

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 ทวิ
และภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร

นางสาวกนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2556

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

PROBLEMS ON PERSONAL INCOME TAX AND CORPORATE INCOME TAX COLLECTION
UNDER SECTION 40 BIS AND 70 TER OF THE REVUNUE CODE.

Miss Kanokkarn Saengsamutpitak

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2013

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ตามมาตรา 40 ทวิ และภาษีเงินได้นิติบุคคล
ตามมาตรา 70 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร
นางสาวกนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์
นิติศาสตร์

โดย

สาขาวิชา

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

อาจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

อาจารย์ ประภาศ คงเอียด

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(อาจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)

.....กรรมการ
(อาจารย์ อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์)

กนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์ : ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 ทวิ และภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร. (PROBLEMS ON PERSONAL INCOME TAX AND CORPORATE INCOME TAX COLLECTION UNDER SECTION 40 BIS AND 70 TER OF THE REVUNUE CODE.) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : อ.ดร.เอื้ออารีย์ อังจะนิล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม : อ.ประภาศ คงเอียด, 157 หน้า.

จากการศึกษาพบว่า การกำหนดกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเป็นการทั่วไป ทำให้บทบัญญัติดังกล่าวครอบคลุมถึงกรณีอื่นๆ ซึ่งอาจไม่ได้มีเนื้อหาในเชิงพาณิชย์ หรือกรณีที่ผู้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศมิได้มีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี แต่ได้กระทำไปโดยสุจริตใจเพื่อประโยชน์ในทางธุรกิจของตนในอนาคตด้วย บทบัญญัติดังกล่าวจึงก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ทั้งในแง่ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังมีความซ้ำซ้อนของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับอีกด้วย การวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาถึงภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรอันได้แก่ ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ตลอดจนวิเคราะห์ถึงปัญหาของบทบัญญัติดังกล่าวตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และวิเคราะห์โดยเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

บทบัญญัติในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาตรา 40 ทวิ มีความไม่ชัดเจน และไม่เป็นที่ธรรมในหลายกรณี เนื่องจากบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องมีการกำหนดข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเอาไว้จำกัด ไม่เปิดช่องให้มีการใช้ดุลยพินิจให้เป็นธรรมแก่กรณี จึงเห็นควรให้มีการปรับปรุงบทกฎหมายมาตราดังกล่าวให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 70 ตริ มีปัญหาเช่นเดียวกับมาตรา 40 ทวิ อีกทั้งยังมีความซ้ำซ้อนกับบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) จึงเห็นควรให้ยกเลิกมาตรา 70 ตริ และปรับปรุงบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ให้เหมาะสมกับการปรับใช้ในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดยิ่งขึ้น

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น โดยเหตุที่เป็นการจัดเก็บจากการบริโภคในราชอาณาจักร ดังนั้น การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศจึงได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ไม่ว่าจะการส่งออกดังกล่าวจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ดังนั้นจึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแต่อย่างใด

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิสิต.....
 ปีการศึกษา.....2556.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....
 ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม.....

548 62060 34: MAJOR OF LAW

KEYWORDS: EXPORT / DEEMED INCOME / INCOME TAX / TRANSFER PRICING

KANOKKARN SAENGSAUTPITAK : PROBLEMS ON PERSONAL INCOME TAX AND CORPORATE INCOME TAX COLLECTION UNDER SECTION 40 BIS AND 70 TER OF THE REVUNUE CODE. ADVISOR : AUA-AREE ENGCHANIL.,Ph.D., CO-ADVISOR : PRAPAS KONG-IED : 157 pp.

The research revealed that the legislation of collecting tax on exportation of goods abroad without any consideration might coincidentally cover other cases which, in fact, do not involve in any commercial substances or other cases which exporters do not have any intention to avoid paying tax. For this reason, one can say that the above regulation is not appropriate in practical. This research, therefore, intend to study income tax and value added tax, analysis of issues from such regulations according to Principles of good taxations, and analysis of such regulations to compare with those using abroad so that we can see the room to adjust our owns and have more appropriate practical regulations.

The regulations related to personal income tax under Section 40 bis contains uncertainty and unfair in several cases since the regulations provide only limited exception for tax collection without any ground for tax authority’s discretion. Consequently, we can absolutely say that revision of the above regulation is undeniable. For corporate income tax, Section 70 ter also showed the same problems as those in Section 40 bis. Furthermore, such regulation is also redundant with Section 65 bis (4). Hence, we would say that the Section 70 ter should be abandoned and Section 65 bis (4) should be revised to be more appropriate in applying to the exportation of goods aboard without any consideration or with consideration lower than market price. Lastly, value added tax, there is no practical issue in this area.

Field of Study : ..LAW.....Student’s Signature.....

Academic Year : 2013.....Advisor’s Signature.....

Co-advisor’s Signature.....

