์ไฟฟ้าที่สามารถทำหน้าที่เป็นเจนเนอเรเตอร์ (Generator) อยู่ในระบบอยู่แล้ว ดังนั้นจึงสามารถประจุไฟลงแบตเตอรี่ผ่านทางมอเตอร์ได้โดยการจ่ายพลังงานเข้าสู่มอเตอร์เพื่อส่งผ่านพลังงานไปประจุลงแบตเตอรี่

3) ยานยนต์ไฟฟ้าที่ใช้แบตเตอรี่ (Battery Electric Vehicles: BEV)

แนวคิดของยานยนต์ที่ใช้พลังงานจากแบตเตอรี่ คือ การนำแบตเตอรี่แบบเก็บประจุใหม่ได้มาใช้ในการเก็บพลังงานและจ่ายพลังงานให้แก่มอเตอร์ไฟฟ้าเพื่อให้มอเตอร์เปลี่ยนพลังงานไฟฟ้าเป็นพลังงานกลในการขับเคลื่อนยานยนต์ โดยปกติแล้ว แบตเตอรี่จะถูกบรรจุไฟฟ้าจากแหล่งพลังงานภายนอก เช่น ไฟฟ้าตามอาคารบ้านเรือน หรือจุดประจุไฟตามสถานที่ต่างๆ โดยยานยนต์ประเภทนี้มักจะต้องการระบบ “Regenerative braking” ซึ่งเป็นระบบที่ใช้เก็บพลังงานที่เหลือจากการห้ามล้อ โดยขณะที่ล้อหมุนช้าลงเรื่อยๆ นั้น ล้อจะทำการหมุนมอเตอร์กลับด้านเพื่อผลิตกระแสไฟฟ้ากลับเข้าไปประจุที่แบตเตอรี่อีกทีหนึ่ง โดยรวมแล้วจะสามารถแบ่งสถานการณ์ทางานได้เป็น 4 สถานะ คือ เดินหน้า ถอยหลัง ห้ามล้อขณะเดินหน้า และห้ามล้อขณะถอยหลัง โดยยานยนต์ไฟฟ้ามักใช้ในกิจกรรมการขนส่งระยะสั้น เช่น รถกอล์ฟ ยานยนต์ประเภทนี้มีความสามารถในการเคลื่อนที่จำกัดเนื่องจากความจุของแหล่งพลังงานและสถานีเติมพลังงานมีจำกัด จึงจำเป็นต้องมีแหล่งเติมพลังงานสาธารณะเพื่อขยายระยะขับเคลื่อน⁹

กล่าวโดยสรุป ยานยนต์ไฟฟ้าคือ ยานยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยไฟฟ้าเป็นหลัก (All electric vehicle) โดยมีคุณสมบัติสำคัญคือ ขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์ไฟฟ้า (Electric motor) แทนเครื่องยนต์ในระบบปกติ (Gasoline engine) ใช้พลังงานไฟฟ้าที่เก็บอยู่ในรูปแบบของแบตเตอรี่ (Rechargeable battery) เป็นหลัก หรืออาจมีการจัดเก็บพลังงานในรูปแบบอื่นๆ สำหรับยานยนต์ไฮบริดที่ผลิตและมีจำหน่ายในประเทศไทยในปัจจุบันมี 6 รุ่น ประกอบด้วย Honda Jazz Hybrid, Honda Accord Hybrid, Honda Civic Hybrid, Toyota Camry Hybrid, Toyota Prius Hybrid และ Mercedes-benz C300 Blue TEC Hybrid สำหรับยานยนต์ไฟฟ้าที่ใช้แบตเตอรี่ (BEV) ประเทศไทยยังไม่มีการผลิตและจำหน่าย

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-8

ถึงอย่างไรก็ดี ตามแผนพัฒนาอุตสาหกรรม รัฐบาลได้กำหนดให้ยานยนต์ไฟฟ้าที่ใช้แบตเตอรี่ในการขับเคลื่อนเป็นหนึ่งในประเภทยานยนต์สมัยใหม่ที่รัฐมุ่งเน้นให้การส่งเสริม¹⁰

2.1.2 กลุ่มนวัตกรรมชิ้นส่วนยานยนต์

อุตสาหกรรมชิ้นส่วนยานยนต์นับว่าเป็นอุตสาหกรรมต้นน้ำ ที่ป้อนวัตถุดิบให้แก่ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการยานยนต์ การที่รัฐบาลมุ่งเน้นพัฒนายานยนต์ไฟฟ้าจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพัฒนาและส่งเสริมอุตสาหกรรมชิ้นส่วนยานยนต์ที่สคัญที่ใช้การผลิตยานยนต์ไฟฟ้า ซึ่งชิ้นส่วนสคัญที่ได้รับการส่งเสริมจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพื่อเป็นการสนับสนุนอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้า ประกอบด้วย การผลิตแบตเตอรี่มอเตอร์ (Traction motor) ระบบบริหารจัดการแบตเตอรี่ (Battery management system: BMS) และระบบควบคุมการขับเคลื่อน (Drive control unit: DCU) นอกจากนี้ยังรวมถึงสถานีอัดประจุไฟฟ้าที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งเพราะพลังงานไฟฟ้าจะถูกนำมาใช้แทนพลังงานเชื้อเพลิงในยานยนต์ไฟฟ้า¹¹

1) การผลิตชิ้นส่วนสคัญของยานยนต์ไฟฟ้า เช่น แบตเตอรี่มอเตอร์ (Traction Motor) ระบบบริหารจัดการแบตเตอรี่ (BMS) ระบบควบคุมการขับเคลื่อน (DCU)

ความสคัญของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ที่ต้องอาศัยพลังงานไฟฟ้าเป็นพลังงานขับเคลื่อนตัวรถนั้น สิ่งสคัญและนับว่าเป็นความท้าทายคือ การพัฒนานวัตกรรมและเทคโนโลยีเกี่ยวกับแบตเตอรี่ เพื่อให้อัดประจุไฟฟ้าได้อย่างรวดเร็ว ประหยัด และอายุการใช้งานของแบตเตอรี่จะต้องมีความเหมาะสมกับสภาพการใช้งานยานยนต์ไฟฟ้า ซึ่งประเภทของแบตเตอรี่ที่ใช้ในยานยนต์ไฟฟ้าสามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ประเภท¹² ดังนี้

(1) แบตเตอรี่แบบ Lead-acid เป็นแบตเตอรี่ที่ใช้ตะกั่วและกรดเป็นวัสดุหลัก และเป็นแบตเตอรี่ทั่วไปที่ใช้กันในยานยนต์และรถบรรทุกเพื่อการสตาร์ทยานยนต์ การจุดระเบิดเชื้อเพลิงของเครื่องยนต์ และใช้ในระบบไฟฟ้าต่างๆ ในยานยนต์ มีราคาไม่แพงและมีค่า Power density ที่สูง แต่มีค่า Energy density ที่ต่ำ กล่าวคือให้กัลังไฟฟ้ที่ต่ำ

¹⁰ คณะกรรมการปฏิรูปพลังงานแห่งชาติ, รายงานข้อเสนอโครงการปฏิรูป เรื่องการส่งเสริมยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร: ส นักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558), หน้า 5

¹¹ บัญชีท้ายประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2557 ลงวันที่ 3 ธันวาคม พ.ศ. 2557

¹² ส นักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ นครแฟรงก์เฟิร์ต, 2561, รายงานพิเศษ นวัตกรรมยานยนต์ไฟฟ้า (Electric Vehicle – EVs) ในเยอรมนี [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.ditp.go.th/contents_attach/143344/143344.pdf , [5 มิถุนายน 2561].

(2) แบตเตอรี่แบบ Nickel-metal-hybride หรือ NiMH เป็นแบตเตอรี่ที่นิยมใช้ทั่วไปในยานยนต์ไฟฟ้าแบบ Hybrid ซึ่งแบตเตอรี่ชนิดนี้มีค่า Energy density สูงกว่าแบตเตอรี่แบบ Lead-acid ประมาณ 2 เท่า ถึงแม้ว่าค่า Power density จะต่ำกว่า เมื่อเทียบในเชิงปริมาตร นอกจากนี้แบตเตอรี่ประเภทนี้จะมีอัตราการปล่อยประจุที่สูงกว่า และมีโอกาสที่จะคายประจุออกมาเองเมื่อไม่ได้ใช้ถึงแม้ว่าแบตเตอรี่แบบนี้จะมีความสามารถในการจ่ายพลังงานอย่างรวดเร็วมาก แต่การปล่อยประจุอย่างรวดเร็วที่เกิดขึ้นซ้ำ ๆ ให้อายุการใช้งานที่ลดลงหรือแบตเตอรี่จะหมดอายุง่ายขึ้น

(3) แบตเตอรี่แบบ Lithium-ion (Li-ion) เป็นแบตเตอรี่ที่ใช้ในยานยนต์ไฟฟ้าแบบ PHEV และยานยนต์ไฟฟ้าแบบ BEV ซึ่งแบตเตอรี่ประเภทนี้จะให้ค่า Energy density และค่า Power density ที่สูงกว่าแบตเตอรี่แบบ Lead-acid และแบตเตอรี่แบบ NiMH หลายเท่าตัว นอกจากนี้ยังสามารถให้ค่าการอัดประจุ (Charge) และการคายประจุ (Discharge) ที่สูงกว่าหมายความว่า สามารถอัดประจุไฟฟ้าได้เร็วกว่าแบตเตอรี่ 2 แบบแรก แต่ข้อเสียของแบตเตอรี่ประเภทนี้คือราคาสูงมาก รวมทั้งขณะใช้งานจะต้องระมัดระวังเรื่องการควบคุมอุณหภูมิของแบตเตอรี่ไม่ให้มีอุณหภูมิที่สูงเกินไปทำให้บางครั้งมีความจำเป็นต้องเพิ่มระบบหล่อเย็นของแบตเตอรี่ในยานยนต์เพื่อควบคุมอุณหภูมิซึ่งระบบหล่อเย็นนี้มีราคาสูงมาก เนื่องจากแบตเตอรี่ชนิดนี้ให้ค่า Energy density ที่สูงจึงเป็นที่นิยมในยานยนต์ไฟฟ้าแบบ PHEV และยานยนต์ไฟฟ้า BEV ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันและที่ใกล้จะผลิตออกมาในอนาคต

(4) แบตเตอรี่แบบ Lithium polymer (Li-poly) เป็นแบตเตอรี่ที่มีความคล้ายกับ Lithium-ion แต่มีความแตกต่างกันคือ สารที่ใช้เป็นตัว Electrolyte จะเป็นสาร Polymer ซึ่งทำให้รูปร่างเซลล์ของแบตเตอรี่ไม่จืดอยู่แค่ทรงกระบอกเหมือนแบตเตอรี่ทั่วไป ทำให้รูปทรงแบตเตอรี่ประเภทนี้สามารถปรับเปลี่ยนได้ตามลักษณะพื้นที่ในยานยนต์ซึ่งจะทำให้สามารถใช้พื้นที่ยานยนต์ไฟฟ้าได้เกิดประโยชน์สูงสุดโดยยานยนต์ไฟฟ้าที่นิยมนั้น แบตเตอรี่ชนิดนี้มาใช้คือ ยานยนต์ไฟฟ้าแบบไฮบริด (Hybrid)

(5) แบตเตอรี่แบบ Lithium iron phosphate (LFP) ซึ่งมีหลายรูปแบบทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสารเคมีที่อยู่ภายใน แบตเตอรี่ประเภทนี้ให้ความร้อนสูงมาก แต่ปฏิกิริยาเคมีที่เกิดขึ้นมีเสถียรภาพดีกว่าแบตเตอรี่ที่กล่าวมาข้างต้นจึงไม่มีความเสี่ยงที่จะเกิดเพลิงไหม้เมื่อทำการอัดประจุไฟฟ้าหรือเมื่อมีการอัดประจุไฟฟ้ามกเกินไปหรือกรณีไฟฟ้าลัดวงจร ทำให้แบตเตอรี่ประเภทนี้มีความปลอดภัยสูง ในปัจจุบันผู้ผลิตยานยนต์ไฟฟ้าส่วนใหญ่ใช้แบตเตอรี่ประเภทนี้ในการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าแบบไฮบริด และยานยนต์ไฟฟ้าแบบ BEV เพื่อต้องการเน้นเรื่องความปลอดภัยซึ่งเป็นข้อดีของแบตเตอรี่ประเภทนี้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการขับเคลื่อนยานยนต์ด้วยระบบไฟฟ้านั้นแบตเตอรี่เป็นส่วนประกอบสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้อุตสาหกรรมนี้ประสบความสำเร็จ การพัฒนาปรับปรุงประสิทธิภาพของ

แบบเตอรันว่าเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องทำควบคู่กับการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้า เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพทางต้นทุนและตอบสนองความต้องการของผู้ใช้ยานยนต์

2) กิจการสถานีอัดประจุไฟฟ้า

สถานีอัดประจุไฟฟ้า (Electric vehicle charging station) หรือเรียกว่า EV charging station เป็นจุดที่ใช้ส สำหรับอัดประจุไฟฟ้ายานยนต์ไฟฟ้า เนื่องจากความนิยมใช้ยานยนต์ไฟฟ้าแบบ PHEV และ BEV ที่ขยายตัวเพิ่มขึ้น ทำให้ความต้องการสถานีอัดประจุไฟฟ้าสาธารณะเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน โดยที่บางสถานที่จะมีการใช้กระแสไฟฟ้าที่สูงขึ้นเพื่อที่จะทำให้ระยะเวลาในการอัดประจุไฟฟ้าได้รวดเร็วขึ้น ในปัจจุบันสถานีอัดประจุไฟฟ้าในประเทศไทยมีอยู่อย่างจำกัด แต่พบว่าในประเทศแถบยุโรปที่มีการสนับสนุนการใช้ยานยนต์ไฟฟ้าเพื่อลดปริมาณการปล่อยก๊าซเรือนกระจกมีสถานีอัดประจุไฟฟ้ากระจายอยู่ตามริมถนนซึ่งติดตั้งโดยผู้ขายไฟฟ้าต่างๆ หรือตามศูนย์การค้าซึ่งบริหารงานสถานีอัดประจุไฟฟ้าโดยเอกชน สถานีอัดประจุไฟฟ้านั้นมีอยู่ด้วยกัน 4 แบบ หลักๆ คือ

(1) สถานีอัดประจุไฟฟ้าในบ้าน ผู้ใช้ยานยนต์ไฟฟ้าสามารถเสียบปลั๊กชาร์จยานยนต์ไฟฟ้าเมื่อกลับถึงบ้าน โดยสามารถชาร์จยานยนต์ไว้ข้ามคืน ตามปกติแล้วไม่จำเป็นต้องมีใบอนุญาตส สำหรับสถานีประเภทนี้ และไม่ต้องมีมิเตอร์เครื่องชาร์จเคลื่อนที่ บางแบบสามารถติดตั้งกับก ผนังหรือท ผนังสถานีอัดประจุไฟฟ้าภายในบริเวณบ้านได้ ซึ่งยานยนต์ไฟฟ้าส่วนใหญ่ในประเทศไทยนิยมอัดประจุไฟฟ้าที่บ้านพักอาศัยซึ่งเป็นเครื่องแบบซ้ำและเป็นที่คาดการณ์กันว่าผู้ใช้ยานยนต์ไฟฟ้าจะเริ่มอัดประจุไฟฟ้าทันทีที่เดินทางกลับถึงบ้านซึ่งมักจะค่า ดังนั้นหากไม่มีมาตรการควบคุมการอัดประจุไฟฟ้าอย่างมีประสิทธิภาพ ความต้องการใช้ไฟฟ้าจะมีค่าสูงขึ้นมากกว่าปกติในช่วงเวลาดังกล่าว ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อ การบริหารจัดการและควบคุมระบบไฟฟ้า กรณีการอัดประจุไฟฟ้าที่อาคารสำนักงานและศูนย์การค้า นั้นพฤติกรรมการอัดประจุไฟฟ้ามักจะมีลักษณะที่คล้ายกัน โดยเวลาเริ่มอัดประจุไฟฟ้าขึ้นอยู่กับเวลาที่ผู้ใช้ยานยนต์ไฟฟ้าเดินทางออกจากส นักงานหรือศูนย์การค้า

ส สำหรับกรณีการอัดประจุไฟฟ้าที่สถานีบริการ เวลาเริ่มอัดประจุไฟฟ้าอาจเกิดขึ้นได้ตลอดทั้งวัน ขึ้นอยู่กับจ นวนผู้ใช้บริการ โดยเวลาสิ้นสุดการอัดประจุไฟฟ้าขึ้นอยู่กับปริมาณพลังงานไฟฟ้าที่ต้องการ ส่วนปริมาณพลังงานไฟฟ้าที่ต้องการนั้นขึ้นอยู่กับขนาดของเครื่องแบบเตอรันที่ใช้จัดเก็บประจุไฟฟ้า กรณีทั่วไปนั้นมีค่า 50 kW ซึ่งสูงกว่าการอัดประจุในสถานที่อื่นๆ เนื่องจากการอัดประจุไฟฟ้าแบบเร็วด้วยกระแสตรง

(2) สถานีอัดประจุไฟฟ้าแบบชาร์จขณะจอดยานยนต์ ซึ่งหมายถึงรวมถึงสถานีอัดประจุไฟฟ้าสาธารณะ มีทั้งแบบที่ต้องจ่ายเงินและแบบอัดประจุไฟฟ้าฟรี ซึ่งขึ้นอยู่กับบริการของเจ้าของที่จอดรถ รวมทั้งมีแบบชาร์จช้าและเร็ว ซึ่งเป็นการส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ใช้นยานยนต์ไฟฟ้าได้ใช้บริการอื่นๆ จากร้านค้าต่างๆ ที่จัดไว้ เช่น สถานีอัดประจุไฟฟ้าในที่จอดยานยนต์ สถานีอัดประจุไฟฟ้าที่ศูนย์การค้า สถานีอัดประจุไฟฟ้าที่สถานีรถไฟ

(3) สถานีอัดประจุไฟฟ้าสาธารณะแบบชาร์จเร็ว สถานีเหล่านี้อาจตั้งตามจุดจอดพักรถ หรือบริการเดินทางไกลระหว่างเมืองหรือจังหวัด หรืออาจตั้งอยู่ในเขตเมืองใหญ่เพื่อรองรับคนที่อยู่ชานเมืองและเดินทางเข้ามาทำงานในเมือง ตัวอย่างเช่นสถานีผู้ให้บริการในต่างประเทศ CHAdeMo, SEA CCS Chargers และ Tesla Superchargers ซึ่งเป็นสถานีบริการเอกชน

(4) สถานีเปลี่ยนแบตเตอรี่หรือสถานีอัดประจุไฟฟ้าน้อยกว่า 15 นาที เป็นสถานีอัดประจุไฟฟ้าที่รองรับยานยนต์ไฟฟ้าแบบ Hydrogen fuel cell vehicle ซึ่งเป็นยานยนต์ไฟฟ้าที่ไม่ปล่อยก๊าซเสียออกมาก ซึ่งรัฐบาลไทยยังไม่ได้ให้การสนับสนุนและส่งเสริมยานยนต์ไฟฟ้าประเภทนี้ในแผนพัฒนาอุตสาหกรรมฉบับปัจจุบัน เนื่องจากข้อ กัดของยานยนต์ไฟฟ้าประเภทดังกล่าวบางประการ

ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีการใช้นยานยนต์ไฟฟ้าอยู่บ้างแล้ว แต่ยังอยู่ในขั้นของการใช้งานในรูปแบบของการวิจัยและพัฒนา นอกจากการประกอบยานยนต์ ขึ้นส่วนอะไหล่แล้ว จะต้องมีการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน ได้แก่ สถานีอัดประจุไฟฟ้า (EV Charging) ทั้งนี้หน่วยงานภาครัฐ เช่น การไฟฟ้านครหลวงได้ท ความร่วมมือกับบริษัทยานยนต์ไฟฟ้า เพื่อท การทดสอบยานยนต์ไฟฟ้า และจะน ่องเพื่อให้เกิดโครงข่ายยานยนต์ไฟฟ้า สถานีบริการของการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย ได้จัดท สถานีอัดประจุไฟฟ้าต้นแบบ นอกจากนี้การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคได้ท เนินการติดตั้งสถานีอัดประจุไฟฟ้าแบบ Quick Charge โดยท การวิจัยร่วมกับมหาวิทยาลัยในประเทศไทย¹³

2.1.3 ห่วงโซ่อุปทานของอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย

ในระดับการผลิตอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ สามารถท ห่วงโซ่อุปทานในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ โดยประกอบด้วย อุตสาหกรรมหรือธุรกิจระดับต้นน้ำ ได้แก่ ผู้คิดค้นหรือให้ผลการวิจัยและพัฒนายานยนต์และชิ้นส่วน ระดับกลางน้ำ ได้แก่ ผู้ผลิตชิ้นส่วนและระบบควบคุมสั่งการซึ่งใช้

¹³ สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานการวิเคราะห์แนวโน้มเทคโนโลยีและอุตสาหกรรม: อุตสาหกรรมยานยนต์ใหม่ (กรุงเทพมหานคร: สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 15.