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ ด้วยความรักและความเข้าใจจากบิดา น้องสาว และครอบครัว ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณบิดาที่ให้การศึกษาที่ดีแก่ข้าพเจ้าตลอดมา เป็นผู้ที่มีส่วนสำคัญที่สุดในทุกความสำเร็จของข้าพเจ้า ขอขอบคุณน้องสาวที่ให้กำลังใจ และให้ความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้แก่ข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณในความเมตตาจากท่านอาจารย์สรายุทธ์ วุฒิยาภรณ์ อาจารย์อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ อาจารย์ประกาศ คงเอียด และอาจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อัจจะนิล ที่รับเป็นประธานกรรมการ กรรมการ และที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ให้คำแนะนำ และความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ รวมถึงให้กำลังใจแก่ข้าพเจ้าเสมอมา

ข้าพเจ้าขอขอบพระคุณผู้อำนวยการและเจ้าหน้าที่หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร เจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ และอาจารย์ผู้ร่วมงานทุกท่าน ที่คอยให้ความช่วยเหลือ อำนวยความสะดวกในการติดต่อประสานงาน และให้กำลังใจที่ดีเสมอมา

นอกจากนี้ ข้าพเจ้าขอขอบคุณพี่ๆ เพื่อนๆ ที่ให้ความช่วยเหลือทุกประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณธิดาพร ฉัตรไชยเดช คุณวุฒินนท์ ตรีศรีศักดิ์ คุณอุบลวรรณ อักษรกลิ่น บุคคลผู้ให้ความรู้เรื่องกฎหมายภาษี ให้คำแนะนำดีชม รวมถึงให้กำลังใจในการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้มา โดยตลอด คุณอริยาณี เจตียนนท์ คุณวรรณ ท่อภิรมย์สกุล คุณกรกฎ กลั่นกลิ่นและคุณสมพงศ์ ลิขิตวรกุล ที่คอยสนับสนุน ให้กำลังใจ และให้ความช่วยเหลือแก่ข้าพเจ้า

สุดท้ายนี้ หากมีคุณความดีหรือประโยชน์ใดๆในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ข้าพเจ้าขอมอบแต่บิดามารดาของข้าพเจ้า และขออุทิศแด่ครูบาอาจารย์ผู้ซึ่งประสิทธิ์ประสาทความรู้ของข้าพเจ้าทุกท่าน แต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ข้าพเจ้าขอนอบรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 สมมติฐาน.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.5 วิธีการวิจัย.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะรับ.....	4
บทที่ 2 ลักษณะ แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้า ไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร.....	5
2.1 การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ.....	5
2.1.1 ความสำคัญของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ.....	5
2.1.1.1 ความสำคัญของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยมีค่าตอบแทน.....	5
2.1.1.2 ความสำคัญของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	7
2.1.2 ขั้นตอนการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ.....	8
2.1.2.1 การขึ้นทะเบียนเป็นผู้ส่งออก.....	9
2.1.2.2 ขั้นตอนการปฏิบัติพิธีการส่งออก.....	10
2.1.2.3 เอกสารที่ต้องใช้ในการส่งออก.....	10
2.1.2.4 ข้อควรทราบเพิ่มเติมในการส่งออกสินค้า.....	12
2.1.3 การกำหนดราคาสินค้าที่ส่งออกตามเงื่อนไข การค้าระหว่างประเทศ (Incoterm).....	13

	หน้า
2.2 แนวคิดและโครงสร้างทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร.....	16
2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith.....	16
2.2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	16
2.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty).....	18
2.2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience).....	18
2.2.1.4 หลักความประหยัด (Economy).....	18
2.2.2 โครงสร้าง ลักษณะ และการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	19
2.2.2.1 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร.....	19
2.2.2.2 ลักษณะและการตีความกฎหมายภาษีอากร.....	21
2.2.3 ระบบภาษีอากร และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพากร	
จากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน.....	23
2.2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	24
2.2.3.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	26
2.2.4 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีสรรพากร	
จากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน.....	27
2.2.4.1 กรมสรรพากร.....	27
2.2.4.2 กรมศุลกากร.....	28
2.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	28
2.3.1 บทนำ.....	28
2.3.2 สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	29
2.2.3.1 ตัวบทกฎหมาย.....	29
2.2.3.2 การบังคับใช้กฎหมาย.....	29
บทที่ 3 หลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร.....	31
3.1 นิยาม.....	31
3.1.1 นิยามของคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากร.....	31
3.1.2 นิยามของคำว่า “ส่งออก” ตามประมวลรัษฎากร.....	35
3.1.3 นิยามของคำว่า “ซื้อขาย” และ “ขาย” ตามกฎหมาย.....	37
3.1.3.1 “ซื้อขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	37
3.1.3.2 “ขาย” ตามกฎหมายภาษีอากร.....	37

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ	
โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	40
3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ	
โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	41
3.2.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีทั่วไป.....	41
3.2.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าไป	
ต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ	
แห่งประมวลรัษฎากร.....	45
3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ	
โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	49
3.2.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีทั่วไป.....	49
3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไป	
ต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 70 ทรี	
แห่งประมวลรัษฎากร.....	56
3.2.3 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ	
โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	74
3.2.3.1 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่	
ต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี.....	75
3.2.3.1.1 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่	
ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ	
วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1).....	75
3.2.3.1.2 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่	
ส่งไปเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ	
วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1).....	81
3.2.3.1.3 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของ	
ผ่านแดนตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และ	
มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (2).....	82

3.2.3.1.4	กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นเข้ามาใน ราชอาณาจักร ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ตริ วรรคสอง (3).....	84
3.2.3.1.5	กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของ ที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามา ให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้า ออกไปนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง มาตรา 70 ตริ วรรคสอง (4).....	86
3.2.3.2	ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไป ต่างประเทศตามมาตรา 65 ทวิ (4).....	87
3.2.4	ภาวะภาษีเงินได้กรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ กลับเข้ามาในราชอาณาจักร.....	90
3.2.4.1	ภาวะภาษีเงินได้กรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ กลับเข้าในราชอาณาจักรตามเงื่อนไขของมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (4).....	90
3.2.4.2	ภาวะภาษีเงินได้กรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ กลับเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของ มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (4).....	92
3.3	หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	92
3.3.1	ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายสินค้าในกรณีทั่วไป.....	93
3.3.2	ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ.....	96
3.3.3	ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไป ต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร.....	99
3.3.3.1	ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าทั่วไป.....	99
3.3.3.2	ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออก ไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร.....	101

	หน้า
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีสรรพากรจากการส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทนในประเทศออสเตรเลีย.....	103
4.1 บทนำ.....	103
4.2 การตั้งราคาโอนของ OECD.....	104
4.3 การตั้งราคาโอนของประเทศออสเตรเลีย.....	106
4.3.1 ความหมายของ “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ในกรณีการตั้งราคาโอน.....	108
4.3.2 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตกรณีการตั้งราคาโอน.....	109
4.3.3 อำนาจในการปรับปรุงกำไรกรณีการตั้งราคาโอน.....	110
4.4 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการส่งออกสินค้าของ ประเทศออสเตรเลียการตั้งราคาโอนของประเทศออสเตรเลีย.....	114
4.4.1 ภาระภาษีสินค้าและบริการกรณีการขายสินค้าในกรณีทั่วไป.....	114
4.4.2 ภาระภาษีสินค้าและบริการกรณีการส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศ.....	115
4.4.3 ภาระภาษีสินค้าและบริการกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ กลับเข้าในประเทศออสเตรเลีย.....	117
บทที่ 5 บทวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางในการจัดเก็บภาษีสรรพากรที่เกี่ยวข้อง กับการส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร.....	118
5.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก ออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และ มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ของ Adam Smith.....	118
5.1.1 ภาษีเงินได้.....	118
5.1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	123
5.1.2.1 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศ.....	123
5.1.2.2 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไป ต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร.....	124
5.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีจากการส่งออก ออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และ มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กับ หลักการจัดเก็บภาษีจาก การส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนในประเทศออสเตรเลีย.....	126

	หน้า
5.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้.....	126
5.2.1.1 บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	126
5.2.1.2 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน.....	127
5.2.1.3 อำนาจในการประเมินของเจ้าหน้าที่ในการส่งสินค้าออก ไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน.....	127
5.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	128
5.3 วิเคราะห์ปัญหาในทางปฏิบัติจากการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีส่งสินค้าออกไป ต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี แห่งประมวลรัษฎากร.....	128
5.3.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี.....	128
5.3.1.1 นิยามหรือคำจำกัดความคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 40 ทวิ แล มาตรา 70 ตี.....	128
5.3.1.2 ข้อยกเว้นตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี.....	130
5.3.1.2.1 ความไม่ชัดเจนของกรณีสินค้าที่ส่งออก ไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่าง โดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ตี วรรคสอง (1).....	131
5.3.1.2.2 ความไม่ชัดเจนของกรณีสินค้าที่ส่งออก ไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่ส่งไปเพื่อการวิจัย โดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ตี วรรคสอง (1).....	132
5.3.1.2.3 ข้อยกเว้นอื่นๆ ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) (3) (4) และ มาตรา 70 ตี วรรคสอง (2) (3) (4).....	133
5.3.2 ปัญหาในการกำหนดฐานภาษีตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี.....	134
5.3.2.1 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี.....	134
5.3.2.2 ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี.....	137

	หน้า
5.3.2.2.1 ภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	137
5.3.2.2.2 ภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	140
5.4 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดย ไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี แห่งประมวลรัษฎากร.....	142
5.4.1 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าออก ไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ.....	142
5.4.1.1 การยกเลิกมาตรา 40 ทวิ.....	143
5.4.1.2 การแก้ไขมาตรา 40 ทวิ.....	143
5.4.2 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออก ไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 70 ตี.....	144
5.4.2.1 การยกเลิกมาตรา 70 ตี.....	144
5.4.2.2 การแก้ไขมาตรา 70 ตี.....	144
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	145
6.1 บทสรุป.....	145
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	151
6.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 40 ทวิ.....	151
6.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 70 ตี.....	152
รายการอ้างอิง.....	153
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	157