ผลการวิจัยและการพัฒนาดังกล่าวมาสู่การพัฒนาเป็นตัวผลิตภัณฑ์ และระดับปลายน้ำ ได้แก่ ผู้จ หน่าย ยานยนต์อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่¹⁴

1) ห่วงโซ่อุปทานอุตสาหกรรมในระดับต้นน้ำ

ห่วงโซ่อุปทานอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ในระดับต้นน้ำ ประกอบด้วย ผู้ให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยและพัฒนา ยานยนต์และชิ้นส่วน ตัวอย่างเช่น การออกแบบและพัฒนาผลิตภัณฑ์ การผลิตแม่พิมพ์ และการผลิตเครื่องมือ (Tooling) ตลอดจนการผลิตชิ้นส่วนตัวอย่างหรือชิ้นส่วนขั้นพื้นฐาน¹⁵ โครงสร้างพื้นฐานในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ของประเทศไทยยังขาดในส่วนนี้อยู่ โดยเฉพาะการวิจัยพัฒนายานยนต์และการออกแบบชิ้นส่วนยานยนต์ ซึ่งผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตชิ้นส่วนตลอดจนผู้ผลิตยานยนต์ไฟฟ้า ยังต้องอาศัยเทคโนโลยีจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ หากพิจารณาถึงปัจจัยผู้ผลิตภายในประเทศ รัฐบาลได้มีนโยบายผลักดันการร่วมทุนกับธุรกิจต่างชาติ เช่น การรวมธุรกิจ (Merger & Acquisition) และการร่วมทุนทางธุรกิจ (Joint Venture) เพื่อใช้ประโยชน์จากความเชี่ยวชาญทั้งในด้านองค์ความรู้ (Know-how) และการบริหารจัดการรวมถึงศักยภาพของแรงงาน ทักษะ โรงงาน เครื่องจักรและเทคโนโลยีการผลิตขั้นสูง ของนักลงทุนที่ร่วมทุนด้วย ท ให้สามารถยกระดับขีดความสามารถในการแข่งขันของอุตสาหกรรมในระยะยาว

2) ห่วงโซ่อุปทานอุตสาหกรรมในระดับกลางน้ำ

อุตสาหกรรมหรือผู้ผลิตในห่วงโซ่อุปทานในระดับการผลิตกลางน้ำ หมายถึง ผู้ผลิตชิ้นส่วนและระบบควบคุมสั่งการ ประกอบด้วยอุตสาหกรรมการผลิตชิ้นส่วน การผลิตระบบย่อยและการผลิตระบบหลักเพื่อบ่อนโรงงานประกอบยานยนต์¹⁶ รวมทั้งการประกอบยานยนต์ ซึ่งจ จำเป็นต้องใช้งานโครงสร้างพื้นฐานในระดับต้นน้ำในดาเนินการ (Operation) แต่เนื่องจากการประเทศไทยยังขาดผู้ให้บริการโครงสร้างพื้นฐานซึ่งยังขาดทักษะด้านวิจัยและพัฒนา ยานยนต์และชิ้นส่วนยานยนต์ นอกจากนี้ ประเทศไทยยังขาดทรัพยากรบุคคลด้านการออกแบบและนักวิจัยด้านระบบซอฟต์แวร์และเซ็นเซอร์ เพื่อการเชื่อมต่อสื่อสารและระบบสนับสนุนการขับเคลื่อนและการออกแบบระบบสมองกลฝังตัว จึงเป็นอุปสรรคอย่างมากในการออกแบบและพัฒนา ยานยนต์และชิ้นส่วนยานยนต์¹⁷ จากการประเมินแผนพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ในระยะที่ผ่านมาพบว่า บุคลากรที่ท านด้าน การออกแบบ ยานยนต์และชิ้นส่วน ยานยนต์ใน

¹⁴ พิชราภรณ์ เนียมมณีและวลัยลักษณ์ อัครธีรวงศ์, การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงของโซ่อุปทาน ในอุตสาหกรรมยานยนต์ (กรุงเทพมหานคร: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556), หน้า 48

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 49

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 49 – 50

¹⁷ แผนแม่บทอุตสาหกรรมยานยนต์ ปี พ.ศ.2555–2559. สถาบันยานยนต์ กระทรวงอุตสาหกรรม

ประเทศนั้นเป็นกลุ่มวิศวกรจากหลายหลากสาขา ได้แก่ วิศวกรเครื่องกล วิศวกรการผลิต หรือกลุ่มช่างเทคนิคยานยนต์ แต่ประเทศไทยยังขาดกลุ่มวิศวกรยานยนต์อยู่เป็นจ นวนมาก ในขณะที่ทรัพยากรบุคคลด้านซอฟต์แวร์และเซ็นเซอร์ รวมทั้งระบบสมองกลฝังตัว อันได้แก่ Business Analyst, Software Engineer และ System Engineer ยังคงเป็นที่ต้องการอย่างยิ่งของตลาดแรงงาน

3) ห่วงโซ่อุปทานอุตสาหกรรมในระดับปลายน้ำ

ส หรับการผลิตระดับปลายน้ำ ในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ คือ อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายยานยนต์ในประเทศ ตัวอย่างเช่น ผู้แทนจำหน่าย ศูนย์จำหน่ายยานยนต์ เป็นต้น รวมถึงหมายถึงผู้ส่งออกยานยนต์ไปยังต่างประเทศ จากสถานการณ์ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่สามารถส่งออกชิ้นส่วนหรือส่วนประกอบยานยนต์ไฟฟ้าไปยังต่างประเทศ เนื่องจากเหตุผลหลักคือ ประเทศไทยยังขาดอุตสาหกรรมการผลิตต้นน้ำ ซึ่งเปรียบเสมือนสมองของระบบในการคิดค้นหรือออกแบบชิ้นส่วนยานยนต์ ตลอดจนการออกแบบและพัฒนาด้วยยานยนต์ไฟฟ้า

2.2 ทรัพยาสินทางปัญญาในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

หากพิจารณาความสามารถในการผลิตตามระบบห่วงโซ่อุปทานของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ นวัตกรรมและเทคโนโลยีนั้นจะมีความจ ขันอย่างยิ่งในการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้าในระดับต้นน้ำจนถึงในระดับอุตสาหกรรมปลายน้ำ ซึ่งอุตสาหกรรมระดับต้นน้ำนั้นจะมีความส ัญญเปรียบเสมือนเป็นสมองของระบบห่วงโซ่อุปทานการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าที่ทาหน้าที่รวบรวมองค์ความรู้ใหม่ๆ ในการประดิษฐ์คิดค้นนวัตกรรมและเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิตและพัฒนาด้วยยานยนต์ไฟฟ้า ซึ่งรัฐบาลยังสนับสนุนให้เกิดการจดทะเบียนสิทธิบัตรเพื่อรับการคุ้มครองตามกฎหมาย

สิทธิบัตร (Patent) สามารถประยุกต์ใช้ได้ในฐานะดัชนีชี้วัดผลลัพธ์ของการวิจัยและการพัฒนา (Research and development)¹⁸ อีกทั้งข้อมูลสิทธิบัตรและสัดส่วนการอ้างอิงสิทธิบัตร ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญกับมูลค่าทางการตลาด¹⁹ โดยสิทธิบัตร คือหนังสือสำคัญที่รับรองให้กับผู้ประดิษฐ์คิดค้นนวัตกรรม เทคโนโลยี อุปกรณ์ สารตั้งต้น ตลอดจนกรรมวิธีที่มีความใหม่ มีชั้นการประดิษฐ์ที่สูง และประยุกต์ใช้ได้จริงในทางอุตสาหกรรม อีกทั้งสิทธิบัตรยังให้สิทธิขาดแก่ผู้ถือสิทธิทางกฎหมายแต่เพียงผู้

¹⁸ Zvi Griliches, “Patent Statistics as Economic Indicators: A Survey,” *The Econometric Evidence* (January 1998): 287

¹⁹ Bronwyn H. Hall, Adam Jaffe and Manuel Trajtenberg. (n.d.). *Market value and patent citations* [Online], Available: https://eml.berkeley.edu/~bhhal/papers/HalJaffeTrajtenberg_RJFJan04.pdf [03 June 2018]

เดียวในการผลิต ใช้ ขาย เสนอขายหรือมีไว้เพื่อขาย ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีตามสิทธิบัตร ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง²⁰

2.2.1 สิทธิบัตรในกลุ่มเทคโนโลยียานยนต์สมัยใหม่ (Next-Generation Automotive)

อ้างอิงจากข้อมูลกลุ่มเทคโนโลยีที่ได้มีการจแนกโดยส ักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม²¹ ข้อมูลสิทธิบัตรที่ได้มีความเหมาะสมและตรงตามหลักการจาแนกสิทธิบัตรสากล โดยองค์การทรัพย์สินทางปัญญาโลก (WIPO) ซึ่งการแบ่งกลุ่มข้อมูลจะอยู่บนมุมมองของเทคโนโลยีเป็นหลักร่วมกับกลุ่มเทคโนโลยีที่เป็นความสนใจของประเทศไทย²² กล่าวคือ ในการแบ่งกลุ่มเทคโนโลยีจะอาศัยข้อมูลสิทธิบัตรเป็นพื้นฐาน

สิทธิบัตรที่ได้รับการขึ้นทะเบียนตามเทคโนโลยีการผลิตยานยนต์ สามารถจาแนกตามกลุ่มเทคโนโลยีที่มีอยู่ในปัจจุบันในกลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ทั่วไปและอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้า ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1) สิทธิบัตรที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีชิ้นส่วนยานยนต์ (Automotive Parts)

เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับชิ้นส่วนยานยนต์ เช่น การผลิตชิ้นส่วนความปลอดภัยและประหยัดพลังงาน ได้แก่ ระบบเบรค ABS (Anti-Lock Brake System), Electronic Stability Control (ESC), Regenerative Braking System, Idling Stop System, Autonomous Emergency Braking System, Inflator การผลิตยางล้อส หรับยานยนต์ การผลิตชิ้นส่วนระบบเชื้อเพลิง (Fuel System Parts) ได้แก่ Fuel Pump, Injection Pump, Injector การผลิตชิ้นส่วนระบบส่งกำลัง (Transmission System Parts) ได้แก่ Sun Gear, Ring Gear, Shift Gear, Transfer Case, Torque Converter, Carrier, Propeller Shaft, Drive Shaft, Universal Joint, Differential การผลิตชิ้นส่วนระบบเครื่องยนต์ (Engine System Parts) ได้แก่ Turbocharger, Cylinder Head, Cylinder Block, Crankshaft, Camshaft และ Connecting Rod การผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ได้แก่ การผลิต Substrate ส หรับ Catalytic Converter เป็นต้น

²⁰ Zvi Griliches, “Patent Statistics as Economic Indicators: A Survey,” *The Econometric Evidence* (January 1998): 288

²¹ แผนแม่บทอุตสาหกรรมยานยนต์ ปี พ.ศ.2555–2559. สถาบันยานยนต์ กระทรวงอุตสาหกรรม.

²² ศูนย์ให้คาปรึกษาด้านทรัพย์สินทางปัญญาและนวัตกรรม, รายงานการวิเคราะห์แนวโน้มเทคโนโลยีและอุตสาหกรรม: อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ (กรุงเทพมหานคร: กรมทรัพย์สินทางปัญญา กระทรวงพาณิชย์, 2560), หน้า 4

2) สิทธิบัตรที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีอุปกรณ์เสริมสำหรับยานยนต์ (Automotive Accessories)

เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับอุปกรณ์เสริมสำหรับยานยนต์ทั้งภายในและภายนอก เช่น ครอบไฟสปอยเลอร์ ปลายท่อ ล้อแม็กซ์ แผ่นฟิล์ม พวงมาลัย กระจก รวมทั้งระบบซอฟต์แวร์และเซ็นเซอร์ เพื่อการเชื่อมต่อสื่อสารและระบบสนับสนุนการขับขี่ และระบบมองกลฝั่งตัว เป็นต้น

3) สิทธิบัตรที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีตัวถังยานยนต์ (Automotive Body Parts)

เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับตัวถังยานยนต์ เช่น การผลิตอุปกรณ์สำหรับโครงรถและตัวถัง (The Auto body and Frame) ประกอบด้วยตัวถังด้านหน้า ได้แก่ ฝากระโปรง (Bonnet, Hood) บังโคลนหน้า (Fenders) กันชนหน้า (Bumper) และกระจังหน้า (Grille) ตัวถังด้านข้าง ได้แก่ เสากะจก (A-pillar) โครงเสาตัวกลาง (B-pillar) รางหลังคาด้านข้างและแผงบันได (Rocker panel) ตัวถังด้านหลัง ได้แก่ เสาหลังคาด้านใน (C-pillar) บังโคลนหลัง (Fenders) แผงหลัง และแผงใต้กันชนหลัง ตัวถังด้านล่าง ได้แก่ คานหน้า คานขวาง และโครงบันได นอกจากนี้ยังมีส่วนประกอบอื่นๆ อีก ได้แก่ หลังคา (Roof) พื้น (Floor) และชุดประตู (Door) เป็นต้น

4) เทคโนโลยียานยนต์ไฟฟ้า (Electric Vehicles: EVs)

เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับยานยนต์ไฟฟ้า เช่น การผลิตอุปกรณ์สำหรับยานยนต์ไฮบริด (HEV), ยานยนต์ปลั๊กอินไฮบริด (PHEV) และยานยนต์ไฟฟ้าที่ใช้แบตเตอรี่ (BEV)

5) เทคโนโลยีเซลล์เชื้อเพลิงสำหรับยานยนต์ (Fuel Cell Vehicles) : เทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับเซลล์เชื้อเพลิง สำหรับยานยนต์ เช่น การผลิตแบตเตอรี่, Traction Motor และระบบปรับอากาศ

ทั้งนี้ในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ จะไม่รวมการออกแบบวงจรไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์ซอฟต์แวร์ เซ็นเซอร์ เพื่อการเชื่อมต่อสื่อสารและระบบสนับสนุนการขับขี่ และการออกแบบระบบมองกล ฝั่งตัว รวมถึงการผลิตอุปกรณ์หรือหัวจ่ายไฟฟ้าสำหรับสถานีอัดประจุ เนื่องจากเทคโนโลยีดังกล่าวจะถูกจัดอยู่ในอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์อัจฉริยะและอุตสาหกรรมดิจิทัล ซึ่งประเทศไทยได้ให้การสนับสนุนและให้การส่งเสริมโดยเฉพาะ แต่ถึงอย่างไรก็ตามเทคโนโลยีดังกล่าวถือเป็นเทคโนโลยีต่อเนื่องซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์เช่นกัน

2.2.2 การวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยียานยนต์สมัยใหม่ (Next-Generation Automotive)

การวิจัยและพัฒนาบางส่วนสำคัญในการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่เพื่อมุ่งสู่ความเป็นเลิศในด้านการพัฒนาเทคโนโลยีและงานวิจัย ซึ่งเป็นแรงขับเคลื่อนในการยกระดับความสามารถในการแข่งขันของอุตสาหกรรมยานยนต์ โดยการพัฒนาเทคโนโลยีที่สอดคล้องกับทิศทางการพัฒนา

เทคโนโลยีระดับโลก ซึ่งจะต้องประกอบด้วย เทคโนโลยีสะอาด ประหยัด ปลอดภัย โดยตัวอย่าง เทคโนโลยี เป้าหมาย มีดังต่อไปนี้

- 1) พลังงานทางเลือกและพลังงานทดแทน (Alternative and renewable energy)
- 2) การลดน้ำหนักของยานยนต์ (Light weight vehicle)
- 3) ความปลอดภัยของยานยนต์ (Vehicle safety)
- 4) เทคโนโลยีการผลิตขั้นก้าวหน้า (Advance production technology)

สิ่งสคัญของการวิจัยและพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่คือ การออกแบบยานยนต์ไฟฟ้าที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้การวิจัยยังจ ขบ็นจะต้องค ึ่งถึงการผลิตที่มีประสิทธิภาพไม่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม การก ักขั้ดแบตเตอรี่ที่ไม่ได้ใช้งานอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งการวิจัยและพัฒนาเพื่อให้มาซึ่งสิทธิบัตรในการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าต้องใช้ระยะเวลาาน และเพื่อทดสอบความปลอดภัยของผู้ขับขั้ ดังนั้น ต้นทุนการวิจัยและพัฒนาในระยะเริ่มต้นต้องใช้เงินทุนมูลค่าสูง จากการศึกษาโดย European Council for Automotive R&D พบว่าในอุตสาหกรรมยานยนต์ขนาดใหญ่ในกลุ่มประเทศยุโรป ได้มีการลงทุนวิจัยและพัฒนาในยานยนต์ไฟฟ้าตลอดระยะเวลา 10 ปีที่ผ่านมา เฉลี่ยคิดเป็นมูลค่าสูงถึง 20 พันล้านยูโรต่อปี หรือคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 4 ของยอดขายยานยนต์ที่ผลิตในยุโรป²³

2.3 การถ่ายทอดนวัตกรรมและเทคโนโลยีในอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

อุตสาหกรรมยานยนต์ไทยเกือบทั้งหมดเป็นการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ (Foreign direct investment) โดยบริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นผู้ลงทุนโดยตรงเป็นเจ้าของเทคโนโลยีการผลิต และเป็นเจ้าของตราสินค้า²⁴ ดังนั้นการประกอบยานยนต์ในประเทศไทยจึงเป็นการประกอบเพื่อจ หน่ายในประเทศและเพื่อการส่งออก โดยอาศัยเทคโนโลยีการผลิต การบริหารจัดการ และการตลาดจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ ซึ่งประเทศที่มีบทบาทมากที่สุดให้อุตสาหกรรมยานยนต์ไทย ทั้งในด้านของก ังการผลิต ยอดจ หน่าย และการลงทุนทางตรงได้แก่ ประเทศญี่ปุ่นและสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากประเทศไทยยังประสบปัญหาในระดับห่วงโซ่อุปทานต้นน้ำ ซึ่งยังขาดนวัตกรรมการผลิตตลอดจนเทคโนโลยีที่จ ็บนในการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ การถ่ายทอดนวัตกรรมและ

²³ European Council for Automotive R&D. (n.d.). The Automotive Industrial Focus on future R&D Challenges [Online], Available: http://www.eucar.be/wp-content/uploads/2015/01/EUCAR-FOCUS-2009_Web.pdf [05 June 2018]

²⁴ สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา, วิกฤตการเงินโลก ผลกระทบต่ออุตสาหกรรมยานยนต์และชิ้นส่วน, (กรุงเทพมหานคร: สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา, 2553), หน้า 6

เทคโนโลยีจากบริษัทแม่หรือบริษัทในต่างประเทศที่มีความรู้ความชำนาญจึงเป็นสิ่งจำเป็น และสามารถกระทำได้โดยผ่านสัญญา 2 รูปแบบ²⁵ ดังนี้

2.3.1 สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ

สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing agreement) คือ สัญญาที่ผู้เป็นเจ้าของเทคโนโลยีอนุญาตให้บุคคลอื่นใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีที่ตนมีอยู่ โดยบุคคลนั้นต้องเสียค่าสิทธิหรือค่าตอบแทนแก่เจ้าของเทคโนโลยีนั้น สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธินี้หากเป็นสัญญาที่เจ้าของสิทธิบัตรอนุญาตให้บุคคลอื่นใช้สิทธิบัตรของตนในการผลิตสินค้าหรือใช้กระบวนการผลิตที่ได้รับการขึ้นทะเบียนสิทธิบัตร สัญญานั้นจะเรียกว่า “สัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร (Patent License agreement)” หากเป็นสัญญาที่ผู้เป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าอนุญาตให้บุคคลอื่นใช้เครื่องหมายการค้าของตน สัญญานั้นจะเรียกว่า “สัญญาอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้า (Trademark license agreement) และในกรณีที่ผู้เป็นเจ้าของวิทยาการความรู้ ความชำนาญเฉพาะทาง หรือ Know-how ยินยอมให้บุคคลอื่นใช้ข้อมูลและความรู้ความชำนาญ ประสบการณ์ทางการผลิต การบริหาร จัดการ การเงิน การบัญชี หรือการตลาดของตน ซึ่งตามปกติจะเก็บไว้เป็นความลับ สัญญานั้นจะเรียกว่า “สัญญาอนุญาตให้ใช้ความรู้วิทยาการเฉพาะอย่าง (Know-how agreement)”