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในภาวะเศรษฐกิจโลกปัจจุบัน การค้าและการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศได้เข้ามา มีบทบาทในการเพิ่มศักยภาพการใช้ทรัพยากรที่แต่ละประเทศมีอยู่ให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด โดย ธุรกิจข้ามชาติจะขยายการลงทุนไปในประเทศที่มีต้นทุนของทรัพยากร ทั้งในส่วนของวัตถุดิบและ แรงงานที่ต่ำกว่า แต่ในบางกรณี การตัดสินใจลงทุนของธุรกิจต่างชาติเหล่านี้อาจไม่ได้มุ่งหมายปัจจัย ทางด้านการลดต้นทุนเป็นหลัก แต่จะตัดสินใจลงทุนภายใต้การจัดโครงสร้างองค์กรเพื่อให้ได้สิทธิ ประโยชน์ทางภาษีสูงสุด หรือมีการทำธุรกรรมบางอย่างซึ่งอาจเข้าข่ายเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่ง ธุรกรรมหนึ่งที่ธุรกิจข้ามชาตินิยมใช้ในการลดภาษีก็คือ การถ่ายโอนกำไรโดยการส่งสินค้าโดยไม่มี ค่าตอบแทนจากประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้สูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีเงินได้ต่ำกว่า รัฐจึงต้องมี มาตรการทางภาษีในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นจากกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน โดยกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสำหรับกรณีดังกล่าวเป็นการเฉพาะ ซึ่งใน การประกอบธุรกิจ ภาษีอากรถือเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจที่ดำเนินการ โดยบุคคลคนเดียว หรือบุคคลหลายคนในรูปแบบของนิติบุคคลก็ตาม หากการประกอบธุรกิจส่งออก นั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือกำไรสุทธิ บุคคลหรือนิติบุคคลนั้นก็มีความจำเป็นต้องเสียภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

มาตรการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มี ค่าตอบแทนนี้ ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ทวิ สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา และมาตรา 70 ตริ สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราดังกล่าว มีการบัญญัติไว้เช่นเดียวกัน และเป็นบทบัญญัติที่ถูกร่างเพิ่มเติมขึ้นภายหลัง โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502 เพื่อประโยชน์ในการ จัดเก็บภาษีอากรและป้องกันการหนีภาษี

หลักการหรือเงื่อนไขสำคัญตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ คือ เป็นการส่ง สินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งล้วนแต่เป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า โดยให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ในปีที่ส่งไปนั้น

ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติจากการบังคับใช้บทบัญญัติดังกล่าวที่น่าสนใจ คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ที่เกิดขึ้นภายหลังจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนที่ได้ถูกถือว่ามีเงินได้พึงประเมินหรือรายได้ไปแล้วในขณะที่ทำการส่งออกสินค้านั้น เช่น การส่งสินค้าออกไปเก็บไว้ในคลังสินค้าที่ต่างประเทศเพื่อรอการจำหน่ายให้ลูกค้าในปีภาษีหนึ่ง แต่สามารถขายให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศอีกปีภาษีหนึ่ง กรณีเช่นนี้จะรับรู้เงินได้พึงประเมินหรือรายได้ได้อย่างไร หากราคาค่าสินค้าที่ขายได้จริงนั้นสูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดของสินค้าในวันที่ทำการส่งออกและได้เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ไปแล้ว

นอกจากนี้ ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 70 ตรี วรรคสอง ก็มีประเด็นเรื่องความไม่ชัดเจนของนิยามที่ก่อให้เกิดปัญหาในการตีความเพื่อจัดเก็บภาษีหรือยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ เช่น กรณีของที่ส่งไปเป็นตัวอย่าง มีข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติ คือ กรณีการส่งสินค้าตัวอย่างไปให้สำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้างในต่างประเทศ ซึ่งโดยหลักแล้วการส่งสินค้าให้ใช้เป็นตัวอย่างในการส่งเสริมการขายของบริษัทฯ ย่อมถือเป็นกรณีที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะ ตามมาตรา 70 ตรี วรรคสอง (1) ซึ่งไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ในการเสียภาษีนิติบุคคล ตามมาตรา 65 แต่หากสินค้าตัวอย่างดังกล่าวนั้นจะไม่ถูกส่งกลับเข้ามาในประเทศไทยอีก ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/11160 ลงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2550 ให้ถือเป็นการขายในประเทศไทย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น ตามมาตรา 70 ตรี แต่เมื่อพิจารณาตามมาตรา 70 ตรี วรรคสอง (1) แล้ว จะเห็นได้ว่าของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะนี้ไม่มีการกำหนดว่าจะต้องมีการนำกลับเข้ามาหรือไม่ หรือต้องส่งออกไปเป็นของตัวอย่างระยะเวลาานเท่าใด ซึ่งหากสินค้าที่บริษัทฯ ต้องการส่งออกนั้นมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อใช้เป็นสินค้าตัวอย่าง โดยบริษัทฯ มีเป้าหมายในการขายสินค้าในตลาดต่างประเทศเท่านั้น บริษัทฯ ก็ไม่มีเหตุจำเป็นที่จะต้องนำสินค้าตัวอย่างดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทยอีก เพราะเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ และสินค้าตัวอย่างแม้จะไม่มีมีการนำกลับเข้ามาในประเทศไทย トラบใดที่ยังคงเป็นสินค้าตัวอย่างก็คงไม่แปรสภาพเป็นสินค้าที่ให้ถือว่าเป็นการขายได้ ดังนั้น การตีความของกรมสรรพากรเพื่อจัดเก็บภาษีดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเพราะบริษัทฯ ต้องถูกจัดเก็บภาษีจากสินค้าตัวอย่างที่ไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้หรือความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นจากสินค้าตัวอย่างนั้นให้กับบริษัทฯ แต่อย่างใด ซึ่งย่อมขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวมา จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และ มาตรา 70 ตรี นั้น ยังมีความไม่ชัดเจนในหลายประเด็น ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้