2.3.2 สัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค

สัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค (Technical assistant agreement) อาจรวมอยู่ในสัญญาซื้อขายเครื่องจักรหรือแยกต่างหากจากกันได้ และสัญญาประเภทนี้จะท ว่าเป็นสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีเฉพาะอย่างเช่น สัญญาการให้คำปรึกษา (Consultancy service agreement) สัญญาบริการทางสถาปัตยกรรมและวิศวกรรม (Design and Engineering service agreement) สัญญาบริการต่อเนื่องทางเทคนิค (Continuing technical service agreement) สัญญาการจัดการ (Management contract) สัญญาจัดหาเครื่องจักร (Contract for supply of machinery) หรือท ว่าเป็นสัญญาเหมาเบ็ดเสร็จ (Turnkey contract) ก็ได้ ซึ่งสัญญาเหมาเบ็ดเสร็จนี้ เป็นสัญญาที่คู่สัญญาตกลงออกแบบโรงงาน ก่อสร้างโรงงาน จัดหาเครื่องจักร ติดตั้งเครื่องจักร และมีกอบรมบุคลากรของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งให้มีความรู้ความสามารถในการใช้เครื่องจักรตลอดจนการซ่อมและบำรุงรักษาเครื่องจักร เมื่อต ้นงานตามสัญญาเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้ว่าจ้างตามสัญญาจะสามารถท การผลิต โดยผู้ว่าจ้างจะต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้ให้สัญญาตามที่ตกลงกันไว้²⁶

²⁵ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “ภาวะภาษีของสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี” วารสารตุลปะ 48 (กรกฎาคม – กันยายน 2540): 66

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 67

ในบางกรณีสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยีที่ ระหว่างคู่สัญญาอาจมีทั้งสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิและสัญญาให้ความช่วยเหลือทางเทคนิครวมอยู่ในสัญญาเดียวกันก็ได้

2.4 แนวทางการส่งเสริมการลงทุนอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

จากนโยบายของรัฐบาลได้เน้น ไปสู่ภาคปฏิบัติโดยความร่วมมือระหว่างหน่วยงานรัฐและเอกชนเพื่อผลักดันให้อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่มีการพัฒนาอย่างจริงจัง ดังจะเห็นได้จากการที่รัฐบาลได้วางมาตรการส่งเสริมทั้งที่เป็นมาตรการทางภาษีเงินได้และมาตรการอื่นๆ เพื่อให้เกิดการวิจัยและพัฒนา เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินทางปัญญาในประเทศไทย ซึ่งสรุปพอสังเขปได้ดังนี้

2.4.1 มาตรการด้านภาษีเงินได้

มาตรการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมกรรมยานยนต์สมัยใหม่นั้น รัฐได้วางกรอบแนวทางการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีเงินได้ โดยโครงการลงทุนจะต้องผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังนี้

1) ยานยนต์ไฮบริด (Hybrid Electric Vehicles: HEV)

ยานยนต์ไฟฟ้าแบบไฮบริดได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้ในระยะเวลา 3 ปี ทั้งนี้จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ และข้อก หนดดังนี้²⁷

(1) จะต้องมีการน ระบบอัตโนมัติหรือหุ่นยนต์มาใช้ โดยจ ักดวงเงินไม่เกินร้อยละ 50 ของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและเงินทุนหมุนเวียน

(2) จะต้องเป็นกรณีมีการใช้เครื่องจักรที่มีการเชื่อมโยงหรือสนับสนุนอุตสาหกรรมการผลิตเครื่องจักรระบบอัตโนมัติในประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของมูลค่าเครื่องจักรที่ใช้ในโครงการ โดยจ ักดวงเงินไม่เกินร้อยละ 100 ของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและเงินทุนหมุนเวียน

(3) กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถบันทึกรายจ่ายค่าขนส่ง ไฟฟ้า และนั้ ประปาได้ 2 เท่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นระยะเวลา 10 ปี

(4) กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถหักค่าติดตั้งหรือค่าก่อสร้างสิ่งอ นวยความสะดวกได้ร้อยละ 25 ของเงินลงทุน

(5) ทั้งนี้โครงการยานยนต์ไฟฟ้าแบบไฮบริดที่ได้รับการส่งเสริมจะต้องเข้าเงื่อนไข ดังนี้²⁸

(ก) ผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตจะต้องเสนอแผนงานรวม (Package) ที่ประกอบด้วย โครงการ

²⁷ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, คู่มือขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2560, (กรุงเทพมหานคร: ส ักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 2560), หน้า 11

²⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 46 – 47

ผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส ักญ แผนการน ข้เครื่องจักรและติดตั้ง แผนการผลิตยานยนต์ปีที่ 1 – 3 แผนการผลิตหรือจัดหาชิ้นส่วนอื่นๆ แผนการจัดการแบตเตอรี่ใช้แล้วและแผนการพัฒนาผู้ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนในประเทศ (Local supplier) ที่มีบุคคลสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีและการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค

(ข) จะต้องมีการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส ักญอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น แบตเตอรี่ (Traction motor) ระบบบริหารจัดการแบตเตอรี่ (BMS) หรือระบบควบคุมการขับเคลื่อน (DCU) เป็นต้น

(ค) ยานยนต์ที่ผลิตจะต้องผ่านมาตรฐาน Type Approval ของ UN Regulation

(ง) จะต้องมีประกอบยานยนต์และการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส ักญอย่างน้อย 1 ชิ้นภายในระยะเวลา 3 ปี นับจากวันออกบัตรส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้ จะไม่ให้ขยายเวลาน ข้เครื่องจักร ยกเว้นกรณีมีเหตุอันสมควร

(จ) จะต้องยื่นค ขอรับการส่งเสริมการลงทุนภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560

(ฉ) กรณีเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล (Eco-car) ให้สามารถนับปริมาณยานยนต์ไฟฟ้าแบบไฮบริด เป็นปริมาณการผลิตจริงของกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากลได้ ทั้งนี้ส ักญยานยนต์ที่ผลิตเพื่อตลาดภายในประเทศจะต้องมีคุณสมบัติด้านสิ่งแวดล้อมตามเงื่อนไขที่ก หนดไว้ในกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล

นอกจากนี้หากผู้ผลิตยานยนต์ไฟฟ้าแบบไฮบริดมีการลงทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันตามที่ ก หนดโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ยังสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้ตามจ นวนเงินที่ใช้จ่ายเพื่อพัฒนาความสามารถในการแข่งขันดังกล่าวเป็นระยะเวลา 1 – 3 ปี²⁹

2) ยานยนต์ปลั๊กอินไฮบริด (Plug-in Hybrid Electric Vehicles: PHEV)

ยานยนต์ไฟฟ้าแบบปลั๊กอินไฮบริด เป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นทางภาษีเงินได้ ดังนี้

(1) ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เป็นเวลา 3 ปี โดยไม่จ ักดวงเงิน³⁰

(2) กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถบันทึกรายจ่ายค่าขนส่ง ไฟฟ้า และนั ้ ประปาได้ 2 เท่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นระยะเวลา 10 ปี

(3) หากผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาความสามารถในการแข่งขันตามที่

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14 – 15

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน หมด ยังสามารถขยายเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลออกไปได้เพิ่มเติมอีก 1 -3 ปี โดยจ ักดวงเงินให้พิจารณาตามเงื่อนไข ดังนี้³¹

(ก) ไม่เกินร้อยละ 300 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี และนวัตกรรมทั้งที่ด เนินการเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นในประเทศหรือร่วมวิจัยกับองค์กรในต่างประเทศ

(ข) ไม่เกินร้อยละ 100 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการสนับสนุนกองทุนพัฒนา เทคโนโลยีและบุคลากรสถาบันการศึกษา ศูนย์ฝึกอบรมเฉพาะทาง สถาบันวิจัยหน่วยงานรัฐด้าน วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ตามที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเห็นชอบ

(ค) ไม่เกินร้อยละ 200 ของค่าธรรมเนียมในการใช้สิทธิเทคโนโลยีที่พัฒนาในประเทศ

(ง) ไม่เกินร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูง

(จ) ไม่เกินร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายด้านการพัฒนาผู้ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนในประเทศ (Local supplier) ที่มีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีขั้นสูง และการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค

(ฉ) ไม่เกินร้อยละ 200 ของการออกแบบผลิตภัณฑ์และบรรจุภัณฑ์ ทั้งที่ด เนินการเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นในประเทศ ตามที่คณะกรรมการเห็นชอบ

(4) ทั้งนี้ผู้ขอส่งเสริมการลงทุนจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ก หนดโดยคณะกรรมการส่งเสริมการ ลงทุน ดังนี้³²

(ก) จะต้องเสนอเป็นแผนงานรวม (Package) ที่ประกอบด้วย โครงการประกอบยานยนต์ และโครงการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส คัญ แผนการน ำเข้าเครื่องจักรและติดตั้ง แผนการผลิตยานยนต์ปีที่ 1-3 แผนการผลิตหรือจัดหาชิ้นส่วนอื่นๆ แผนการพัฒนาสถานีอัดประจุไฟฟ้า แผนการจัดการแบตเตอรี่ใช้ แล้ว และแผนการพัฒนาผู้ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนในประเทศ ที่มีบุคคลผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่า ร้อยละ 51 ในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีและการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค

(ข) จะต้องมีการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส คัญอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น แบตเตอรี่ ระบบบริหาร จัดการแบตเตอรี่ (BMS) หรือระบบควบคุมการขับเคลื่อน (DCU) เป็นต้น

(ค) ยานยนต์ที่ผลิตจะต้องผ่านมาตรฐาน Type Approval ของ UN Regulation

(ง) จะต้องมีการประกอบยานยนต์และการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส คัญอย่างน้อย 1 ชิ้นภายใน ระยะเวลา 3 ปี นับจากวันออกบัตรส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้ จะไม่ให้ขยายเวลา น ำเข้าเครื่องจักร ยกเว้น กรณีมีเหตุอันสมควร

³¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 47 - 48

(จ) จะต้องยื่นขอรับการส่งเสริมการลงทุนภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2561

(ฉ) กรณีเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล (Eco-car) ให้สามารถนับปริมาณยานยนต์ไฟฟ้าแบบปลั๊กอินไฮบริด เป็นปริมาณการผลิตจริงของกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากลได้ ทั้งนี้ สำหรับยานยนต์ที่ผลิตเพื่อตลาดภายในประเทศจะต้องมีคุณสมบัติด้านสิ่งแวดล้อมตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล

3) ยานยนต์ไฟฟ้าที่ใช้แบตเตอรี่ (Battery Electric Vehicles: BEV)

รัฐบาลส่งเสริมการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าที่ใช้แบตเตอรี่ (BEV) โดยผ่านคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนโดยสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีเงินได้มีดังนี้³³

(1) ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจ นวนเวลา 5 ปี โดยไม่จ ักดวงเงิน³⁴

(2) กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถบันทึกรายจ่ายค่าขนส่ง ไฟฟ้า และนั ้ ประปาได้ 2 เท่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นระยะเวลา 10 ปี

(3) หากผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาความสามารถในการแข่งขันตามที คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนก หนด ยังสามารถขยายเวลายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลออกไปได้เพิ่มเติมอีก 1 -3 ปี โดยการจ ักดวงเงิน ให้พิจารณาตามเงื่อนไข ดังนั้³⁵

(ก) ไม่เกินร้อยละ 300 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการวิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี และนวัตกรรมทั้งทีต นินการเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นในประเทศหรือร่วมวิจัยกับองค์กรในต่างประเทศ

(ข) ไม่เกินร้อยละ 100 ของเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการสนับสนุนกองทุนพัฒนา เทคโนโลยีและบุคลากรสถาบันการศึกษา ศูนย์ฝึ กอบรมเฉพาะทาง สถาบันวิจัยหน่วยงานรัฐด้าน วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี ตามทีคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเห็นชอบ

(ค) ไม่เกินร้อยละ 200 ของค่าธรรมเนียมในการใช้เทคโนโลยีทีพัฒนาในประเทศ

(ง) ไม่เกินร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายในการฝึ กอบรมด้านเทคโนโลยีชั้นสูง

(จ) ไม่เกินร้อยละ 200 ของค่าใช้จ่ายด้านการพัฒนาผู้ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนในประเทศ (Local supplier) ทีมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ในการฝึ กอบรมด้านเทคโนโลยีชั้นสูง และการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14 – 15

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14 – 15

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15

(ฉ) ไม่เกินร้อยละ 200 ของการออกแบบผลิตภัณฑ์และบรรจุภัณฑ์ ทั้งที่ด ชินินการเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นในประเทศ ตามที่คณะกรรมการเห็นชอบ

(4) ทั้งนี้ผู้ขอส่งเสริมการลงทุนจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ก หนดโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ดังนี้³⁶

(ก) ผู้ขอส่งเสริมการลงทุนจะต้องเสนอเป็นแผนงานรวม ที่ประกอบด้วย โครงการประกอบ ยานยนต์และโครงการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส คัญ แผนการน ข้ำเครื่องจักรและติดตั้ง แผนการผลิตยานยนต์ปีที่ 1 – 3 แผนการผลิตหรือจัดหาชิ้นส่วนอื่นๆ แผนการพัฒนาสถานีอัดประจุไฟฟ้า แผนการจัดการแบตเตอรี่ใช้แล้ว และแผนการพัฒนาผู้ผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนในประเทศ ที่มีบุคคลผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้น ไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ในการฝึกอบรมด้านเทคโนโลยีและการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค

(ข) ผู้ขอส่งเสริมการลงทุนจะต้องมีการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส คัญอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น แบตเตอรี่ ระบบบริหารจัดการแบตเตอรี่ (BMS) หรือระบบควบคุมการขับเคลื่อน (DCU) เป็นต้น

(ค) ยานยนต์ที่ผลิตจะต้องผ่านมาตรฐาน Type Approval ของ UN Regulation

(ง) ผู้ขอส่งเสริมการลงทุนจะต้องมีการประกอบยานยนต์และการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วนส คัญ อย่างน้อย 1 ชิ้นภายในระยะเวลา 3 ปี นับจากวันออกบัตรส่งเสริมการลงทุน ทั้งนี้ จะไม่ให้ขยายเวลา ข้ำเครื่องจักร ยกเว้นกรณีมีเหตุอันสมควร

(จ) ผู้ขอส่งเสริมการลงทุนจะต้องยื่นค ขอรับการส่งเสริมการลงทุนภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2561 ในกรณีเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมในกิจการผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากล (Eco-car) ให้สามารถนับปริมาณยานยนต์ไฟฟ้าแบบแบตเตอรี่ (BEV) เป็นปริมาณการผลิตจริงของกิจการ ผลิตยานยนต์ประหยัดพลังงานมาตรฐานสากลได้ ทั้งนี้ส หรับยานยนต์ที่ผลิตเพื่อตลาดภายในประเทศ จะต้องม ีคุณสมบัติด้านสิ่งแวดล้อมตามเงื่อนไขที่ก หนดไว้ในกิจการผลิต ยานยนต์ประหยัดพลังงาน มาตรฐานสากล

นอกจากนี้คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนยังได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้แก่ผู้ขอรับ ส่งเสริมการลงทุนในการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าแบบแบตเตอรี่ (BEV) เช่น การให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ เพิ่มเติมอีก 3 ปี ในกรณีที่ผู้ขอรับการส่งเสริมมีการผลิตชิ้นส่วนที่ส คัญ 1 ชิ้น ในการใช้ผลิตหรือประกอบ ยานยนต์แบบ BEV ภายในระยะเวลา 3 ปีนับตั้งแต่ออกบัตรส่งเสริมการลงทุน และให้สิทธิยกเว้นภาษีเงิน ได้เพิ่มอีก 2 ปี หากมีการผลิตชิ้นส่วนส คัญอย่างน้อย 1 ชิ้นในปีที่ 4 นับตั้งแต่วันที่ออกบัตรส่งเสริมการ ลงทุน และให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เพิ่มเติมอีก 1 ปี ส หรับโครงการที่มีการผลิตหรือใช้ชิ้นส่วน ส คัญอย่างน้อย 1 ชิ้น ในปีที่ 5 นับตั้งแต่วันที่ออกบัตรส่งเสริมการลงทุน หลังจากปีที่ 5 หากมีการใช้

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 48 – 50

ขึ้นส่วนส ักดิ์มากกว่า 1 ชั้น จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เพิ่มขึ้นชั้นละ 1 ปี แต่รวมแล้วไม่เกิน 10 ปี ทั้งนี้ กรณีได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้มากกว่า 8 ปี จะต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยี โดยร่วมมือกับ สถาบันการศึกษาหรือสถาบันวิจัยตามรูปแบบที่คณะกรรมการก หนด เช่น Technology Research Consortium เป็นต้น³⁷

2.4.2 มาตรการที่มีใช้ภาษีเงินได้

นอกจากมาตรการทางภาษีเงินได้ข้างต้นแล้ว รัฐบาลยังผลักดันท ให้เกิดการส่งเสริมอุตสาหกรรม ยานยนต์สมัยใหม่โดยผ่านนโยบายที่มีใช้ภาษีเงินได้ ดังปรากฏในรายงานข้อเสนอโครงการปฏิรูป เรื่องการ ส่งเสริมยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย ของคณะกรรมการปฏิรูปพลังงานแห่งชาติ³⁸ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งเสริมการเป็นฐานการผลิตยานยนต์และชิ้นส่วนยานยนต์ไฟฟ้า โดยการขยายและสร้าง โอกาสส่งออกไปยังต่างประเทศ โดยผ่านการเจรจาภายใต้กรอบการค้าเสรี (FTA) กับรัฐภาคีต่างๆ

(2) ส่งเสริมและสนับสนุนการพัฒนาศักยภาพ และเทคโนโลยี โดยเฉพาะในด้านการประหยัด พลังงานและพลังงานทดแทนที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม

(3) ผลักดันการเปลี่ยนโครงสร้างภาษีสรรพสามิตยานยนต์ โดยให้ใช้ผลทดสอบการปล่อยก๊าซ คาร์บอนไดออกไซด์ของยานยนต์มาเป็นเกณฑ์ในการก หนดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อท ให้เกิดความ สอดคล้องกับทิศทางการพัฒนายานยนต์ในระดับโลก

(4) สนับสนุนการวิจัยและพัฒนาด้านปัญญาอุตสาหกรรม เพื่อท ให้เกิดการวิจัยและพัฒนาและ สร้างมูลค่าเพิ่มให้กับยานยนต์ไฟฟ้าและเป็นการใช้ทรัพยากรสินทางปัญญาที่มาจากประเทศไทย ตลอดจน ออกมาตรการและข้อก หนดเกี่ยวกับมาตรฐานยานยนต์ เพื่อให้ผลิตภัณฑ์จากประเทศไทยเป็นที่ยอมรับ ในระดับสากล

(5) ผลักดันโครงการสร้างศูนย์การทดสอบยานยนต์ เพื่อรองรับการเติบโตในอุตสาหกรรมยาน ยนต์และจัดตั้งศูนย์ทดสอบมาตรฐานระดับประเทศและพัฒนาไปสู่ระดับสากล

(6) ผลักดันโครงการพัฒนาบุคลากรในอุตสาหกรรมยานยนต์สู่ความยั่งยืน เพื่อพัฒนาทักษะ ความรู้ ความช นาญของบุคลากรในอุตสาหกรรมยานยนต์ให้มีมาตรฐาน และเป็นพื้นฐานการพัฒนา อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ต่อไป

³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 50

³⁸ คณะกรรมการปฏิรูปพลังงานแห่งชาติ, รายงานข้อเสนอโครงการปฏิรูป เรื่องการส่งเสริมยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร: ส ักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558), หน้า 19

บทที่ 3

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิและแนวทาง

การพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ

การส่งเสริมอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่เพื่อการแข่งขันของประเทศ ปัจจัยสำคัญคือ การส่งเสริมให้ผู้ประกอบการยานยนต์ของประเทศไทยมีความพร้อมในการสร้างมูลค่าจากทรัพย์สินทางปัญญาที่มาจากประเทศไทยที่จะก้าวไปสู่ประเทศไทย 4.0¹ ดังนั้นบทนี้จะเป็นการวางพื้นฐานความเข้าใจหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ ตลอดจนแนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ

3.1 ความหมาย “ค่าสิทธิ”

จากการศึกษาในบทที่ 2 พบว่า อุตสาหกรรมยานยนต์ไทยนั้นผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการยานยนต์ส่วนใหญ่เป็นการลงทุนทุนทางตรงจากต่างประเทศ โดยการเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทย การได้มาซึ่งนวัตกรรมและเทคโนโลยีในการผลิตเกิดจากการได้รับการช่วยเหลือจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ

3.1.1 นิยามความหมาย “ค่าสิทธิ” ตามประมวลรัษฎากรไทย

ประมวลรัษฎากรไทยไม่ได้ให้นิยามและค วาม กัดความของ “ค่าสิทธิ” (Royalty fee) ไว้ เพียงแต่ได้แจกแจงเงินได้จากค่าสิทธิเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือค ำพิพากษาของศาล”

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิให้ถูกต้องและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีนั้น จ าเป็นจะต้องจ าแนกประเภทรายได้พึงประเมินให้ถูกต้องเสียก่อน จากบทบัญญัติข้างต้นจะเห็นได้ว่าค่าสิทธิตามความนัยตามประมวลรัษฎากรนั้นประกอบไปด้วย ค่าแห่งลิขสิทธิ์ และสิทธิอย่างอื่น ซึ่งสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

1) ค่าลิขสิทธิ์

คำว่าค่าแห่งลิขสิทธิ์ที่บัญญัติในมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร นั้นเป็นคาเดียวกับลิขสิทธิ์ ตาม พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ซึ่งได้ให้นิยามความหมายของคำว่า ลิขสิทธิ์ หมายความว่า สิทธิแต่เพียงผู้เดียวที่จะกระทำใดๆ กับงานที่ผู้สร้างสรรค์ได้ทำขึ้น² ซึ่งปัจจุบันงานที่ได้รับการคุ้มครองตาม

¹ สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานการวิเคราะห์แนวโน้มเทคโนโลยีและ

อุตสาหกรรม: อุตสาหกรรมยานยนต์ใหม่. กรุงเทพมหานคร: สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

² โปรดดูพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 4 วรรค 2

พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ประกอบด้วย งานวรรณกรรม นาฏกรรม ศิลปกรรม ดนตรีกรรม โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์และสิ่งบันทึกเสียง โดยมีแนวทางการพิจารณาค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามแนววินิจฉัยของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ดังปรากฏในค าพิพากษา ดังนี้

ค าพิพากษาศาลฎีกาที่ 4987/2546 ตัดสินว่า การที่บริษัท ย. จำกัด ผู้เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์งานภาพยนตร์อนุญาตให้โจทก์นำภาพยนตร์ที่รับมาจากต่างประเทศเข้ามาฉายในประเทศไทย ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนที่บริษัท ย. จำกัด ได้รับจากโจทก์ในประเทศไทยจึงเป็นค่าตอบแทนการใช้สิทธิในงานอันมีลิขสิทธิ์ถือเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ...

กล่าวโดยสรุป ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้นิยามความหมายเงินได้พึงประเมินเกี่ยวกับค่าแห่งลิขสิทธิ์ไว้ แต่อาศัยค าพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรในการให้คาวินิจฉัยค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามความนัยมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ว่าอาจหมายถึง ค่าตอบแทนจากการให้ใช้งานอันมีลิขสิทธิ์ ตามพระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

2) สิทธิอย่างอื่น

คาวาสัทธิอย่างอื่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) ประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้ให้นิยามความหมายไว้เช่นกัน โดยมีความเห็นจากนักวิชาการด้านภาษีอากร ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ผู้สอนวิชากฎหมายภาษีอากร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ซึ่งให้ความเห็นว่า “คาวาสัทธิอย่างอื่น นั้น เมื่อเป็นคำบัญญัติต่อจากคาวา “ลิขสิทธิ์” แสดงว่าเป็นคำมีความหมายทำนองเดียวกัน เมื่อลิขสิทธิ์เป็นทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) สิทธิอย่างอื่นจึงหมายถึงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา”³ ซึ่งสอดคล้องกับค าพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ดังนี้

ค าพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 ระบุว่า ปัญหาว่าการโอนสิทธิการเช่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8), 40 (3) หรือ 42 (9) และจะหักค่าใช้จ่ายได้เพียงใดหรือไม่นั้น เห็นว่า มาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรระบุค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ฯลฯ คาวาสัทธิอย่างอื่น หมายถึง สิทธิที่มีลักษณะท านองเดียวกับค่าแห่งกวีตวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์...

ค าพิพากษาศาลฎีกาที่ 1587/2522 ระบุว่า ตามบทบัญญัติมาตรา 40 (3) และ (4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ศาลฎีกาเห็นว่าเฉพาะเงินค่าสิทธิในกรรมวิธีผลิต และดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเท่านั้นที่กฎหมายบัญญัติว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน...

³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11 (กรุงเทพมหานคร: รุ่งสยาม พับลิชชิ่ง, 2559), หน้า 184.

กล่าวโดยสรุป ประมวลรัฐฎากรไม่ได้ให้นิยามความหมายคำว่าสิทธิอย่างอื่นไว้ แต่อาศัยคาพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรที่พิจารณาสีทธิอย่างอื่นตามความนัยมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัฐฎากร ว่าอาจหมายถึง ค่าตอบแทนในสิทธิที่มีลักษณะทานองเดียวกับค่าแห่งก๊อติวลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือทรัพย์สินทางปัญญา

3.1.2 สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา

จากการศึกษาในบทที่ 2 พบว่า ทรัพย์สินทางปัญญาที่เกิดจากการวิจัยและพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่นั้นเกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และความลับทางการค้า ซึ่งการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวอาจอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ ซึ่งสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

1) ลิขสิทธิ์

ลิขสิทธิ์ (Copyright) หมายถึง สิทธิแต่เพียงผู้เดียว (Exclusive right) ของผู้สร้างสรรค์ที่จะกระทำการใดๆ เกี่ยวกับงานที่ผู้สร้างสรรค์ได้ทำขึ้นตามประเภทลิขสิทธิ์ที่กฎหมายให้การคุ้มครอง ได้แก่ งานวรรณกรรม นาฎกรรม ศิลปกรรม ดนตรีกรรม โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ สิ่งบันทึกเสียง งานแพร่เสียงแพร่ภาพ หรืองานอื่นใดในแผนกวรรณคดี แผนก วิทยาศาสตร์ หรือแผนกศิลปะ ไม่ว่าจะงานลักษณะดังกล่าวจะแสดงออกโดยวิธีหรือรูปแบบอย่างไร

ลิขสิทธิ์เกิดขึ้นโดยทันทีที่ผู้สร้างสรรค์ได้สร้างงานขึ้น หากการสร้างสรรค์งานดังกล่าวเกิดจากการจ้างทำของ ลิขสิทธิ์จะตกเป็นของผู้ว่าจ้าง เว้นแต่จะตกลงเป็นอย่างอื่น⁴ ทั้งนี้ผู้สร้างสรรค์ไม่ต้องปฏิบัติตามแบบพิธีการใดๆ อีกเพื่อให้ได้มาซึ่งการคุ้มครองสิทธิของตน⁵ เช่น ต้องขอขึ้นทะเบียนหรือจดทะเบียนกับหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้อง ซึ่งลิขสิทธิ์นั้นถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งตามกฎหมาย จึงสามารถที่จะโอนความเป็นเจ้าของให้แก่กันได้⁶ ซึ่งเจ้าของลิขสิทธิ์อาจโอนสิทธิของตนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนให้แก่บุคคลอื่นได้ และจะโอนให้โดยมีกำหนดเวลาหรือตลอดอายุแห่งการคุ้มครองลิขสิทธิ์ก็ได้ ซึ่งอายุของงานอันมีลิขสิทธิ์นั้นจะคุ้มครองโดยกฎหมายตลอดอายุของผู้สร้างสรรค์และคุ้มครองต่อไปอีก 50 ปีภายหลังผู้สร้างสรรค์ตาย ดังนั้นลิขสิทธิ์จึงสามารถโอนทางมรดก ซึ่งสิทธิของเจ้าของลิขสิทธิ์มีดังนี้

(1) การท ู้ (Reproduce) หมายความว่ารวมถึง คัดลอกไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ เลียนแบบ ท าส านา

⁴ โปรดดูพระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 10

⁵ อรรถพรธ พนัสพัฒนา, คำอธิบายกฎหมายลิขสิทธิ์, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: ส านักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557), หน้า 39

⁶ โปรดดู พระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 17

ท ำแม่พิมพ์ บันทึกเสียง บันทึกภาพ หรือบันทึกเสียงและภาพจากต้นฉบับ

(2) ดัดแปลง (Modify) หมายความว่า ท ำซึ่เปลี่ยนแปลงรูปแบบ ปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติม หรือ จาลองงานนั้นจากต้นฉบับในส่วนอันเป็นสาระสำคัญโดยไม่มีลักษณะเป็นการจัดทำขึ้นใหม่ ทั้งนี้ไม่ว่า ทั้งหมดหรือบางส่วน

(3) เผยแพร่ต่อสาธารณชน หมายความว่า ท ำให้ปรากฏต่อสาธารณชน โดยการแสดง การ บรรยาย การสวด การบรรเลง การทำให้ปรากฏด้วยเสียงหรือภาพ การก่อสร้าง การจำหน่ายหรือโดยวิธี อื่นใดซึ่งงานที่ได้ท ำขึ้น

(4) สิทธิในการให้เช่าต้นฉบับหรือส ำเนางานซึ่งสิทธิในการให้เช่านั้นจ ำกััดอยู่ในงาน 4 ประเภท เท่านั้น ซึ่งได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ โสตทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ และสิ่งบันทึกเสียง

(5) ให้ประโยชน์อันเกิดจากลิขสิทธิ์แก่ผู้อื่น ตัวอย่างของการให้ประโยชน์อันเกิดจากลิขสิทธิ์แก่ ผู้อื่น เช่น การโอนลิขสิทธิ์ทั้งหมด หรือบางส่วนของตนให้แก่ผู้อื่น ทั้งนี้จะเป็นการโอนแบบมีกำหนดเวลา หรือเป็นการโอนโดยตลอดอายุแห่งการคุ้มครองสิทธิก็ได้ สำหรับการโอนที่มีใช้ทางมรดกจะต้องทำเป็น หนังสือลงลายมือชื่อผู้โอนและผู้รับโอนด้วย⁷

(6) สิทธิในการอนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิตาม (1) (2) (3) หรือ (4) ซึ่งเรียกว่าการให้ Licensing สามารถทำได้ 3 ลักษณะ คือ อนุญาตให้ผู้อื่นท ำซ้ำหรือดัดแปลง อนุญาตให้ผู้อื่นเผยแพร่ต่อสาธารณชน และอนุญาตให้ผู้อื่นเช่าต้นฉบับหรือส ำเนางาน

2) สิทธิบัตร

สิทธิบัตร (Patents) หมายถึง สิทธิเด็ดขาดตามกฎหมายกำหนด โดยสิทธิเด็ดขาดดังกล่าวจะให้ อานาจผู้ทรงสิทธิที่จะกััดกันและหวงห้ามบุคคลอื่นมิให้กระทำการแสวงหาประโยชน์อย่างหนึ่งหรืออย่าง ใดจากการประดิษฐ์ ไม่ว่าจะเป็นการผลิต ขาย จำหน่าย นำเข้า หรือใช้ประโยชน์ทางพาณิชย์ในลักษณะ อื่น โดยปราศจากความยินยอมของผู้ทรงสิทธิบัตร⁸ ซึ่งสิ่งประดิษฐ์ที่จะได้รับสิทธิบัตรนั้นต้องเป็น สิ่งประดิษฐ์คิดค้นใหม่ และการได้มาซึ่งการคุ้มครองตามกฎหมายนั้นผู้ประดิษฐ์คิดค้นต้องทำการจด ทะเบียนตามแบบที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ในสิทธิบัตรนั้นจะต้องให้รายละเอียดและองค์ประกอบที่สำคัญ เพื่อให้การน ำไปใช้ในเชิงอุตสาหกรรมประสพผลส ำเร็จคือ ความรู้เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ที่จะท ำการผลิต และ ความรู้เกี่ยวกับกรรมวิธีการผลิต

⁷ โปรดดู พระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 17

⁸ จักรกฤษณ์ ควรวพจน์, กฎหมายสิทธิบัตร แนวความคิดและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร:

ส ำนัพิมพ์นิติธรรม, 2560), หน้า 11

อย่างไรก็ตาม ปัจจัยที่ทำให้การนำเอาเทคโนโลยีที่ได้รับการจดทะเบียนสิทธิบัตรไปใช้ไม่ใช่เพียงแต่องค์ประกอบที่ระบุในเอกสารสิทธิบัตรเท่านั้น เทคนิควิธีการปฏิบัติ หรือ วิทยาการ (Know-how) ซึ่งไม่ใช่สิ่งที่ยอมรับสิทธิบัตรได้และจะไม่ถูกเปิดเผยเอาไว้ในเอกสารสิทธิบัตร⁹ ดังนั้นหากต้องการที่จะให้เทคโนโลยีหรือการประดิษฐ์คิดค้นที่ได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายสิทธิบัตรที่นำไปใช้เกิดประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ การถ่ายทอดความรู้ ความชำนาญ ประสบการณ์อุตสาหกรรม หรือวิทยาการ (Know-how) จึงเป็นสิ่งจำเป็น ทั้งนี้สิทธิในการยอมรับสิทธิบัตรสามารถโอนกันได้¹⁰ กล่าวคือ ระหว่างการขอสิทธิบัตร ผู้ขอสามารถโอนให้บุคคลอื่นโดยทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้โอนและผู้รับโอน ซึ่งผู้ทรงสิทธิบัตรมีสิทธิเด็ดขาดหรือสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในการแสวงหาผลประโยชน์จากการประดิษฐ์หรือการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่ได้รับสิทธิบัตรหรืออนุสิทธิบัตรนั้น ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดดังนี้

(1) สิทธิในการผลิต ใช้ ขาย มีไว้เพื่อขาย เสนอขาย หรือ นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งผลิตภัณฑ์ตามสิทธิบัตร

(2) สิทธิในการใช้กรรมวิธีการผลิตตามสิทธิบัตร ผลิต ใช้ ขาย มีไว้เพื่อขาย เสนอขายหรือ นำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งผลิตภัณฑ์ที่ผลิตโดยใช้กรรมวิธีตามสิทธิบัตร

ทั้งนี้สิทธิที่กล่าวมาข้างต้น ผู้ทรงสิทธิบัตรสามารถอนุญาตให้ใช้สิทธิตามสิทธิบัตรให้แก่บุคคลอื่นได้ทั้งนี้ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานตามกฎหมายกำหนด¹¹

3) เครื่องหมายการค้า

เครื่องหมายการค้า (Trade mark) หมายถึง เครื่องหมาย สัญลักษณ์ หรือตรา ที่ใช้กับสินค้าหรือบริการ แบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ เครื่องหมายการค้า (Trademark) คือ เครื่องหมายที่ใช้หรือจะใช้กับสินค้าเพื่อแสดงว่าสินค้าที่ใช้เครื่องหมายนั้นแตกต่างกับสินค้าที่ใช้เครื่องหมายการค้าของบุคคลอื่น เครื่องหมายบริการ (Service Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้หรือจะใช้กับบริการ เพื่อแสดงว่าบริการที่ใช้เครื่องหมายนั้นแตกต่างกับบริการที่ใช้เครื่องหมายบริการของบุคคลอื่น เครื่องหมายรับรอง (Certification Mark) คือ เครื่องหมายที่เจ้าของเครื่องหมายรับรองใช้หรือจะใช้กับสินค้าหรือบริการของบุคคลอื่น เพื่อเป็นการรับรองเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการนั้น เครื่องหมายร่วม (Collective Mark) คือ เครื่องหมายการค้าหรือเครื่องหมายบริการที่ใช้หรือจะใช้โดยบริษัทหรือรัฐวิสาหกิจในกลุ่มเดียวกัน หรือโดยสมาชิกของสมาคม สหกรณ์ สหภาพ สมาพันธ์ กลุ่ม บุคคล หรือองค์กรอื่นใดของรัฐหรือเอกชน

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 431

¹⁰ โปรดดูพระราชบัญญัติ สิทธิบัตร พ.ศ. 2522 มาตรา 10 วรรค 2

¹¹ โปรดดูพระราชบัญญัติ สิทธิบัตร พ.ศ. 2522 มาตรา 41

กฎหมายเครื่องหมายการค้ามีเจตนารมณ์ในการปกป้องผลประโยชน์เจ้าของเครื่องหมายการค้ามิให้ถูกเอาเปรียบด้วยการนำเอาเครื่องหมายการค้าไปใช้โดยมิได้รับอนุญาต อันเป็นการฉกฉวยชื่อเสียงหรือความนิยมในตัวสินค้า นอกจากนี้ การคุ้มครองเครื่องหมายการค้ายังเป็นการปกป้องผลประโยชน์ผู้บริโภค ทำให้ผู้บริโภคทราบถึงแหล่งที่มาของสินค้าหรือบริการ และไม่เกิดความสับสนหลงผิดในคุณภาพของสินค้าหรือบริการที่ใช้เครื่องหมายการค้านั้น สิทธิในเครื่องหมายการค้าที่ได้จดทะเบียนแล้วสามารถโอนกันได้หรือโอนทางมรดกได้ ทั้งนี้จะเป็นการโอนหรือรับมรดกพร้อมกับกิจการที่เกี่ยวกับสินค้าที่ได้จดทะเบียนไว้แล้วหรือไม่ก็ได้ กล่าวคือ ผู้เป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าอาจโอนเฉพาะสิทธิในเครื่องหมายการค้าของตนโดยไม่จำเป็นต้องโอนกิจการหรือธุรกิจของตนก็ได้¹²

4) ความลับทางการค้า

ความลับทางการค้า (Trade secret) หมายถึง ข้อมูลการค้าซึ่งยังไม่รู้จักกันโดยทั่วไป หรือยังเข้าถึงไม่ได้ในหมู่บุคคลซึ่งโดยปกติแล้วต้องเกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว โดยเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ในเชิงพาณิชย์เนื่องจากการเป็นความลับและเป็นข้อมูลที่ถูกควบคุมความลับทางการค้าได้ใช้มาตรการที่เหมาะสมเพื่อรักษาไว้เป็นความลับ¹³ กล่าวคือ ข้อมูลการค้านั้น หมายความว่า สิ่งที่มีสื่อความหมายให้รู้ข้อความ เรื่องราวข้อเท็จจริง หรือสิ่งใดไม่ว่าการสื่อความหมายนั้นจะผ่านวิธีการใดๆ และไม่ว่าจะจัดไว้ในรูปใดๆ และให้หมายความรวมถึงสูตร รูปแบบ งานที่ไดรวบรวมหรือประกอบขึ้น¹⁴

จากความหมายความลับทางการค้าข้างต้น จะเห็นได้ว่าผู้เป็นเจ้าของสามารถที่จะโอนให้บุคคลอื่นได้¹⁵ ผู้เป็นเจ้าของความลับทางการค้ามีสิทธิที่จะเปิดเผย เอาไปหรือใช้ซึ่งความลับทางการค้าหรืออนุญาตให้บุคคลอื่นเปิดเผย เอาไปหรือใช้ซึ่งความลับทางการค้าของตน โดยอาจจะกำหนดเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อรักษาความลับทางการค้าดังกล่าวให้เป็นความลับต่อไปก็ได้ การโอนความลับทางการค้าที่มีใช้การโอนทางมรดกนั้นต้องทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้โอนและผู้รับโอน ถ้าไม่ได้กำหนดระยะเวลาในสัญญาโอนสิทธิ ให้ถือว่าเป็นการโอนมีกำหนดระยะเวลา 10 ปี

3.1.3 ค่าสิทธิตามความหมายในอนุสัญญาภาชีซอน

ค่าสิทธิ (Royalty fee) ตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาชีซอนโดยทั่วไป หมายถึง ค่าตอบแทนในกรณีหนึ่งกรณีใดใน 3 กรณี ดังต่อไปนี้

¹² โปรดดูพระราชบัญญัติ เครื่องหมายการค้า พ.ศ.2534 มาตรา 49

¹³ โปรดดูพระราชบัญญัติ ความลับทางการค้า พ.ศ.2545 มาตรา 3

¹⁴ โปรดดูพระราชบัญญัติ ความลับทางการค้า พ.ศ.2545 มาตรา 3 วรรค 2

¹⁵ โปรดดูพระราชบัญญัติ ความลับทางการค้า พ.ศ.2545 มาตรา 5

1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์และฟิล์มหรือเทปส าหรับการแพร่ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ ค่าตอบแทนในกรณีนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นค่าตอบแทนสำหรับการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual property)¹⁶ ดังสรุปได้ตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1 แสดงสิทธิที่เกิดจากทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