ทั้งภาครัฐและผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นจึงควรศึกษาการจัดเก็บภาษีในกรณีส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ รวมถึงมาตราอื่นๆที่เกี่ยวข้อง เพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรม

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน
2. เพื่อศึกษาถึงหลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน
4. เพื่อวิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

1.3 สมมุติฐานของการวิจัย

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิและมาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ความซ้ำซ้อนและความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีเงินได้แก่ผู้ส่งออกสินค้า ซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการประกอบธุรกิจ ดังนั้นควรแก้ไขมาตรา 40 ทวิ และควรยกเลิกมาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีสรรพากร ซึ่งได้แก่ภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ประมวลรัษฎากร ในกรณีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ประกาศอธิบดี คำพิพากษา ตำรา บทความ เอกสารสัมมนา หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ตั๋วบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยข้อมูลส่วนใหญ่ได้ดำเนินการขอตรวจดูและขออนุญาตคัดถ่าย

เอกสารจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการทำงานวิจัยนี้ และได้มีการค้นคว้าข้อมูลจากห้องสมุดหรือหอสมุดต่าง ๆ ด้วยการวางกรอบข้อมูลที่ต้องการค้นคว้า และค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมจากฐานข้อมูลอินเทอร์เน็ต และฐานข้อมูลที่ห้องสมุดหรือหอสมุดนั้นๆ มี

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้เข้าใจการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน
2. เพื่อเข้าใจถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน
3. เพื่อทราบปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน
4. เพื่อทราบแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

บทที่ 2

ลักษณะ แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับ

การจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ

โดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

2.1 การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ

2.1.1 ความสำคัญของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ

2.1.1.1 ความสำคัญของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกถือเป็นกลไกสำคัญอย่างหนึ่งที่ผลักดันให้เศรษฐกิจไทยมีอัตราการขยายตัวอยู่ในระดับสูง โดยเห็นได้จากมูลค่าการส่งออกสินค้าในปีพ.ศ.2555 ที่สูงถึง 226,130 ล้านดอลลาร์สหรัฐอเมริกา¹ ทั้งนี้เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ได้เปรียบทางด้านทรัพยากร และค่าจ้างแรงงานที่อยู่ในระดับต่ำ จึงทำให้การส่งออกของประเทศไทยสามารถเข้าสู่การแข่งขันในระดับตลาดโลกได้ ดังนั้น การให้ความสำคัญในการส่งเสริมธุรกิจภาคการส่งออกของประเทศไทย จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศเป็นอย่างมาก โดยความสำคัญของภาคการส่งออกสามารถแบ่งออกได้ 7 ประการ ดังนี้

(1) การส่งออกช่วยผลักดันในด้านการขยายการลงทุน และสร้างความต้องการแรงงาน กล่าวคือ การส่งออกที่ขยายตัวขึ้น ย่อมทำให้ผู้ผลิตต้องขยายการผลิตหรือมีการลงทุนเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน โดยส่วนใหญ่แล้วระบบการผลิตของไทยก็เป็นระบบการผลิตที่ใช้แรงงานในสัดส่วนที่มากกว่าเครื่องจักร (Labor Intensive) ดังนั้นการส่งออก จึงเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดความต้องการแรงงานเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังมีผลต่อการเพิ่มรายได้ให้แก่แรงงานอีกด้วย

(2) การส่งออกช่วยในการนำเข้าเงินตราจากต่างประเทศ กล่าวคือ การส่งออกจะช่วยในด้านการลดการขาดดุลการค้า โดยการเพิ่มปริมาณการส่งออกให้มากกว่าการนำเข้า รวมไปถึงลดดุลการชำระเงิน เพราะในการส่งออกส่วนใหญ่จะเป็นการใช้สกุลเงินต่างประเทศในการชำระค่าสินค้า และส่วนมากก็จะเป็นสกุลเงินหลักๆ ที่เป็นที่ยอมรับกันในตลาดโลก เช่น ดอลลาร์สหรัฐฯ มาร์คเยอรมัน หรือเยน ญี่ปุ่น เป็นต้น ดังนั้น เมื่อส่งสินค้าออกไปแล้วก็จะทำให้ได้เงินตราต่างประเทศเข้ามา และเมื่อจะต้องนำเข้ามาสินค้าจากต่างประเทศก็จะทำให้มีเงินไปชำระค่าสินค้านั้นได้ และเงินตราต่างประเทศที่ได้ก็จะมีส่วนต่อปริมาณเงินสำรองของประเทศอีกด้วย

¹GDP ไตรมาสแรกปี 2556 และแนวโน้มเศรษฐกิจปี 2556 สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

(3) การส่งออกก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ราคาสินค้าที่ส่งออกส่วนมากของประเทศไทยอยู่ในระดับต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่น จึงทำให้สินค้าของไทยสามารถเข้าไปแข่งขันในตลาดโลกได้ เมื่อประเทศใดสามารถผลิตสินค้าด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าประเทศอื่นแล้ว ย่อมแสดงว่าทรัพยากรที่ถูกนำมาผลิตก็จะถูกนำมาใช้ได้ อย่างคุ้มค่าและมีประสิทธิภาพ แต่ถ้าหากสินค้าที่ผลิตได้มีระดับราคาที่สูงกว่าการนำเข้าจากต่างประเทศแล้ว ก็ควรนำเข้าสินค้านั้นมากกว่า แล้วนำทรัพยากรต่างๆ ที่ผลิตสินค้านั้นไปผลิตสินค้าอื่นที่สามารถผลิตได้โดยต้นทุนที่ต่ำกว่าแทน²

(4) การส่งออกก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม (Value Added) ให้แก่ทรัพยากร กล่าวคือ สินค้าที่ส่งออกมักเกิดจากการนำวัตถุดิบต่างๆ มาแปรรูปก่อนการส่งออก ทำให้สินค้านั้นๆ มีมูลค่าสูงขึ้น เช่น การส่งออกเสื้อผ้าสำเร็จรูปแทนการส่งออกในรูปของผ้าผืน ซึ่งมูลค่าของสินค้านั้นย่อมสูงขึ้น อันจะทำให้ได้กำไรเพิ่มขึ้นตามไปด้วย เป็นต้น

(5) การส่งออกเป็นการช่วยลดต้นทุนการผลิตลง (Economy of Scale) กล่าวคือ แต่เดิมผู้ผลิตที่ผลิตสินค้าเพื่อจำหน่ายในตลาดภายในประเทศเพียงอย่างเดียว ปริมาณการผลิตจะไม่สูงมากนัก แต่ถ้ามีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศด้วย ปริมาณการผลิตก็จะเพิ่มขึ้น จากกำลังผลิตเดิมที่มีอยู่ ก็จะเพิ่มกำลังผลิตเพิ่มขึ้นให้เต็มกำลังผลิต หรืออาจเป็นการขยายกำลังผลิตขึ้น เหล่านี้ย่อมเป็นการช่วยลดต้นทุนต่อหน่วยให้ต่ำลง หรือเป็นการผลิต ณ จุดที่มีระดับต้นทุนต่ำสุด อันจะเป็นการช่วยให้ได้กำไรเพิ่มขึ้น

(6) การส่งออกช่วยสร้างความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี กล่าวคือ การขยายและกระจายการส่งออกจะช่วยปรับปรุงระดับเทคโนโลยีในการผลิต และการบริหาร เพราะในตลาดโลกย่อมมีการแข่งขันที่รุนแรง ซึ่งจะเป็นสิ่งที่จะกระตุ้นให้ผู้ส่งออกต้องปรับปรุงสินค้าเพื่อตอบสนองความต้องการของตลาด โดยการใช้เทคโนโลยีใหม่ๆ ในการผลิต ตลอดจนการจัดการ อันจะเป็นการเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน ซึ่งจะเป็นการช่วยยกระดับของเทคโนโลยีของประเทศอีกทางหนึ่ง

(7) การส่งออกช่วยลดการพึ่งพิงสินค้าจากต่างประเทศ กล่าวคือ เป็นการพิจารณาในการผลิตสินค้าเพื่อทดแทนการนำเข้า (Import substitution) เพราะแต่เดิมประเทศไทยต้องนำเข้าสินค้าต่างๆ ที่ยังไม่สามารถผลิตได้ หรือผลิตได้ แต่ก็มีต้นทุนที่สูงกว่าการนำเข้า เมื่อพยายามพัฒนาให้สามารถผลิตสินค้านั้นได้แล้ว ก็จะลดการนำเข้าลง ขณะเดียวกันนอกจากจะ

² ศักดา ธนิตกุล, แนวคิด หลักกฎหมายและคำพิพากษากฎหมายกับธุรกิจ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2555), หน้า 214-215.

ผลิตเพื่อใช้ภายในประเทศแล้ว ก็มุ่งไปหาตลาดในต่างประเทศ (Export Oriented) เพื่อให้ได้ปริมาณการผลิตที่เพิ่มขึ้น อันจะเป็นการช่วยต้นทุนต่อหน่วยให้ต่ำลง³

2.1.1.2 ความสำคัญของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า ธุรกิจส่งออกนั้นมีความสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งโดยทั่วไปวัตถุประสงค์ของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ผู้ส่งออกมักหวังกำไรหรือค่าตอบแทนจากการขายสินค้านั้นๆ เป็นสำคัญ แต่อย่างไรก็ตามในบางกรณี การส่งออกสินค้าก็มีได้ก่อให้เกิดกำไรหรือค่าตอบแทนขึ้น หรือมิได้เกิดขึ้นทันทีในขณะที่ส่งออกสินค้านั้น แต่การส่งสินค้าออกไปโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ ก็ยังคงมีความสำคัญและจำเป็นต่อการดำเนินธุรกิจ ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์หรือประโยชน์อื่นที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของกำไรหรือค่าตอบแทนนั่นเอง