ทรัพย์สินทางปัญญา	เกณฑ์การพิจารณาค่าสิทธิ
ลิขสิทธิ์	สิทธิแต่เพียงผู้เดียว (Exclusive right) ของผู้เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ ¹⁷ ซึ่งประกอบด้วย (ก) การทำซ้ำ (Reproduce) (ข) การดัดแปลง (Modify) (ค) เผยแพร่ต่อสาธารณชน (ง) ให้เช่าต้นฉบับหรือส าเนางาน (จ) สิทธิในการอนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิตาม (ก) (ข) (ค) หรือ (ง)
ทรัพย์สินทางปัญญาอื่นๆ	<p>“สิทธิที่เกิดจากสิทธิบัตร” คือ สิทธิเด็ดขาดของผู้ทรงสิทธิที่จะกีดกันและหวงห้ามบุคคลอื่นมิให้กระทำ กษาประโยชน์อย่างหนึ่งหรืออย่างใดจากการประดิษฐ์ของตนที่ได้รับการจดทะเบียนสิทธิบัตร ไม่ว่าจะเป็นการผลิต ขาย จำหน่าย นำเข้าหรือใช้ประโยชน์ทางพาณิชย์ในลักษณะอื่น โดยปราศจากความยินยอมของผู้ทรงสิทธิบัตร¹⁸</p> <p>“สิทธิที่เกิดจากเครื่องหมายการค้า” คือ สิทธิที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าที่ได้รับจดทะเบียนจะ ัญญาอนุญาตให้บุคคลอื่นใช้เครื่องหมายการค้าของตน ส าหรับสินค้าที่ได้จดทะเบียนไว้¹⁹</p> <p>“สิทธิที่เกิดจากความลับทางการค้า” คือ สิทธิที่บุคคลผู้เป็นเจ้าของความลับทางการค้าจะเปิดเผย เอาไป หรือให้ใช้ซึ่งความลับทางการค้าหรืออนุญาตให้บุคคลอื่นเปิดเผย เอาไป หรือใช้ซึ่งความลับทางการค้า โดยจะกำหนดเงื่อนไขเพื่อรักษาความลับทางการค้าดังกล่าวให้เป็นความลับต่อไปได้²⁰</p>

ที่มา: จากการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูล

¹⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาษีค่าสิทธิ ปัญหาการค้างชำระ” วารสารดอกเบี๋ย ปีที่ 3 ฉบับ (กรกฎาคม 2533): 178

¹⁷ มาตรา 4 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

¹⁸ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522

¹⁹ มาตรา 68 แห่งพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534

²⁰ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545

2) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ ค่าตอบแทนในกรณีนี้ความจริงเป็นค่าเช่าอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์

ต้นแบบฉบับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD ปี ค.ศ.1963 และต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ฉบับปี ค.ศ. 1977 ได้รวมสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หมายถึง ค่าเช่า (Lease) อุปกรณ์ในทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ โดยจัดไว้ในหมวดค่าสิทธิ (Royalties) ซึ่งต่อมาภายหลังคณะกรรมการภาษีของ OECD มีความเห็นให้ปรับปรุงต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ โดยนำเอาสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์หรือค่าเช่าออกจากความหมายของค่าสิทธิ แต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐภาคีได้ตกลงเจรจาบางฉบับยังคงรวมค่าเช่าไว้ในความหมายของค่าสิทธิ²¹

3) ค่าตอบแทนข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า “ค่าวิทยากร” (Know-how) ค่าวิทยากรไม่ได้มีนิยามความหมายในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับรัฐภาคีต่างๆ ซึ่งตามหลักเกณฑ์การพิจารณาของอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบของ OECD ค่าวิทยากร หมายถึง ค่าตอบแทนเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสนเทศเกี่ยวกับความรู้ ความชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งยังไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชน ทั้งนี้ผู้ให้วิทยากรไม่ต้องลงมือกระทำใดๆ และไม่ต้องรับประกันว่าความรู้ ความชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษของตนจะให้ผลสำเร็จตามประสงค์ของผู้จ่ายค่าตอบแทนดังกล่าว²²

ถึงแม้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่างๆ ไม่ได้ให้นิยามความหมายของค่าตอบแทนเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ไว้ จึงจำเป็นต้องอาศัยการตีความ เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศประเภทหนึ่ง ดังนั้นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องปรับกฎเกณฑ์การตีความตามกฎหมายต่างประเทศ²³ ซึ่งโดยทั่วไปแล้ววิทยากร (Know-how) ตามคำอธิบายในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อสนเทศ

²¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, (Paris: OECD Publishing, 2017), p.276

²² ชัยสิทธิ์ ตรีชาชูธรรม, “ภาษีค่าสิทธิ ปัญหาการค้าง” วารสารดอกเบี้ย ปีที่ 3 ฉบับ (กรกฎาคม 2533): 188

²³ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, “แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ: กรณีศึกษาประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548) หน้า 225.

ที่มีลักษณะเป็นวิทยาการได้นั้น จะต้องเป็นข้อสนเทศที่เกิดจากประสบการณ์ในการประกอบกิจการในอดีต และข้อสนเทศดังกล่าวมีประโยชน์ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการนั้นๆ การได้มาซึ่งข้อสนเทศนั้นจะต้องก่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic benefit) เนื่องจากวิทยาการความรู้เป็นข้อสนเทศจากประสบการณ์ในอดีต จึงไม่ใช่ข้อสนเทศหรือวิทยาการที่ได้มาใหม่จากการรับจ้างทำงานให้ ตัวอย่างเช่น การรับจ้างทาวีจัย ถึงแม้ว่าผลการวิจัยคือวิทยาการความรู้ ดังนั้นเงินได้หรือค่าตอบแทนที่ผู้วิจัยได้รับไม่เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ²⁴

จากความหมายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศข้างต้น สามารถสรุปหลักเกณฑ์ในการพิจารณาค่าสิทธิตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ตามตาราง ดังนี้

²⁴ พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4. (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 61

ตารางที่ 2 แสดงความหมายค่าสิทธิตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD

ประเภทค่าสิทธิ	แนวทางพิจารณา “ค่าสิทธิ” ตามคำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Commentary) ของ OECD
<p>กลุ่มที่ 1: ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรือวิทยาศาสตร์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ</p>	<p>ลิขสิทธิ์ จะต้องพิจารณาจากสิทธิใช้หรือสิทธิให้ใช้งานอันมีลิขสิทธิ์ กล่าวคือ สิทธิในการท ำ ำ ดัดแปลง หรือเผยแพร่งานอันมีลิขสิทธิ์</p> <p>สิทธิบัตร จะต้องพิจารณาจากผู้ทรงสิทธิบัตรอนุญาตให้บุคคลอื่นใช้สิทธิในการผลิต ขายหรื อ นำเข้าสินค้าที่อนุญาตให้ใช้กระบวนการผลิตที่ได้รับการรับรองโดยสิทธิบัตร</p> <p>เครื่องหมายการค้า จะต้องพิจารณาจากผู้เป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าอนุญาตให้บุคคลอื่น (ผู้รับอนุญาต) ใช้เครื่องหมายการค้าของตนในการผลิตหรือจ ำหน่าย หรือใช้เครื่องหมาย เครื่องหมายของตนกับสินค้าผู้รับอนุญาต</p> <p>แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง จะต้องพิจารณาสิทธิใช้หรือสิทธิให้ใช้งานอันมีลิขสิทธิ์ กล่าวคือ สิทธิในการท ำ ำ ดัดแปลง หรือน ำไปเผยแพร่</p> <p>สูตรลับ หรือกรรมวิธีลับใดๆ พิจารณาจากองค์ประกอบดังนี้</p> <p>(ก) ต้องเป็นวิทยาการที่เกิดจากประสบการณ์พิเศษทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือ วิทยาศาสตร์</p> <p>(ข) เจ้าของวิทยาการไม่จำเป็นต้องดำเนินการใดๆ ให้แก่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้ขอใช้วิทยาการ ดังกล่าว เจ้าของวิทยาการไม่รับรองความส าเร็จในการใช้วิทยาการ</p>

ตารางที่ 2 แสดงความหมายค่าสิทธิตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD (ต่อ)

ประเภทค่าสิทธิ	แนวทางพิจารณา “ค่าสิทธิ” ตามคำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (Commentary) ของ OECD
<p>กลุ่มที่ 2: ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์</p>	<p>ค่าเช่าอุปกรณ์ที่ใช้ในทางอุตสาหกรรม หรือใช้พาณิชยกรรม²⁵</p>
<p>กลุ่มที่ 3: ค่าตอบแทนขอเสนอเทคโนโลยีเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรืออาจจะเรียกว่า “ค่าวิทยาการ (Know-how)”</p>	<p>(ก) ต้องเป็นวิทยาการที่เกิดจากประสบการณ์พิเศษทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์</p> <p>(ข) เจ้าของวิทยาการไม่จำเป็นต้องดำเนินการใดๆ ให้แก่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้ใช้วิทยาการดังกล่าว</p> <p>(ค) เจ้าของวิทยาการไม่รับรองความสำเร็จในการใช้วิทยาการ</p>

ที่มา: จากการศึกษาและวิเคราะห์

²⁵ คณะกรรมการภาษีของ OECD มีความเห็นให้เอาค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ออกจากความหมายของค่าสิทธิจากอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ แต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยบางฉบับยังคงไว้

3.1.4 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ

ค่าสิทธิอยู่ในข่ายต้องเสียเงินได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร การศึกษาครั้งนี้ มุ่งเน้นที่ภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในหัวข้อนี้ หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากค่าสิทธิ สามารถพิจารณาได้ 2 กรณี

1) กรณีนิติบุคคลผู้มีเงินได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

กรณีที่นิติบุคคลผู้มีเงินได้จากค่าสิทธิซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย เงินได้ที่เกิดขึ้นจะต้องนำไปรวมเข้ากับสุทธิเพื่อเป็นฐานการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้²⁶ ทั้งนี้การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้เป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้ค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3 ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยผู้มีเงินได้สามารถนำเอาภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายไปเครดิตหรือหักออกจากภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระปลายปี

2) กรณีนิติบุคคลผู้มีเงินได้มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

นิติบุคคลผู้มีเงินได้ที่มิได้เป็นผู้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินได้จากค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15²⁷ โดยผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวมีหน้าที่จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเพื่อนำส่งกรมสรรพากร ซึ่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้นถือเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final tax) ซึ่งผู้มีเงินได้ไม่สามารถนำเอาไปเครดิตภาษีหรือหักออกจากภาษีที่จะต้องชำระปลายปี(ตามหลักแหล่งที่อยู่ ผู้มีเงินได้มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี)

หากในกรณีผู้มีเงินได้ที่มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ผู้มีเงินได้จะได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้จากค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายกรณีไป²⁸ จากการศึกษาประเทศผู้นำด้านนวัตกรรมและเทคโนโลยีด้านยานยนต์ไฟฟ้าที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศญี่ปุ่น ประเทศเยอรมนี ประเทศสวีเดน และประเทศจีนสามารถสรุปอัตราภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ ตามตารางที่ 3 ดังต่อไปนี้

²⁶ มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁷ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁸ มาตรา 3 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตารางที่ 3 แสดงเพดานอัตราภาษีในประเทศผู้จ่ายค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยเป็นภาคี:
กรณีประเทศผู้นำนวัตกรรมและเทคโนโลยีด้านยานยนต์ไฟฟ้า

ประเทศภาคี	อัตราไม่เกินร้อยละ	เงื่อนไข
(1) สหรัฐอเมริกา	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์ และฟิล์มภาพยนตร์ งานฟิล์ม เทป หรือการกระชากอื่นๆ เพื่อถอดแบบสื่อบริการใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระจายเสียงของวิทยุหรือโทรทัศน์
	8	ค่าสิทธิกรณีการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
(2) ญี่ปุ่น	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
(3) เยอรมนี	5	ค่าสิทธิในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์
	15	ค่าสิทธิในกรณีอื่นๆ
(4) สวีเดน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี
(5) จีน	15	ค่าสิทธิทุกกรณี

ที่มา: ดัดแปลงจาก กรมสรรพากร (2561)

3.2 แนวทางในการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ

แนวทางในการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ สามารถแยกพิจารณาได้ใน 2 ลักษณะคือ การพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

3.2.1 แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 40 (3) บัญญัติไว้ว่า “ค่าแห่งก๊อตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล” เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามความหมายค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) ไว้ ในทางปฏิบัติการสรรพากรจะต้องอาศัยการตีความค วามว่าค่าสิทธิขึ้นการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ ดังปรากฏในหนังสือตอบขอหารือของกรมสรรพากร ดังนี้

1) เงินได้จากการตอบแทนเพื่อให้ได้มาซึ่งงานอันมีลิขสิทธิ์ถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

กรณีบริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตโปรแกรมระบบบัญชีสำเร็จรูป โดยวางจำหน่ายโปรแกรมดังกล่าวผ่านตัวแทนจำหน่าย ค่าตอบแทนการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือ ค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ขายโดยทั่วไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมิ License หรือไม่ ถือเป็น การจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร²⁹

นอกจากนี้กรมสรรพากรยังได้มีแนววินิจฉัยกรณีโปรแกรมคอมพิวเตอร์อันเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ว่าเป็นเงินได้ค่าสิทธิ ดังปรากฏในหนังสือตอบขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3092 ลงวันที่ 18 เมษายน พ.ศ. 2545 ว่ากรณีบริษัท บ. ซึ่งประกอบกิจการเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ระบบบัญชีสำเร็จรูป EASY-ACC ผ่านตัวแทนจำหน่ายหรือฝากขายตามร้านหนังสือทั่วไป ไม่ได้รับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์เฉพาะกิจการใดกิจการหนึ่ง โปรแกรมสำเร็จรูปที่จัดจำหน่ายนี้แม้จะมีใช้การรับจ้างเขียนเพื่อกิจการใดโดยเฉพาะ ก็ยังถือว่าเป็นงานที่มีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 และแม้ผู้ซื้องานไปจะไม่ได้รับลิขสิทธิ์ไปเป็นของตนเองโดยเด็ดขาด แต่การซื้อดังกล่าวก็ยังถือว่าเป็นการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) และราคาที่จ่ายถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

2) เงินได้หรือค่าตอบแทนจากสัญญา Trademark License Agreement เป็นเงินได้ค่าสิทธิ

กรณีที่บริษัทฯ เข้าทำสัญญา Trademark License Agreement เป็นการให้สิทธิในการใช้เครื่องหมายการค้า ระหว่างบริษัทฯ กับผู้รับโอนคือ บริษัท B ตามสัญญาบริษัท B ไม่มีสิทธิในการโอนการใช้เครื่องหมายการค้าให้กับบุคคลอื่น ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้เข้าทำสัญญาและได้รับชำระค่าเครื่องหมายการค้า เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร³¹

3) เงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

บริษัท ก. ประกอบธุรกิจด้านอินเทอร์เน็ตและเว็บไซต์ ซึ่งให้บริการร้านค้าออนไลน์สำเร็จรูป (Catalog online) โดยเป็นศูนย์กลางการซื้อขายสินค้าและบริการ e-shopping mall แบบครบวงจร ต้องการขายกิจการให้แก่บริษัท ข. ในกรณีที่บริษัทฯ ขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งประกอบด้วยทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ เว็บไซต์ รูปแบบหน้าเว็บไซต์ ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่พัฒนาเป็น

²⁹ หนังสือตอบขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.631 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2544

³⁰ หนังสือตอบขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3092 ลงวันที่ 18 เมษายน พ.ศ. 2545

³¹ หนังสือตอบขอหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/683 ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2550

ระบบต่างๆ สิทธิต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ ชื่อเสียงทางการค้า หรือก๊อปปี้ข้อมูลความเป็นสมาชิกของร้าน รายชื่อลูกค้า เงินได้จากการขายทรัพย์สินไม่มีรูปร่างดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร³²

4) เงินได้จากการโอนสิทธิตามใบอนุญาตประกอบกิจการบางประเภทถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ
ในกรณีการขายที่ดิน พร้อมอาคารเรียน ตลอดจนจนมีการจ่ายค่าโอนสิทธิในการประกอบกิจการโรงเรียน และทรัพย์สินอื่นๆ สรรพากรวินิจฉัยว่า ค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิตามใบอนุญาตโรงเรียนถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร³³

5) เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการรวบรวมงานที่นักเขียนทูลขึ้นถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ
การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย (ททท.) ได้จัดทูล วรรณสารเป็นประจํา ทุกเดือน โดยมีการว่าจ้างนักเขียนซึ่งมีทั้งนักเขียนสมัครเล่น นักเขียนอาชีพ นักเขียนที่เป็นนักวิชาการ นักเขียนคอลัมน์ประจํา ข่าว และข้อมูลเบ็ดเตล็ดทั่วไป หากเป็นการจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าตอบแทนจากการรวบรวมงานที่นักเขียนทูลขึ้น เช่น บทความรวมเล่ม เป็นต้น เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร³⁴

6) เงินได้หรือค่าตอบแทนในการใช้สิทธิใด านินการสถานีนํ ามันถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ
กรณีบริษัท ก. ได้ทูล าสัญญาให้ใช้สิทธิและด านินการสถานีนํ ามันกับห้างหุ้นส่วนจ กัดโดยที่บริษัท ก. ยังเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า และมีสิทธิครอบครองหรือเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสถานีนํ ามันตลอดจนสิ่งปลูกสร้างต่างๆ ในสถานีนํ ามัน ห้างหุ้นส่วนจ กัดเป็นเพียงผู้ใช้สิทธิโดยจ่ายค่าธรรมเนียมเป็นรายงวด เงินค่าธรรมเนียมในการใช้สิทธิที่ห้างหุ้นส่วนจ กัดจ่ายให้แก่บริษัท ก. มีลักษณะเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร³⁵

7) ค่าชดเชยความเสียหายที่เกิดจากการประนีประนอมยอมความในฐานความผิดละเมิดลิขสิทธิ์
ที่มีได้จ่ายโดยค าสั่งศาลถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

กรณีบริษัทฯ ถูกละเมิดลิขสิทธิ์จากการแพร่เสียงแพร่ภาพรายการโทรทัศน์ และบริษัทฯ

³² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6478 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2550

³³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6592 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2547

³⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6592 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2547

³⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.08972 ลงวันที่ 22 มิถุนายน พ.ศ. 2541

ตกลงทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับผู้ละเมิด โดยผู้ละเมิดยินยอมจ่ายค่าเสียหายจากการละเมิดให้แก่บริษัทฯ ค่าเสียหายดังกล่าว ไม่ว่าจะเกิดจากการจ่ายตามสัญญาการให้ใช้ลิขสิทธิ์หรือเกิดจากการเรียกค่าเสียหายเนื่องจากการละเมิดลิขสิทธิ์ก็ตาม หากไม่ได้เป็นการจ่ายโดยคาพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่สั่งให้จ่ายในลักษณะของค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์แล้ว ย่อมถือเป็นการจ่ายค่าลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

3.2.2 แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

1) เงินได้หรือค่าตอบแทน สหัชความช่วยเหลือทางเทคนิคจากบริษัทแม่ในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในไทยเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ

กรณีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ประกอบธุรกิจผลิตชิ้นส่วนเครื่องไฟฟ้า ประสงค์จะได้รับความช่วยเหลือทางเทคนิคจากบริษัทแม่ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ซึ่งประกอบธุรกิจผลิตชิ้นส่วนเครื่องไฟฟ้า โดยบริษัทเกาหลีได้ส่งวิศวกรเข้ามาให้ความช่วยเหลือในประเทศไทยเป็นครั้งคราว เงินได้หรือค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อได้รับความช่วยเหลือทางเทคนิคจากบริษัทแม่ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้อ่อนเทศเกี่ยวกับความรู้ทางอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิทยาศาสตร์ ประสบการณ์หรือทักษะ ซึ่งเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ³⁶

2) ค่าตอบแทนจากการจ้างออกแบบโครงสร้างพื้นฐานทางวิทยาศาสตร์เพื่อการวิจัยและพัฒนาเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

บริษัทฯ เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย บริษัทฯ ตกลงทำสัญญาว่าจ้าง บริษัท ย. (บริษัทแม่) ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ให้ทำการวิจัยและพัฒนากรรมวิธีการผลิต รวมทั้งความรู้อื่นๆ สำหรับการผลิตสินค้าให้กับบริษัทฯ ซึ่ง บริษัท ย. จะนำเทคโนโลยีและประสบการณ์ที่ตนมีมาใช้ในการวิจัยและพัฒนาโดยผลการวิจัยและพัฒนาจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทฯ กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า ค่าตอบแทนที่บริษัทฯ จ่ายให้กับบริษัท ย. สำหรับการวิจัยและพัฒนากรรมวิธีผลิตสินค้า ถือเป็นการจ่ายค่าตอบแทนการใช้สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อขอสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ³⁷

³⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/08491 ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2541

³⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706 (กม.06)/377 ลงวันที่ 4 เมษายน พ.ศ. 2546

นอกจากนี้ยังพบว่า แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิที่เกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา เป็นเงินได้ค่าสิทธิ ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1872 ลงวันที่ 28 มีนาคม พ.ศ. 2557 ระบุว่า สถาบันฯ เป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การดำเนินงานของมูลนิธิจุฬาลงกรณ์ ได้ว่าจ้างบริษัท M+W U.S., Inc (บริษัทฯ) ซึ่งเป็นบริษัทวิศวกรรมระดับนานาชาติในประเทศสหรัฐอเมริกา ประกอบกิจการรับจ้าง ออกแบบ และก่อสร้างด้าน Electronic, Life Sciences Chemicals, Science & Research, Energy & Environment Technologies, Automotives It & Telecoms, Space & Security เป็นต้น และไม่มีตัวแทนหรือสาขาในประเทศไทย ให้เป็นผู้ออกแบบโครงการจัดทำโครงสร้างพื้นฐานทางวิทยาศาสตร์เพื่อการวิจัยและพัฒนา โดยมีเงื่อนไขในสัญญาว่าบริษัทฯ ผู้รับจ้างจะต้องเก็บรักษาแบบและข้อมูลในแบบเป็นความลับห้ามเผยแพร่และแบบจะตกเป็นกรรมสิทธิ์ของสถาบันฯ กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ค่าจ้างออกแบบโครงการจัดทำโครงสร้างพื้นฐานทางวิทยาศาสตร์เพื่อการวิจัยและพัฒนาในกรณีดังกล่าวให้แก่บริษัทฯ หากการรับจ้างออกแบบนั้นมีการถ่ายทอดความรู้อันเป็นสูตรลับหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ค่าจ้างวิจัยและพัฒนาดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ³⁸

3) ค่าตอบแทน Professional service ที่เกี่ยวเนื่องจากการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นค่าสิทธิกรณีบริษัทฯ ได้จ่ายค่า Professional Service ให้แก่บริษัท H ในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งบริษัท H ได้มีการจดทะเบียนสำนักงานผู้แทนกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ในประเทศไทย สาหรับคำแนะนำในด้านต่าง ๆ เกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับเครื่องคอมพิวเตอร์ของสำนักงานใหญ่ที่จำหน่ายแก่ตัวแทนจำหน่ายหรือผู้ใช้สินค้าในประเทศไทย รวมทั้งรายงานความเคลื่อนไหวทางธุรกิจเกี่ยวกับสินค้าเครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องให้บริษัท H ในประเทศสิงคโปร์ โดยบริษัทฯ ได้สั่งซื้อ Professional Service จากบริษัท H เนื่องจากพนักงานของบริษัทฯ ไม่มีความชำนาญหรือเป็นความต้องการของลูกค้า กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินค่า Professional Service ซึ่งเป็นงานเกี่ยวเนื่องจากการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ จึงถือเป็นงานวรรณกรรมตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 และเป็นเงินได้ค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ³⁹

4) ค่าตอบแทนในการให้บริการทางวิศวกรรมและการออกแบบโรงงานถือเป็นค่าสิทธิกรณี บริษัท U ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายประเทศเยอรมนี ประกอบธุรกิจการให้บริการทางวิศวกรรม

³⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1872 ลงวันที่ 28 มีนาคม พ.ศ. 2557

³⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/9906 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน พ.ศ. 2555

ในการสร้างโรงงานและเป็นการให้บริการแบบครบวงจร ตั้งแต่การออกแบบ เขียนแบบ ไปจนกระทั่งส่งมอบโรงงานที่สร้างเสร็จแล้วให้แก่ลูกค้า กรณี บริษัท U ทา สัญญาให้กิจการงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค พร้อมทั้งให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไป โดยสิทธิทางด้านเทคนิคจะตกอยู่กับ T ผู้ว่าจ้าง ดังนั้น การให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไปจึงเป็นการให้บริการอันเนื่องมาจากการถ่ายโอนความรู้ทางงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค ไม่ว่าจะป็นสูตรลับ กรรมวิธี หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ถือเป็นค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิจึงเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ⁴⁰

5) ค่าตอบแทนเกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์ถือเป็นค่าสิทธิ

กรณีบริษัทเป็นผู้นำเข้าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในรูปแบบของ CD-Roms จากผู้ขายในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเพื่อจัดหาหน่วยไปยังลูกค้า (End user) ซึ่งผู้ใช้งานไม่สามารถได้สิทธิในการทำซ้ำ (Reproce) ตัวโปรแกรมคอมพิวเตอร์ กรณีนี้ บริษัทในต่างประเทศได้รับเงินได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้ค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ⁴¹

นอกจากนี้ยังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรฉบับอื่นที่กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยเช่นเดียวกับกรณีข้างต้น ตัวอย่างเช่น หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9966 ลงวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2550 บริษัท ว. เป็นนิติบุคคลในประเทศไทยได้จ่ายเงินค่าซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เพื่อให้ได้สิทธิในการนำซอฟต์แวร์ไปจำหน่ายต่อ (Distributor) ค่าซอฟต์แวร์ดังกล่าวถือเป็นค่าตอบแทนในการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรมหรือวิทยาศาสตร์ เข้าลักษณะเป็นค่าลิขสิทธิ์ จึงมีลักษณะเป็นเงินได้ค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ⁴²

6) ค่าตอบแทนในการจ้างที่ปรึกษาถือเป็นค่าสิทธิ

กรณีที่สำนักงานส่งเสริมการลงทุน ได้จัดจ้างที่ปรึกษาเพื่อปฏิบัติงานชักจูงการลงทุนในต่างประเทศ โดยทาสัญญา Agreement for Engagement of Consultant กับบริษัทต่างประเทศ โดยที่ปรึกษาจะต้องจัดกิจกรรมส่งเสริมการลงทุน (Investment promotion activities) การประชุมร่วมระหว่างตัวแทนของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกับกลุ่มนักธุรกิจในประเทศ และการตกลงจัดส่งข้อมูล

⁴⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4659 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2549

⁴¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4894 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2547

⁴² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9966 ลงวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2550

เกี่ยวกับธุรกิจต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจด้านยานยนต์ เหมืองแร่ อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ และพลังงาน ทางเลือก ค่าตอบแทนที่ปรึกษาในกิจกรรมดังกล่าวหากมีการถ่ายทอดความรู้ที่มีลักษณะเป็นวิทยาการ (Know-how) หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางพาณิชย์กรรม ค่าตอบแทนตามข้อตกลงที่เกิดขึ้น จะเข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ⁴³

7) ค่าตอบแทนการให้บริการข้อมูลค่าเทคนิคเป็นค่าสิทธิ

กรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้าง เอ. ซึ่งเป็นบริษัทที่มีความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญประสบการณ์ใน เทคนิคการผลิตสิ่งทอ และการพิมพ์สกรีนอีกทั้งเป็นผู้ด้านเทคโนโลยีการพัฒนาโรงงานและเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้า โดย เอ. จะให้การสนับสนุนช่วยเหลือ ในด้านเทคนิคความรู้ความชำนาญ (Technical Know-How) เกี่ยวกับเทคโนโลยีข้อมูลจาเพาะสินค้า ข้อมูลของเครื่องจักร ขั้นตอนการผลิต การซื้อวัตถุดิบตลอดจนให้คำแนะนำการจัดหาชิ้นส่วนอุปกรณ์ที่ใช้ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อที่จะให้บริษัทฯ สามารถผลิตผ้าที่มีการพิมพ์ผ้าได้ตรงตามความต้องการ สรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า การให้บริการด้านเทคนิคของ เอ. ตามสัญญาดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่มีลักษณะพิเศษ และเป็นถ่ายทอดข้อสนเทศที่ได้จากประสบการณ์ในการผลิตสิ่งทอและการพิมพ์สกรีนของ เอ. ให้แก่บริษัทฯ เพื่อให้สามารถผลิตสินค้าได้ตามที่ลูกค้าต้องการและโดยที่ตามสัญญาฉบับดังกล่าวยังกำหนดให้บริษัทฯ ต้องเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ และไม่สามารถนำไปใช้ในกิจการอื่นใดได้ ค่าตอบแทนจากการให้บริการตามสัญญาดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ⁴⁴

8) ค่าตอบแทนในการให้ใช้สิทธิบัตรถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

กรณีบริษัทญี่ปุ่นซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ได้ทำ สัญญาให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคและการอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Technical Assistance and License Agreement) กับบริษัทฯ ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย บริษัทญี่ปุ่น อนุญาตให้บริษัทฯ ใช้สิทธิบัตรและข้อมูลทางเทคนิคแบบเด็ดขาด (Exclusive license) ในการผลิต ขาย และใช้ผลิตภัณฑ์ในประเทศไทย และอนุญาตให้บริษัทฯ ใช้สิทธิแบบไม่เด็ดขาด (Non-exclusive license) เพื่อขายผลิตภัณฑ์ผ่านตัวแทนที่กำหนดโดยบริษัทญี่ปุ่นในประเทศอื่นที่ไม่ใช่ประเทศไทย ค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคและการอนุญาตให้ใช้สิทธิตามสัญญาดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ

⁴³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/6275 ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2552

⁴⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/207 ลงวันที่ 10 มกราคม พ.ศ. 2551

หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ซึ่งถือ
เป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาชีซ็อนระหว่างประเทศ⁴⁵

9) ค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้คา ปรีษาทางวิศวกรรมเป็นเงินได้ค่าสิทธิ

กรณีบริษัท ก. จ ากัด ได้สั่งน ำเข้าเครื่องจักรเพื่อใช้ในการผลิต โดยในสัญญาซื้อขายได้ระบุเงื่อนไข
ครอบคลุมถึงการบริการให้คา ปรีษาระหว่างการติดตั้งเครื่องจักรจนถึงการเดินเครื่อง โดยผู้ขายจะส่ง
วิศวกรมาดูแลให้คา ปรีษาและฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ของผู้ซื้อในเรื่องงานติดตั้งจนกว่างานติดตั้งเครื่องจักร
จะแล้วเสร็จ การที่บริษัท เอ ได้ส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาให้ค ณะน ใน การติดตั้งเครื่องจักรในประเทศไทยและ
เรียกเก็บค่าบริการดังกล่าวจากบริษัทฯ โดยจะต้องเก็บรักษาข้อมูลอันเป็นความลับ เงินได้ค่าที่ปรีษา
ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้เพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ
ทางวิทยาศาสตร์ จึงถือเป็นค่าสิทธิ⁴⁶

10) ค่าตอบแทนแบบพิมพ์เป็นเงินได้ค่าสิทธิ

กรณีบริษัทฯ ได้สั่งซื้อแบบพิมพ์ฯ จากบริษัทแม่ฯ ซึ่งไม่มีสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทย เพื่อ
น ำไปใช้ในกระบวนการผลิตนั้น หากแบบพิมพ์ฯ ดังกล่าวเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์
พ.ศ. 2537 หรือหากเป็นกรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัทแม่ฯ ผลิตแบบพิมพ์ของแม่พิมพ์ตามที่บริษัทฯ
กำหนด และบริษัทฯ ไม่สามารถนำแบบพิมพ์ฯ ที่บริษัทแม่ฯ ได้รับจ้างผลิตให้ไปดัดแปลงหรือดำเนินการ
ใดๆ เป็นอย่างอื่น นอกจากต้องได้รับอนุญาตจาก บริษัทแม่ฯ โดยกรรมสิทธิ์ในแบบพิมพ์ฯ ยังคงเป็นของ
บริษัทแม่ฯ อยู่ นั้น เงินได้ที่บริษัทแม่ฯ ได้รับยอมเข้าลักษณะเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิ
ในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม สิทธิบัตร แบบหรือหุ่นจ าลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับ
ใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ จึง
เป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาชีซ็อนระหว่างประเทศ⁴⁷

นอกจากนี้กรมสรรพากรยังมีแนวทางการพิจารณาเงินได้ค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาชีซ็อนโดย
พิจารณาค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร ดังปรากฏในหนังสือตอบขอหารือกรมสรรพากร หลายฉบับ ดังนี้

11) เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการจ านหายโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา
40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาชีซ็อนระหว่างประเทศ

⁴⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1829 ลงวันที่ 1 มีนาคม พ.ศ. 2555

⁴⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/15745 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541

⁴⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/11772 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน พ.ศ. 2550

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/3370 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมีหนังสือขอหารือปัญหาภาษีเงินได้ถึงกรมสรรพากรว่า บริษัทฯ ประกอบธุรกิจนำเข้าโปรแกรมคอมพิวเตอร์จากประเทศสิงคโปร์ เพื่อจำหน่ายให้ลูกค้าในประเทศ โดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวขายพร้อมสิทธิในการอัปเดตโปรแกรมทางอีเมลเป็นระยะเวลา 1 ปี ซึ่งกรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า เมื่อบริษัทฯ ชำระเงินค่าใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์ ค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์อันเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

12) เงินได้หรือค่าตอบแทนจากการซื้อขายรูปภาพผ่านอินเทอร์เน็ตเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/3805 ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2553 ผู้เสียภาษีขอหารือกรมสรรพากรว่า บริษัทฯ ประกอบกิจการซื้อขายรูปภาพ (Stock photo) ซึ่งเป็นภาพถ่ายที่บริษัทฯ ซื้อมาจากบริษัทในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งได้แก่ บริษัทในประเทศแคนาดา อังกฤษ ฝรั่งเศส และสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศที่เป็นภาคีในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าสิทธิให้กับบริษัทต่างประเทศโดยบริษัทฯ ไม่ได้รับลิขสิทธิ์ในรูปภาพนั้นนอกจากการมีสิทธิในการขายรูปภาพให้กับลูกค้าเพื่อน ไปใช้งานเท่านั้น เป็นการได้สิทธิในการใช้ภาพถ่ายจากบริษัทต่างประเทศ เพื่อนำมาหาประโยชน์กับลูกค้าของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ค่าสิทธิที่มีต่อ อุตสาหกรรมกรรมยานยนต์สมัยใหม่

เนื้อหาในบทนี้ผู้ศึกษาแบ่งสาระออกเป็น 2 ส่วน คือ การวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ และผลกระทบจากการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิที่มีต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

4.1 วิเคราะห์ปัญหาจากการพิจารณาของกรมสรรพากรไทยในเรื่องค่าสิทธิ

จากการศึกษาสภาพทั่วไปของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ในบทที่ 2 พบว่า ธุรกิจยานยนต์ในประเทศไทย เป็นการลงทุนทางตรงโดยบริษัทต่างประเทศด้วยการเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อประกอบกิจการผลิตยานยนต์ในประเทศไทย ซึ่งบริษัทลูกมีความจำเป็นต้องอาศัยเทคโนโลยี นวัตกรรม การผลิต ตลอดจนความช่วยเหลือทางเทคนิคเพื่อผลิตยานยนต์สมัยใหม่จากบริษัทแม่ในต่างประเทศ และจากการศึกษาในบทที่ 3 เกี่ยวกับแนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ พบว่า กรมสรรพากรมีแนวทางการพิจารณาเงินได้หรือค่าตอบแทนจากธุรกรรมบางประเภทที่จ่ายให้กับบริษัทแม่ในต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเข้าลักษณะค่าสิทธิ ซึ่งไม่เป็นไปตามความหมายของค่าสิทธิตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD ซึ่งทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ในประเทศไทย

4.1.1 ปัญหาการตีความค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัด

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจ ทัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ฉะนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลใดในกิจกรรมหรือพฤติกรรมใด จึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้จัดเก็บภาษีได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง ก ทวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวคือ “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด”¹

¹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11 (กรุงเทพมหานคร: กรุณา พับลิชชิ่ง, 2559), หน้า 27

ประมวลรัษฎากรไทยมิได้ให้นิยามและค ข ทัดความของค ข่า “ค่าสิทธิ”ไว้ แต่สามารถอาศัย แนวค พินาศศาสตร์ฎีกาแผนกภาษีอากรในการให้ค ขินิจฉัย “ค่าสิทธิ” ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งระบุว่าประกอบด้วย ค่าลิขสิทธิ์ และค่าสิทธิอย่างอื่น โดย “ค่าลิขสิทธิ์” หมายถึง ค่าตอบแทนจากการให้ใช้งานอันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537² และ “ค่าสิทธิอย่างอื่น” หมายถึง ค่าตอบแทนในสิทธิที่มีลักษณะท นองเดียวกันกับค่าแห่งก๊อติวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือทรัพย์สินทางปัญญา³ โดยแนววินิจฉัยของศาลฎีกาแผนกภาษีอากรได้อาศัยหลักการให้ใช้สิทธิทางทรัพย์สินทางปัญญาในการพิจารณาค่าสิทธิตามความนัยมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่า แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องเงินได้จากค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่สอดคล้องกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัด ดังปรากฏในแนววินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ซึ่งสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) เงินได้หรือค่าตอบแทนเพื่อให้ได้มาซึ่งงานอันมีลิขสิทธิ์

เงินหรือค่าตอบแทนให้ได้มาซึ่งงานอันมีลิขสิทธิ์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธินั้น จะต้องเป็นการอนุญาตให้ใช้สิทธิแต่เพียงผู้เดียว ตามหลักกฎหมายลิขสิทธิ์ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้จะต้องได้รับ ค่าตอบแทนจากการให้บุคคลอื่นใช้สิทธิในการท ข่า ดัดแปลง หรืออน งานของตนออกเผยแพร่ต่อสาธารณชน จากการศึกษาพบว่า แนวทางการตีความ “ค่าลิขสิทธิ์” ของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไม่เป็นไปตามหลักการให้สิทธิแต่เพียงผู้เดียวในงานอันมีลิขสิทธิ์ ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

“...ค่าตอบแทนการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ขายโดยทั่วไป ทั้งนี้ไม่ว่าจะมี License หรือไม่ ถือเป็นการจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร”⁴

“...โปรแกรมสำเร็จรูปที่จัดจำหน่ายนี้แม้จะมีใช้การรับจ้างเขียนเพื่อกิจการใดโดยเฉพาะ ก็ยังถือว่าเป็นงานที่มีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 และแม้ผู้ซื้อไปใช้งานจะไม่ได้รับลิขสิทธิ์ไป

² ค พินาศศาสตร์ฎีกาที่ 4987/2546

³ ค พินาศศาสตร์ฎีกาที่ 1271/2531

⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.631 ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2544

เป็นของตนเองโดยเด็ดขาด แต่การซื้อขายดังกล่าวก็ยังถือว่าเป็นการซื้อ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) และราคาที่จ่ายถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร”⁵

การซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์หรือซอฟต์แวร์ตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรข้างต้น ซึ่งผู้ซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์หรือซอฟต์แวร์ซื้อไว้เพื่อใช้งานเอง โดยไม่ได้สิทธิในการท ำ ้ ัดแปลง หรือจ หน่ายจ่ายแจกต่อสาธารณชน ตามหลักสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในหลักกฎหมายลิขสิทธิ์จึงไม่ควรพิจารณาหรือตีความลักษณะเงินได้หรือค่าตอบแทนเงินได้ดังกล่าว เข้าเป็นลักษณะค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษามีความเห็นว่ ธุรกรรมการซื้อขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งผู้ซื้อมีไว้เพื่อใช้งานเอง เงินได้หรือค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นควรพิจารณาหรือตีความว่าเป็นเงินได้จากการขายสินค้ำน่าจะมีความเหมาะสมกว่า

2) เงินได้หรือค่าตอบแทนในการขายทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง

ในกรณีซื้อขายกิจการที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-Commerce) ซึ่งทรัพย์สินส่วนใหญ่ของกิจการเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ เว็บไซต์ โปรแกรมการจัดจ หน่ายสินค้ำ และระบบการควบคุมสินค้ำ เป็นต้น จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรมีแนวทางการพิจารณาเงินได้หรือค่าตอบแทนจากการขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ว่าเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ดังนี้

“...การขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งประกอบด้วยทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ เว็บไซต์ รูปแบบหน้าเว็บไซต์ ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่พัฒนาเป็นระบบต่างๆ สิทธิต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ ชื่อเสียงทางการค้ำ หรือกู๊ดวิลล์ ข้อมูลความเป็นสมาชิกของร้าน รายชื่อลูกค้า เงินได้จากการขายทรัพย์สินไม่มีรูปร่างดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร”⁶

ถึงแม้ว่า ธุรกิจที่เกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทรัพย์สินของกิจการส่วนใหญ่จะเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเนื่องจากลักษณะของการประกอบกิจการที่ต้องอาศัยการขายสินค้ำ หรือให้บริการผ่านระบบการซื้อขายออนไลน์หรือเว็บไซต์ ซึ่งเงินได้หรือค่าตอบแทนจากการขายกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะเช่นเดียวกับกับซื้อขายกิจการหรือการโอนกิจการโดยทั่วไป (Entire business transfer) ซึ่งมีใช้

⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3092 ลงวันที่ 18 เมษายน พ.ศ. 2545

⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6478 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2547

เป็นการให้สิทธิหรือสิทธิในการใช้ทรัพย์สินทางปัญญา ผู้ศึกษาเห็นว่า การพิจารณาเงินได้หรือค่าตอบแทนจากการขายกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่เข้าลักษณะการให้สิทธิหรือให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ จากการศึกษายังพบว่า ในกรณีมีการซื้อขายกิจการบางประเภทที่มีใบอนุญาตประกอบกิจการเป็นการเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การขายกิจการโรงงาน กรมสรรพากรมีแนวพิจารณาว่าการโอนสิทธิในการประกอบกิจการโรงงานถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6592 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2547 ดังนี้

“...ในกรณีขายที่ดิน พร้อมอาคารเรียน ตลอดจนมีการจ่ายค่าโอนสิทธิในการประกอบกิจการโรงเรียน และทรัพย์สินอื่นๆ ค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิตามใบอนุญาตโรงเรียนถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร”