วัตถุประสงค์หรือประโยชน์ของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน เมื่อพิจารณาแล้วสามารถแยกออกได้ 2 กรณี คือ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ของตนเอง และการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ของบุคคลอื่น

(1) การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ของตนเอง คือ การส่งออกสินค้าในลักษณะที่ผู้ส่งออกไม่ได้หวังผลตอบแทนเป็นตัวเงินซึ่งจะได้รับในทันทีที่มีการส่งออกสินค้านั้น แต่ผู้ส่งออกหวังประโยชน์ทางธุรกิจอย่างอื่นเพื่อกิจการของตนเอง โดยประโยชน์ดังกล่าวอาจจะนำไปสู่การได้รับค่าตอบแทนที่เป็นกำไรหรือค่าตอบแทนที่เป็นตัวเงินในอนาคตต่อไป ตัวอย่างการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ของตนเองที่มักเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ เช่น การส่งสินค้าสินค้าออกไปเก็บในคลังสินค้า (Warehouse) ต่างประเทศเพื่อขายในอนาคต หรือการส่งเสริมการตลาดในรูปแบบต่างๆ เป็นต้น

- สำหรับการส่งสินค้าออกไปเก็บในคลังสินค้าต่างประเทศ ในการทำธุรกิจการค้าระหว่างประเทศ คลังสินค้า (Warehouse), โกดัง (Godown), ที่เก็บของ (Storage), ที่เก็บสินค้า (Whaft), คลังพัสดุ (Depot), ฉางเก็บสินค้า (Silo) หรือคลังทัณฑ์บน (Bonded Warehouse) ไม่ว่าจะมิชื่อเรียกอย่างไร ถือว่ามีความสำคัญที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการของผู้ส่งออกหลายประการ เช่น การส่งสินค้าออกไปเก็บในคลังสินค้าต่างประเทศทำให้กิจการของผู้ส่งออกสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าที่ประมาณการไว้ในแต่ละช่วงเวลาทั้งใน

³ กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, ความรู้เบื้องต้นในการประกอบธุรกิจส่งออก[ออนไลน์], 2548. แหล่งที่มา <http://www.ditp.go.th/index.php/home-page/member-exporter/member-exporter-knowledgeexport>

และนอกฤดูกาล, สามารถรักษาการผลิตให้มีอัตราคงที่สม่ำเสมอ เพื่อรักษาระดับการว่างแรงงาน การเดินเครื่องจักรให้สม่ำเสมอได้ หรือสามารถป้องกันการเปลี่ยนแปลงราคาและผลกระทบจากเงินเฟ้อเมื่อสินค้าในท้องตลาดมีราคาสูงขึ้น เป็นต้น⁴

- สำหรับการส่งสินค้าออกไปเพื่อการส่งเสริมการตลาดในรูปแบบต่างๆ ในการแข่งขันทางธุรกิจ การส่งเสริมการตลาดถือเป็นส่วนสำคัญในการทำธุรกิจ เพราะการส่งเสริมการตลาดเป็นการตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมต่างๆ ที่เป็นการสนับสนุนการส่งออก โดยเฉพาะ โดยผู้ส่งออกสามารถเลือกใช้วิธีการที่เหมาะสมตามความจำเป็นและทุนการดำเนินงานของตนเอง เช่น การส่งจดหมายโฆษณา (Direct mail), การเข้าร่วมกับคณะผู้แทนทางการค้า (Trade fair), การไปเยี่ยมเยียนตลาดต่างประเทศด้วยตนเอง (Business trip) หรือการเข้าร่วมงานแสดงสินค้า (Trade fair) หรือการแจกสินค้าตัวอย่าง (Sample) เป็นต้น⁵

(2) การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ของบุคคลอื่น คือ การส่งออกสินค้าในลักษณะที่ผู้ส่งออกไม่ได้หวังผลตอบแทนเป็นตัวเงิน แต่หวังประโยชน์ทางธุรกิจอย่างอื่นของบุคคลอื่นเป็นสำคัญ ซึ่งบุคคลอื่นนั้นส่วนมากจะเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งออก โดยประโยชน์ดังกล่าวจะไม่นำไปสู่การได้รับค่าตอบแทนที่เป็นกำไรหรือค่าตอบแทนที่เป็นตัวเงินแก่ผู้ส่งออกโดยตรง ตัวอย่างการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์ของบุคคลอื่นที่มักเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ เช่น การให้สินค้าหรือทรัพย์สินอย่างอื่นโดยไม่คิดราคาแก่บริษัทในเครือหรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดให้แก่บริษัทในเครือหรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เป็นต้น

2.1.2 ขั้นตอนการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ

ในการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ไม่ว่าจะโดยมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทนผู้ประกอบการที่ทำการส่งออกต้องดำเนินการตามเงื่อนไขและขั้นตอนของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กำหนดไว้ โดยสามารถทำได้ ดังนี้