ผู้ศึกษามีความเห็นว่า กรณีการจ่ายค่าตอบแทนในการโอนสิทธิตามใบอนุญาตโรงเรียนไม่เข้าลักษณะการให้สิทธิหรือการอนุญาตให้ใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา เงินได้หรือค่าตอบแทนดังกล่าวจึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.2 ปัญหาการตีความค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่สอดคล้องกับหลักตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้มีความตกลงกับประเทศต่างๆ นั้นได้รับการรับรองโดยการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวเพื่อบังคับให้เป็นไปตามความตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 โดยก หนดให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ นอกจากนี้ หลักการถ้อยที่ ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศยังได้วางหลักการไว้ในมาตรา 3 (2) แห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้แก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทย

มีอยู่ต่อองค์การ สหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกฏที่ ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ⁷

ตามหลักทั่วไป อนุสัญญาภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งขจัดไปซึ่งการจัดเก็บภาษีซ้อนในเชิง อ นาจรัฐ เพื่อป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร เพื่อความร่วมมือระหว่างรัฐ และเพื่อการไม่เลือกปฏิบัติในทาง ภาษีอากร⁸ โดยส่วนใหญ่จะจัดท ว่าเป็นความตกลงแบบสองฝ่าย (Bilateral agreement) โดยอาศัย อนุสัญญาต้นแบบจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economics Cooperation and Development: OECD)⁹ ดังนั้นในกรณีมีความจำเป็นต้องตีความค่า สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้ตีความควรตีความตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญา รวมถึงหา ถ้อยค ชังเป็นที่สงสัย ผู้ตีความควรค้นหาความหมายจากแหล่งอื่น เช่น ค ขอบายในอนุสัญญาต้นแบบ เป็นต้น¹⁰

จากการศึกษาพบว่า แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องเงินได้จากค่าสิทธิตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นไม่สอดคล้องกับความหมายค่าสิทธิตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ของ OECD ดังปรากฏในหนังสือตอบขอหารือของกรมสรรพากร ดังสรุปได้ดังนี้

1) เงินได้หรือค่าตอบแทนส หรับความช่วยเหลือทางเทคนิคและการบริการทางวิศวกรรม

อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่เป็นอุตสาหกรรมใหม่ที่เริ่มมีการพัฒนาอย่างจริงจังตาม แผนพัฒนาเศรษฐกิจ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) จากสภาพทั่วไปของอุตสาหกรรมยานยนต์ปัจจุบัน ประเทศไทยเป็นประเทศที่เปิดรับการลงทุนทางตรงจากบริษัทยานยนต์ข้ามชาติ โดยการเข้ามาจัดตั้ง บริษัทลูกในการผลิตยานยนต์ในประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันถือเป็นระยะเริ่มต้นของการพัฒนาอุตสาหกรรม ยานยนต์สมัยใหม่ ประเทศไทยยังขาดนวัตกรรมและเทคโนโลยีในการผลิต ดังนั้น จึงมีความจ เป็นอย่างมาก

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อ องค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักกฏที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานา ประเทศ

⁸ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. “แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่าง ประเทศ: กรณีศึกษาประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารบัณฑิต, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2548) หน้า 2

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 227

ยี่ห้อบริษัทลูกในประเทศไทยจะต้องอาศัยความช่วยเหลือทางเทคนิคและบริการทางวิศวกรรมจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ

การให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคนั้น บริษัทแม่ในต่างประเทศอาจส่งเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาเพื่อให้ บริษัทช่วยเหลือนบริษัทลูกในประเทศไทย ตัวอย่างเช่น การติดตั้งเครื่องจักร หรือด ชนีการติดตั้งสายการผลิตยานยนต์ให้เป็นไปตามมาตรฐานของบริษัทแม่ หรือในบางกรณีอาจเป็นการแก้ปัญหาในการผลิต เป็นต้น ซึ่งการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค หรือการบริการทางวิศวกรรมในบางกรณีมักจะมีการให้ข้อมูลอันมีลักษณะเป็นความลับ หรือข้อมูลความรู้อันมีลักษณะเฉพาะ (Specific knowledge) ในเรื่องกระบวนการผลิตยานยนต์ ถึงอย่างไรก็ตาม ลักษณะเงินได้หรือค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจะเข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD จะต้องเป็นเงินได้หรือค่าตอบแทนที่เข้าองค์ประกอบ 3 ประการ ดังนี้

- (1) เป็นข้อสนเทศหรือวิทยาการที่เกิดจากประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์
- (2) เป็นข้อสนเทศหรือวิทยาการที่ผู้ให้ใช้ไม่จ ปร็นต้องด ชนีการใดๆ และ
- (3) ผู้ให้ใช้ข้อสนเทศหรือวิทยาการไม่ให้เกิดการรับรองความสำเร็จจากการใช้ข้อสนเทศหรือวิทยาการดังกล่าว

จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่าเงินได้หรือค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งไม่เป็นไปตามความหมายค่าสิทธิ ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่กล่าวมาข้างต้น ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ดังนี้

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/08491 ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2541

“...บริษัทแม่จากต่างประเทศส่งวิศวกรเข้ามาช่วยเหลือทางเทคนิคเป็นครั้งคราว เงินได้หรือค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อได้รับความช่วยเหลือทางเทคนิคจากบริษัทแม่ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับความรู้ทางอุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิทยาศาสตร์ ประสบการณ์หรือทักษะ ซึ่งเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ”¹¹

¹¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/08491 ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2541

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 7060/4659 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2549

“...กรณีบริษัทแม่ได้ทำสัญญาให้บริการงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิพร้อมทั้งให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไป โดยสิทธิทางด้านเทคนิคจะตกอยู่กับบริษัทลูก (ผู้ว่าจ้าง) ดังนั้น การให้บริการงานวิศวกรรมทั่วไปจึงเป็นการให้บริการอันเนื่องมาจากการถ่ายโอนความรู้ทางงานวิศวกรรมทางด้านเทคนิค ไม่ว่าจะแปรรูป ผลิต หรือข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ถือเป็นค่าตอบแทนจากการให้ใช้สิทธิเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ”¹²

กล่าวโดยสรุป อุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ในระยะเริ่มต้นมีความจ ข้นอย่างยิ่งที่จะต้องอาศัย การถ่ายโอนเทคนิควิธีการผลิต ตลอดจนความช่วยเหลือทางเทคนิค และการบริการทางวิศวกรรมจาก บริษัทแม่ในต่างประเทศมายังบริษัทลูกในประเทศไทย ซึ่งลักษณะการช่วยเหลือทางเทคนิคในบางกรณี อาจจำเป็นต้องมีการส่งเจ้าหน้าที่ผู้ชำนาญการมาด เนินการช่วยเหลือเพื่อให้บริษัทลูกสามารถ ด เนินการผลิตได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งค่าตอบแทนที่บริษัทลูกจ่ายให้กับบริษัทแม่ในต่างประเทศนั้นไม่ เข้าลักษณะการให้สิทธิหรือการให้สิทธิใช้วิทยาการ (Know-how) จึงมิใช่ค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศ ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่าเป็นเงินได้หรือค่าตอบแทนจากการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคมี ลักษณะเป็นค่าบริการ ซึ่งเข้าลักษณะเป็นก ไรธุรกิจ (Business profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศ

2) เงินได้หรือค่าตอบแทนการวิจัยและการพัฒนา (R&D)

จากการศึกษาในบทที่ 2 พบว่า ประเทศไทยประสบปัญหาห่วงโซ่อุปทานในอุตสาหกรรมยาน ยนต์สมัยใหม่ในระดับต้นน้ำ ซึ่งเกี่ยวข้องข้องกับกระบวนการออกแบบ วิจัยและพัฒนาชิ้นส่วนยานยนต์ที่มี ความจ ข้นในการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

การวิจัยและการพัฒนานับว่ามีความจ ข้นอย่างยิ่งต่อการพัฒนาห่วงโซ่อุปทานของอุตสาหกรรม ยานยนต์สมัยใหม่ ซึ่งผลการวิจัยและการพัฒนา มีลักษณะเป็นข้อสนเทศหรือวิทยาการความรู้ใหม่ๆ ที่มี ลักษณะเฉพาะ (Specific Know-how) ถึงอย่างไรก็ตาม วิทยาการหรือความรู้ใหม่ๆ ที่เป็นผลมาจากการ ศึกษาวิจัย หรือการกระทำการทดลองเพื่อให้ได้มาซึ่งผลการวิจัยมิได้เกิดจากประสบการณ์ทาง อุตสาหกรรมของกิจการ ซึ่งเงินได้หรือค่าตอบแทนที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งผลการวิจัยและการพัฒนาจึงไม่

¹² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 7060/4659 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม พ.ศ. 2549

เข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ แต่จากการศึกษาพบว่า แนวทางพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าตอบแทนสำหรับการวิจัยและการพัฒนา กรมสรรพากรถือเป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งไม่เป็นไปตามความหมายค่าสิทธิ ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1872 ลงวันที่ 28 มีนาคม พ.ศ.2557 “...บริษัทแม่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ให้ทำการวิจัยและพัฒนากรรมวิธีการผลิต รวมทั้งความรู้อื่นๆ สำหรับการผลิตสินค้าให้กับบริษัทฯ ค่าตอบแทนที่บริษัทฯ จ่ายให้กับบริษัทแม่สำหรับการวิจัยและพัฒนากรรมวิธีผลิตสินค้า ถือเป็นค่าตอบแทนการใช้สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ เข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ”¹³

กล่าวโดยสรุป การพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่มีความจำเป็นอย่างยิ่งจะต้องพัฒนาห่วงโซ่อุปทานอุตสาหกรรมยานยนต์ในระดับต้นน้ำ เพื่อให้ได้ผลการวิจัยในการนำไปสู่การพัฒนาชิ้นส่วนยานยนต์ที่มีคุณภาพและประสิทธิภาพที่ดีขึ้น ถึงแม้ผลการวิจัยจะมีลักษณะเป็นวิชาการความรู้ใหม่ๆ และจดตัดการใช้ผลการวิจัยภายในองค์กรของตนเองเท่านั้น ก็ให้ลักษณะผลการวิจัยมีลักษณะเป็นข้อสนเทศที่เป็นความลับ แต่ข้อสนเทศที่เกิดจากวิจัยไม่ได้เกิดจากประสบการณ์ทางอุตสาหกรรมของกิจการ ดังนั้นค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงไม่เข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ผู้ศึกษามีความเห็นว่าเป็นเงินได้หรือค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นเป็นค่าบริการ ซึ่งเข้าลักษณะเป็นกำไรธุรกิจ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

3) เงินได้หรือค่าตอบแทนจ้างท แบบแม่พิมพ์

การพัฒนาชิ้นส่วนยานยนต์สมัยใหม่ หรือในกรณีที่มีผู้ผลิตมีการออกแบบยานยนต์รุ่นใหม่ ชิ้นส่วนยานยนต์บางส่วนจะต้องมีการออกแบบใหม่เช่นเดียวกัน ในกระบวนการออกแบบชิ้นส่วนยานยนต์นั้นผู้ผลิตจึงจำเป็นต้องมีการพัฒนาแม่พิมพ์เพื่อน มาผลิตชิ้นส่วนยานยนต์แบบใหม่ตามที่ต้องการ

การออกแบบหรือการท แบบแม่พิมพ์ชิ้นส่วนยานยนต์ ผู้ผลิตที่ประกอบกิจการในประเทศไทย อาจจะจ้างบริษัทแม่หรือบริษัทต่างประเทศที่มีความชำนาญในเรื่องการออกแบบและผลิตแม่พิมพ์ให้ตนก็ได้ ซึ่งแม่พิมพ์ที่ได้รับการออกแบบนั้นเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ ซึ่งการพิจารณาค่าสิทธิ สำหรับงานอันมี

¹³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1872 ลงวันที่ 28 มีนาคม พ.ศ.2557

ลิขสิทธิ์ ตามอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศนั้น จะต้องพิจารณา การให้ใช้สิทธิแต่เพียงผู้เดียว ของผู้เป็นเจ้าของ ซึ่งสิทธิแต่เพียงผู้เดียวนั้น พิจารณาจากองค์ประกอบ ดังนี้

- (1) สิทธิในการท ำ
- (2) สิทธิในการดัดแปลง
- (3) สิทธิในการน อกเผยแพร่ต่อสาธารณชน
- (4) สิทธิในการให้บุคคลอื่นเช่าต้นฉบับ
- (5) สิทธิในการให้บุคคลอื่นใช้สิทธิตาม (1) (2) (3) และ (4)

จากหลักเกณฑ์การพิจารณาค่าสิทธิข้างต้น ค่าตอบแทนในการออกแบบแม่พิมพ์หรือแบบแม่พิมพ์ ที่เข้าลักษณะค่าสิทธิ ต้องเป็นกรณีที่เป็นเจ้าของหรือผู้มีเงินได้อ อนุญาตให้บุคคลอื่นสามารถท ำดัดแปลง หรือจ หน่ายแบบแม่พิมพ์ไปยังบุคคลอื่นๆ ได้ จากการศึกษาพบว่า การพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิที่เกิดจากการจ ำท แบบแม่พิมพ์ ไม่เป็นไปตามความหมายค่าสิทธิ ตามความหมายของต้นแบบอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศของ OECD ดังปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ดังนี้

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/11772 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน พ.ศ. 2550 “...บริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัทแม่ฯ ผลิตแบบพิมพ์ตามที่บริษัทฯ กำหนด และบริษัทฯ ไม่สามารถนำแบบพิมพ์ฯ ที่บริษัทแม่ฯ ได้รับจ้างผลิตให้ไปดัดแปลงหรือดำเนินการใดๆ เป็นอย่างอื่น นอกจากต้องได้รับอนุญาตจากบริษัทแม่ฯ โดยกรรมสิทธิ์ในแบบพิมพ์ฯ ยังคงเป็นของบริษัทแม่ฯ อยู่ นั้น เงินได้ที่บริษัทแม่ฯ ได้รับยอมเข้าลักษณะเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม สิทธิบัตร แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ จึงเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศ”¹⁴

กรณีการจ้างบริษัทแม่ในต่างประเทศในการท แบบพิมพ์ เป็นลักษณะการจ ำท ของทั่วไปซึ่งมุ่งที่ผลส ริงในงานที่จ้าง เนื่องจากบริษัทลูกไม่ได้สิทธิในการท ำ ำ ดัดแปลง หรือจ หน่ายตัวแบบพิมพ์ให้กับบุคคลอื่น ซึ่งบริษัทลูก (ผู้ซื้อ) มีแบบพิมพ์ไว้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ดังนั้นค่าตอบแทนดังกล่าวจึงไม่เข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาชีซอนระหว่างประเทศ ซึ่งผู้ศึกษามี

¹⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/11772 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน พ.ศ. 2550

ความเห็นที่ว่า เงินได้หรือค่าตอบแทนตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้นมีลักษณะเป็นค่าบริการ ซึ่งเป็นก ไรธุรกิจ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

4.2 วิเคราะห์อุปสรรคจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ค่าสิทธิที่มีต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

เนื่องจากอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่มีความจำเป็นต้องอาศัยการถ่ายทอดเทคโนโลยีนวัตกรรมการผลิตจากต่างประเทศ ในขณะที่ผู้ผลิตและประกอบยานยนต์ ตลอดจนผู้ผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นบริษัทข้ามชาติที่ต้องอาศัยเทคโนโลยีการผลิตจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ¹⁵ จากการศึกษาแนวทางพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องของค่าสิทธิและปัญหาในการตีความค่าสิทธิดังที่กล่าวมาแล้ว อาจส่งผลกระทบต่อพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ ดังนี้

4.2.1 อุปสรรคในการพัฒนาห่วงโซ่อุปทานระดับอุตสาหกรรมต้นน้ำของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

อุตสาหกรรมต้นน้ำ ของอุตสาหกรรมยานยนต์ หมายถึง กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตวัตถุดิบหรือ การท ักขีและพัฒนางานวัตถุดิบ กระบวนการผลิต โครงการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าส่วนใหญ่ต้องใช้เงินจ นวนสูงมากเพื่อต ักขีและการพัฒนา ออกแบบ ตลอดจนเพิ่มประสิทธิภาพยานยนต์ไฟฟ้าเพื่อให้เป็นที่ยอมรับของลูกค้าหรือผู้ใช้นานยนต์ เนื่องจากข้อ ักขีของชิ้นส่วนยานยนต์ที่ส ักขีบางประเภทยังไม่สามารถตอบสนองต่อลักษณะการใช้นานยนต์ของผู้ขับขีซึ่งต้องการขับขีในระยะทางไกล เช่น แบตเตอรี่ซึ่งต้องอาศัยการอัดประจุพลังงานที่เพียงพอต่อระยะทางในการใช้งาน และสามารถอัดประจุไฟฟ้าได้อย่างรวดเร็ว จากการศึกษาพบว่าในปัจจุบันผู้ประกอบการได้ให้ความส ักขีในการวิจัยและพัฒนาแบตเตอรี่สำหรับยานยนต์ไฟฟ้าอย่างมาก เพื่อลดต้นทุนการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าเพื่อให้เป็นที่ตอบสนองความต้องการของผู้ใช้นานยนต์

กรณีประเทศไทยในระยะเริ่มต้นของอุตสาหกรรมยานยนต์ไฟฟ้านั้นยังจ ับนต้องอาศัยการถ่ายโอนเทคโนโลยีจากผู้ผลิตหรือบริษัทแม่ในต่างประเทศ เพื่อน ักขีเทคโนโลยี นวัตกรรมต่างๆ มาใช้ในการผลิตหรือเพื่อการศึกษาวิจัยเพิ่มเติมในประเทศไทย

¹⁵ พีรฉัตร คุณาทรัพย์. “การศึกษาสายโซ่อุปทานยานยนต์ไทย: แนวทางการพัฒนาระบบโลจิสติกส์สำหรับผู้ผลิตชิ้นงาน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิศวกรรมอุตสาหกรรม คณะวิศวกรรมศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558) หน้า 34

กล่าวโดยสรุป การพิจารณาค่าสิทธิของกรมสรรพากร ให้เกิด **ปัญหาการตีความค่าสิทธิไม่คล้อยกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัดและไม่เป็นไปตามหลักการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ** ส่งผลให้ธุรกรรมบางประเภทมีได้อยู่ในความหมายของ “ค่าสิทธิ” แต่อยู่ในความหมาย “ค่าบริการ” ซึ่งมีลักษณะเป็นก ไรธุรกิจ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หากบุคคลผู้มีเงินได้ที่มิได้ประกอบกิจการหรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินได้ดังกล่าวจะไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย¹⁶ ดังนั้นการที่กรมสรรพากรมีแนวทางพิจารณาเงินได้จากธุรกรรมบางประเภทเป็นค่าสิทธิ เพื่อขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้ อาจส่งผลต่อและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาห่วงโซ่อุปทานในระดับต้นน้ำของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

4.2.2 อุปสรรคด้านการตลาด

ในปัจจุบันราคาของยานยนต์ไฟฟ้ายังมีราคาที่สูงเมื่อเทียบกับราคายานยนต์ทั่วไป คาดการณ์ว่าในอนาคตราคาของแบตเตอรี่มีแนวโน้มลดลง และจนวนขึ้นส่วนยานยนต์ที่น มาประกอบเป็นยานยนต์ไฟฟ้าจะมีจนวนขึ้นส่วนที่ลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับยานยนต์ธรรมดาในปัจจุบัน ซึ่งจะส่งผลให้ราคาของยานยนต์ไฟฟ้าลดลง นอกจากนี้ถึงแม้ว่าราคายานยนต์ไฟฟ้าในขณะนี้จะมีราคาสูง แต่ค่าใช้จ่ายระหว่างการใช้นั้นน้อยกว่ายานยนต์ธรรมดาอยู่มาก ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายนี้ มั่นเชื้อเพลิง (ที่ผันผวนตามราคาตลาดโลก) และค่าบ รุงรักษาที่น้อยกว่ายานยนต์ระบบที่ใช้เชื้อเพลิงแบบธรรมดา ในทางกลับกันการเป็นเจ้าของยานยนต์ที่ใช้น้ำมันเชื้อเพลิงจะมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้นเรื่อยๆ ในอนาคต เนื่องจากกฎหมายการควบคุมการใช้พลังงานที่ก่อให้เกิดก๊าซเรือนกระจก¹⁷

เนื่องจากอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่พึ่งได้รับการส่งเสริมจากทางภาครัฐ การน อยานยนต์สมัยใหม่เปิดตัวออกสู่ตลาดนับว่าเป็นก้าวที่สำคัญ ดังนั้น ต้นทุนการผลิตจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้แผนการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ของรัฐบาลประสบความสำเร็จ จากการศึกษาพบว่า การพิจารณาค่าสิทธิของกรมสรรพากร ให้ธุรกรรมบางประเภทที่ไม่ควรอยู่ในความหมายของ “ค่าสิทธิ” แต่อยู่ในความหมาย “ค่าบริการ” ซึ่งมีลักษณะเป็นก ไรธุรกิจ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศกลับ

¹⁶ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁷ ส นักส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กรุงเฮก ประเทศเนเธอร์แลนด์, (2018) “ยานยนต์พลังงานไฟฟ้า”, [Online] Available: http://www.ditp.go.th/contents_attach/208257/208257.pdf [June 05, 2018]

ถูกพิจารณาให้เป็นค่าสิทธิ และหากค่าบริการหรือเงินได้ดังกล่าวเป็นของบุคคลผู้มีเงินได้ที่มิได้ประกอบกิจการหรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินได้ดังกล่าวจะไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย¹⁸ ดังนั้น การที่กรมสรรพากรมีแนวทางพิจารณาเงินได้ดังกล่าวเป็นค่าสิทธิ เพื่อขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้ จะทำให้ต้นทุนทางภาษีของผู้ประกอบการยานยนต์สมัยใหม่เพิ่มขึ้นและเป็นอุปสรรคด้านการตลาดที่จะนำยานยนต์สมัยใหม่ออกสู่ตลาดตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจประเทศไทย 4.0 ตามที่รัฐบาลได้วางแนวนโยบายไว้

4.2.3 อุปสรรคด้านการส่งออกยานยนต์ไฟฟ้า

ประเทศไทยเป็นฐานการผลิตยานยนต์เพื่อการส่งออกที่ใช้มาตรฐานเดียวกันกับผู้ผลิตยานยนต์ต่างๆ ทั่วโลก ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมากว่า 20 ปี ยานยนต์ที่ผลิตในประเทศไทยเป็นที่ยอมรับทั้งตลาดภายในและตลาดต่างประเทศ จะเห็นได้จากยอดจำหน่ายเพื่อการส่งออกที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยรายได้จากการส่งออกยานยนต์ยังถือเป็นรายได้หลักของประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่า ประเทศไทยยังคง ขาดต้องอาศัยการนำเข้าชิ้นส่วนหรือเทคโนโลยีการผลิตที่สคัญจากจากบริษัทแม่ในต่างประเทศ ซึ่งในการผลิตยานยนต์ในประเทศไทยนั้น นโยบายการควบคุมการตลาด และการบริหารจัดการเรื่องต้นทุนการผลิต จะควบคุมโดยบริษัทแม่ในต่างประเทศ ซึ่งหากกรณีมีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิที่เกิดจากการโอนเทคโนโลยีมายังประเทศไทย ถึงแม้เงินภาษีดังกล่าวจะเก็บจากผู้มีเงินได้หรือบริษัทแม่ในต่างประเทศ แต่ส่งผลกระทบต่อต้นทุนโดยรวมของการผลิตในกรณีเช่นนี้ บริษัทแม่ที่มีฐานการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทยอาจจะก หนดราคายานยนต์ไฟฟ้าสูงกว่ายานยนต์ไฟฟ้าที่ผลิตจากบริษัทในเครือที่มีฐานการผลิตในประเทศอื่นๆ

ดังนั้น การพิจารณาค่าสิทธิของกรมสรรพากรทำให้ธุรกรรมบางประเภทที่ไม่ควรอยู่ในความหมายของ “ค่าสิทธิ” แต่อยู่ในความหมาย “ค่าบริการ” ซึ่งมีลักษณะเป็นก ไรธุรกิจ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศกลับถูกพิจารณาว่าเป็นค่าสิทธิ และหากเงินได้หรือค่าบริการดังกล่าวเป็นของบุคคลผู้มีเงินได้ที่มิได้ประกอบกิจการหรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินได้ดังกล่าวจะไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับ

¹⁸ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเทศไทย¹⁹ การพิจารณาค่าสิทธิของกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นการขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งอาจทำให้ต้นทุนการผลิตยานยนต์ไฟฟ้าที่ผลิตในประเทศไทยสูงกว่าประเทศอื่น และเป็นอุปสรรคต่อการส่งออกยานยนต์ไฟฟ้าของประเทศไทยในตลาดต่างประเทศ

¹⁹ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

อุตสาหกรรมยานยนต์ในประเทศไทยมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง แต่ประเทศไทยยังต้องอาศัยนวัตกรรมและเทคโนโลยีการผลิตยานยนต์จากต่างประเทศผ่านการลงทุนทางตรงจากบริษัทผู้ผลิตยานยนต์ในต่างประเทศ ซึ่งเข้ามาจัดตั้งบริษัทลูกในประเทศไทยเพื่อผลิตยานยนต์ออกไปจำหน่ายในตลาดต่างๆ ทั่วโลก ปัจจุบันรัฐบาลมีแนวคิดพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ที่ใช้เทคโนโลยีขั้นสูงในการผลิต โดยยานยนต์สมัยใหม่จะใช้พลังงานสะอาด (Green energy) เช่น พลังงานไฟฟ้า แทนพลังงานเชื้อเพลิงแบบเดิม หรือเรียกว่า ยานยนต์ไฟฟ้า ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์ในระดับสากล โดยรัฐบาลได้มีการกำหนดแนวทางการพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564)¹

การถ่ายโอนนวัตกรรม เทคโนโลยี ความช่วยเหลือทางเทคนิค และการแลกเปลี่ยนผลการวิจัยและพัฒนาจากบริษัทแม่ในต่างประเทศนั้น บริษัทลูกในประเทศไทยจะต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัทแม่ในต่างประเทศซึ่งลักษณะของค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นในบางธุรกรรมเข้าลักษณะค่าสิทธิ เช่น การให้สิทธิในการใช้สิทธิบัตร หรือการให้สิทธิในเครื่องหมายการค้าในการผลิตยานยนต์ไฟฟ้า เงินได้จากค่าสิทธิดังกล่าว อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย แต่ในบางธุรกรรมเป็นการให้บริการจากบริษัทในต่างประเทศ เช่น การช่วยเหลือทางเทคนิค การบริการทางวิศวกรรม การให้คำปรึกษาเกี่ยวกับกระบวนการผลิตยานยนต์ไฟฟ้า ตลอดจนการวิจัยและการพัฒนา ซึ่งลักษณะค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้บริการ ซึ่งถือเป็นกำไรธุรกิจ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ หากบุคคลผู้มีเงินได้เป็นบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ค่าตอบแทนดังกล่าวไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย² ซึ่งจากการศึกษาพบว่า แนวการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิแตกต่างไปจากความหมายของค่าสิทธิ ตามความหมายในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD โดยสามารถสรุปได้ 2 ประเด็น ดังนี้

¹ ส. นักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2559, แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.nesdb.go.th/ewt_dl_link.php?nid=6422, [10 มิถุนายน 2561]

² มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

1) ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือ วิทยาศาสตร์

แนวทางวินิจฉัยของกรรมการภาษีของ OECD ในเรื่องค่าสิทธิที่เกี่ยวกับงานอันมีลิขสิทธิ์ พบว่า เงินได้หรือค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ จะต้องคำนึงถึงการให้ “สิทธิแต่เพียงผู้เดียว” กล่าวคือ บุคคลผู้มีเงินได้จะต้องได้รับ ค่าตอบแทนที่เกิดจากการให้สิทธิบุคคลอื่นทำซ้ำ ดัดแปลง หรือเผยแพร่ต่อสาธารณชนในงานอันมี ลิขสิทธิ์ของตน เงินได้หรือค่าตอบแทนดังกล่าวจึงจะเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศ

จากการศึกษาพบว่า แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิที่เกิดจากรวม การซื้อขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์และการจ้างท แบบแม่พิมพ์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์การพิจารณาของ OECD โดยกรมสรรพากรพิจารณาว่า โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และแบบแม่พิมพ์เป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ ถึงแม้ว่าผู้ซื้อจะซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือแบบแม่พิมพ์เพื่อมีไว้ใช้งานเองหรือมีไว้เพื่อใช้ในกิจการของ ตนเอง ซึ่งผู้ซื้อไม่ได้สิทธิในการท ซ้ำ ดัดแปลง หรือ น ออกเผยแพร่ต่อสาธารณชนตามหลักสิทธิแต่เพียงผู้ เดียว แต่กรมสรรพากรกลับมีแนววินิจฉัยว่า เงินได้หรือค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ ตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

2) ค่าตอบแทนข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ หรืออาจเรียกว่า “ค่าวิทยากร” (Know-how)

คณะกรรมการภาษีของ OECD มีแนวทางในการพิจารณาค่าสิทธิในการใช้วิทยากร ตาม ความหมายของค่าสิทธิในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ว่าจะต้องเป็นเงินได้หรือค่าตอบแทนจาก การให้ข้อสนเทศหรือวิทยากรที่เกิดจาก ประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือ วิทยาศาสตร์ กล่าวคือ วิทยากรเกิดจากประสบการณ์โดยที่ผู้เป็นเจ้าของไม่ต้องดำเนินการใดๆ เป็น วิทยากรที่ผู้เป็นเจ้าของมีอยู่แล้วเพื่อใช้ในการด เนินกิจการของตน นอกจากนี้ผู้เป็นเจ้าของวิทยากรไม่ จำเป็นต้องกระทำการใดๆ ให้แก่ผู้ซื้อใช้วิทยากร และไม่ให้การรับรองถึงความส ริงถึงความส ริงจาก การใช้วิทยากรของตน

จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรมีแนวทางการพิจารณาค่าสิทธิที่เกิดจากข้อสนเทศหรือ วิทยากร แตกต่างไปจากแนวทางของ OECD ในบางธุรกรรม เช่น การวิจัยและการพัฒนา การให้ความ ช่วยเหลือทางเทคนิค และการให้บริการทางวิศวกรรม ซึ่งเป็นลักษณะการให้บริการ ดังนั้น ข้อสนเทศ หรือวิทยากรที่เกิดขึ้นโดยผลสำเร็จจากการให้บริการ จึงไม่ใช่เป็นข้อสนเทศหรือวิทยากรของผู้ให้บริการ

ที่มีอยู่แล้วเพื่อใช้ในการดเนินกิจการของตน แต่กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า เงินได้หรือค่าตอบแทนที่เกิดจากการวิจัยและการพัฒนา การให้ความช่วยเหลือทางเทคนิค และการให้บริการทางวิศวกรรมเกี่ยวข้องกับข้อสนเทศอันมีลักษณะเป็นความลับและเป็นความรู้เฉพาะทาง (Specific know-how) ดังนั้นเงินได้หรือค่าตอบแทนดังกล่าวจึงเข้าลักษณะค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

การพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิที่เกี่ยวกับงานอันมีลิขสิทธิ์ และข้อสนเทศวิทยาการดังกล่าว เป็นการพิจารณาที่ไม่สอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัด ซึ่งการจัดเก็บภาษีเป็นการจ ทัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ฉะนั้น การที่จะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดในกิจกรรมหรือพฤติกรรมใด จึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้จัดเก็บภาษีได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง ก ทวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวคือ “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด”³ นอกจากนี้ แนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิดังกล่าวยังท ให้เกิดปัญหาการพิจารณาเรื่องค่าสิทธิที่ไม่สอดคล้องตามหลักการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ กล่าวคือ การตีความสัญญาจะต้องสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การตีความสนธิสัญญาที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ถึงแม้ประเทศไทยจะไม่ได้เป็นภาคีก็ตาม แต่ผูกพันในหลักเกณฑ์ดังกล่าวในฐานะที่เป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ⁴

จากปัญหาการพิจารณาค่าสิทธิดังกล่าว ส่งผลกระทบและอุปสรรคต่ออุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่ ดังนี้

(1) อุปสรรคในการพัฒนาห่วงโซ่อุปทานระดับอุตสาหกรรมต้นน้ ของอุตสาหกรรมยานยนต์

กรณีการโอนถ่ายเทคโนโลยีการผลิต การออกแบบ การจัดการด้านวิศวกรรมจากบริษัทแม่ในต่างประเทศมายังผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย ปัญหาการตีความค่าสิทธิไม่สอดคล้องกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัดและไม่สอดคล้องตามหลักการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ อาจท ให้ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการยานยนต์ไฟฟ้าอาจจะมีต้นทุนที่สูงขึ้นจากการจัดเก็บภาษีค่าสิทธิ โดยเฉพาะในระยะแรกที่เริ่มเตรียมการท การผลิต ซึ่งต้องอาศัยการโอนถ่ายเทคโนโลยีเกี่ยวกับ

³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 11 (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพฯ พับลิชชิง, 2559), หน้า 27

⁴ อีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. “แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ: กรณีศึกษาประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548) หน้า ๖

การการออกแบบและพัฒนา ตลอดจนการวิจัยชิ้นส่วนยานยนต์ซึ่งเป็นห่วงโซ่อุปทานในระดับต้นน้ำของอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

(2) อุปสรรคด้านการตลาด

ในการลงทุนผลิตรถยนต์สมัยใหม่นั้นบริษัทแม่นอกจากจะถ่ายโอนเทคโนโลยีที่ตนมีมายังประเทศไทยแล้ว ยังเป็นผู้บริหารจัดการเรื่องราคาและต้นทุนรวมของการผลิตอีกด้วย ซึ่งภาษีอากรนับเป็นต้นทุนหนึ่งในการพิจารณาในการตั้งราคาขาย การจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิโดยการตีค่าตอบแทนการให้บริการทางวิศวกรรม การออกแบบผลิตภัณฑ์ ความช่วยเหลือทางเทคนิควิศวกรรมจากบริษัทแม่เป็นค่าสิทธิอาจส่งผลกระทบต่อราคายานยนต์ไฟฟ้าที่ผลิตในประเทศไทยมีราคาสูง และอาจส่งผลให้ยานยนต์ไฟฟ้าส่งออกจากประเทศไทยไม่สามารถแข่งขันทางด้านราคากับยานยนต์ไฟฟ้าในต่างประเทศได้

กล่าวโดยสรุป การตีความค่าสิทธิของกรมสรรพากรในบางธุรกรรมไม่เป็นไปตามความหมายค่าสิทธิ ตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD ท ให้ธุรกิจยานยนต์มีภาระภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ แต่จากการศึกษาพบว่า ธุรกรรมดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการ ซึ่งไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ท ให้เกิดปัญหาการตีความค่าสิทธิไม่คล้องกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัดและไม่สอดคล้องตามหลักการตีความอนุสัญญาระหว่างประเทศ ส่งผลกระทบและเป็นอุปสรรคต่อแผนพัฒนาอุตสาหกรรมยานยนต์สมัยใหม่

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาพบว่าแนวทางการพิจารณาของกรมสรรพากรในเรื่องค่าสิทธิ ตามประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับหลักตีความกฎหมายภาษีโดยเคร่งครัด และการพิจารณาค่าสิทธิ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่เป็นไปตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศของ OECD ซึ่งประเทศไทยใช้เป็นต้นแบบในการท อนุสัญญาเพื่อขจัดปัญหาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ซึ่งการมุ่งขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศนั้นเพื่อส่งเสริมการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ ในกรณีที่กรมสรรพากรไทยนั้นมีแนวทางในการพิจารณาค่าสิทธิต่างไปจากอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบอาจส่งผลให้การขจัดภาษีซ้อนไม่บรรลุประสงค์ ตามความตกลงกับรัฐภาคีต่างๆ นอกจากนี้การวิจัยและการพัฒนาทางเทคโนโลยีในประเทศนั้น ในระยะแรกประเทศไทยมีความจ ขบ็นจะต้องนำเข้านวัตกรรมและเทคโนโลยีการผลิต หรือมีการโอนถ่ายเทคโนโลยีการผลิตขั้นสูงจากต่างประเทศเพื่อใช้ในการพัฒนาเทคโนโลยีหรือทรัพย์สินทางปัญญาที่มาจากประเทศไทยเพื่อใช้ผลิตรถยนต์ไฟฟ้า การที่รัฐบาลส่งเสริมมาตรการทางภาษีเงินได้ผ่านคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนนั้นเป็นการส่งเสริมการให้มีการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้กรมสรรพากรได้ก หนดขอบเขตและหลักเกณฑ์ในการพิจารณาค่าสิทธิ เพื่อให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้

เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าแห่งสิทธิได้อย่างเหมาะสม และเป็นตามหลักการตีความกฎหมายภาษีอย่างเคร่งครัดไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีและเป็นไปตามถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาชาติ ประเทศ สร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษี⁵

นอกจากนี้การส่งเสริมการลงทุนในปัจจุบัน มุ่งส่งเสริมการลงทุนทางตรงจากต่างประเทศ การเริ่มต้นพัฒนาอุตสาหกรรมใหม่ เช่น ยานยนต์ไฟฟ้า ประเทศไทยมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการนำเข้าเทคโนโลยี และนวัตกรรมการผลิตขั้นสูง ผู้ศึกษาเห็นว่าคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนควรพิจารณาการให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีโอนถ่ายเทคโนโลยีที่จับคู่กับการพัฒนายานยนต์ไฟฟ้าควบคู่กับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้จากการลงทุนในยานยนต์ไฟฟ้า เพื่อขจัดปัญหาการการตีความค่าสิทธิที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนายานยนต์สมัยใหม่

⁵ มาตรา 3 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย, 2561, **ประวัติอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย ย้อนรอย 5 ทศวรรษ** [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.aic.or.th/about-us/ประวัติอุตสาหกรรมยานยนต์ไทย/ย้อนรอย-5-ทศวรรษ>, [10 มิถุนายน 2561].

คณะกรรมการปฏิรูปพลังงานแห่งชาติ, รายงานข้อเสนอโครงการปฏิรูป เรื่องการส่งเสริมยานยนต์ไฟฟ้าในประเทศไทย, กรุงเทพมหานคร: ส. สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2558.

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, **คู่มือขอรับการส่งเสริมการลงทุน 2560**, กรุงเทพมหานคร: ส. สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 2560.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร:กรุงสยามพับลิชชิ่ง, 2559.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม “การตีความกฎหมายภาษีอากร”, **วารสารดุลพาท**, เล่ม 3 ปีที่ 51 (กันยายน – ธันวาคม 2547): 45.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและธัญญา ไตรวรานนท์. **ภาษีอากรระหว่างประเทศ**. กรุงเทพมหานคร: ส. นักพิมพ์วิญญูชน, 2541.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ภาวะภาษีของสัญญาถ่ายทอดเทคโนโลยี” **วารสารดุลพาท** 48 (กรกฎาคม – กันยายน 2540): 66

ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. **แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ: กรณีศึกษาประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

แผนกตรวจประเมิน สถาบันยานยนต์, 2561, **เทคโนโลยียานยนต์ที่ขับเคลื่อนด้วยพลังงานไฟฟ้า** [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.thaiauto.or.th/2012/th/news/news-detail.asp?news_id=3160, [10 มิถุนายน 2561]

พัชราภรณ์ เนียมมณีและวัลย์ลักษณ์ อัครธีรวงศ์, **การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงของโซ่อุปทาน ในอุตสาหกรรมยานยนต์**, กรุงเทพมหานคร: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2556.

บรรณานุกรม (ต่อ)

พล อีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4. กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.

ศุภลักษณ์ พิณจิววอล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร:ที.เค.เอส. สยามเพรสแมเนจเม้นท์, 2556.

สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, รายงานการวิเคราะห์แนวโน้มเทคโนโลยีและอุตสาหกรรม: อุตสาหกรรมยานยนต์ใหม่, กรุงเทพมหานคร: สถาบันทรัพย์สินทางปัญญาแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2559, แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.nesdb.go.th/ewt_dl_link.php?nid=6422 , [10 มิถุนายน 2561]

สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ นครแฟรงก์เฟิร์ต, 2561, รายงานพิเศษ นวัตกรรมรถยนต์ไฟฟ้า (Electric Vehicle – EVs) ในเยอรมนี [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.ditp.go.th/contents_attach/143344/143344.pdf , [5 มิถุนายน 2561].

สุเมธ ศิริคุณโชติและคณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2560. กรุงเทพมหานคร:เรือนแก้วการพิมพ์, 2560.

อนุพันธ์ กิจนิจชีวะ. ความหมายของคำสิทธิตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.

อรพรรณ พันธุ์พัฒนา. คำอธิบายกฎหมายลิขสิทธิ์. ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557.

ภาษาอังกฤษ

Andrea Amalucci, *International Tax Law*, Zuid-Holland: Kluwer Law International, 2006.

บรรณานุกรม (ต่อ)

Klaus Vogel and others, **Double Taxation Conventions**, Deventer: Kluwer law and taxation publishers, 1990.

Mogens Rasmussen, **International Double Taxation**, Deventer: Kluwer law and taxation publishers, 2011.

International Organization of Motor Vehicle Manufacturers. 2018. **Production Statistic 2017** [Online], Available: <http://www.oica.net/category/production-statistics/2017-statistics/>, [10 June 2018].

OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, Paris: OECD Publishing, 2017.

Steven J. Rice. **Introduction to Taxation**. 7th ed. U.S.A.: South-Western Publishing, 1995.

Zvi Griliches, "Patent Statistics as Economic Indicators: A Survey," **The Econometric Evidence**, January 1998.