⁴Logistics Corner, เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับคลังสินค้า ตอนที่ 1[ออนไลน์], 18 กันยายน 2553. แหล่งที่มา http://logisticscorner.com/index.php?option=com_content&view=article&id=2548:-1&catid=38:warehousing&Itemid=92

⁵ผศ.ดาราทิพย์ ปาล, เทคนิคและเครื่องมือส่งเสริมการขาย[ออนไลน์], 2555. แหล่งที่มา http://free4marketingad.blogspot.com/2012/02/blog-post_23.html

2.1.2.1 การขึ้นทะเบียนเป็นผู้ส่งออก

ผู้ประสงค์จะผ่านพิธีการศุลกากรหรือดำเนินการในกระบวนการทางศุลกากร ให้ดำเนินการตามที่ประกาศกรมศุลกากรที่ 28/2555 เรื่อง การลงทะเบียนเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรหรือดำเนินการในกระบวนการทางศุลกากรกำหนดไว้ ดังนี้

(1) ยื่นแบบคำขอลงทะเบียนเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรหรือดำเนินการในกระบวนการทางศุลกากร ณ ฝ่ายทะเบียน ส่วนทะเบียนและสิทธิพิเศษ สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร หรือฝ่ายบริหารงานทั่วไปของสำนักหรือสำนักงานศุลกากร หรือด่านศุลกากร เว้นแต่กรณี หน่วยงาน ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ สถานทูต องค์การสาธารณกุศล หรือองค์การอื่นๆ ที่ไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ให้ยื่นแบบคำขอลงทะเบียนเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรหรือดำเนินการในกระบวนการทางศุลกากร ณ ฝ่ายทะเบียน ส่วนทะเบียนและสิทธิพิเศษ สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร

(2) หลักเกณฑ์และวิธีการในการลงทะเบียนและคุณสมบัติของผู้ลงทะเบียนให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในแบบคำขอลงทะเบียน และให้นำเอกสารตัวจริงบัตรประจำตัวประชาชน หรือเอกสารแสดงตนอื่นๆ เช่น หนังสือเดินทาง บัตรประจำตัวที่ทางราชการออกให้ เป็นต้น โดยเอกสารแสดงตนดังกล่าวจะต้องระบุเลขบัตรประชาชนไว้ มาแสดงด้วยทุกครั้ง เพื่อประกอบคำขอลงทะเบียน

(3) กรณีผู้ยื่นแบบคำขอลงทะเบียนประสงค์จะเป็นผู้ส่งข้อมูลและ/หรือรับข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์กับระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร ให้ทำการทดสอบระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูล และ/หรือการลงลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์ให้ครบถ้วนสมบูรณ์ตามที่ส่วนแผนงานและมาตรฐาน สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารกำหนด แล้วจึงรับส่งข้อมูลโดยใช้หมายเลขผู้มีสิทธิรับส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์กับระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรต่อไป

ในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้ลงทะเบียนแล้ว ผู้ส่งออกสามารถใช้สิทธิในการผ่านพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้าหรือการส่งออก รวมถึงมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร หรือชดเชยค่าภาษีอากรด้วย

นอกจากการขึ้นทะเบียนเป็นผู้ส่งออกตามกฎหมายศุลกากรแล้ว หากผู้ส่งออกต้องการได้รับสิทธิประโยชน์ตามประมวลรัษฎากร เช่น การได้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าในอัตราร้อยละ 0 หรือสิทธิในการขอคืนภาษีจากการส่งออกสินค้า ผู้ส่งออกก็

จำเป็นต้องดำเนินการจดทะเบียนพาณิชย์ หรือจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มต่างหากด้วย⁶

2.1.2.2 ขั้นตอนการปฏิบัติพิธีการส่งออก สามารถทำได้ตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

(1) ผู้ส่งออกหรือตัวแทนส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาออกและบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ทุกรายการจากเครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้ส่งออกหรือตัวแทนมายังเครื่องคอมพิวเตอร์ของ กรมศุลกากร โดยผ่านบริษัทผู้ให้บริการระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

(2) เมื่อเครื่องคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากรตรวจสอบข้อมูลในใบขนสินค้าขาออกส่งมาถูกต้องครบถ้วนแล้ว จะออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกและตรวจสอบเงื่อนไขต่างๆที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ เพื่อจัดกลุ่มใบขนสินค้าขาออกเป็น 2 ประเภท ดังต่อไปนี้และแจ้งกลับไปยังผู้ส่งออกหรือตัวแทน เพื่อจัดพิมพ์ใบขนสินค้า

- ใบขนสินค้าขาออกที่ต้องตรวจสอบพิธีการ (Red Line) สำหรับใบขนสินค้าประเภทนี้ ผู้ส่งออกหรือตัวแทนต้องนำใบขนสินค้าไปติดต่อกับหน่วยงานประเมินอากรของท่าที่ผ่านพิธีการ

- ใบขนสินค้าขาออกที่ไม่ต้องตรวจสอบพิธีการ (Green Line) สำหรับใบขนสินค้าขาออกประเภทนี้ ผู้ส่งออกสามารถชำระค่าอากร (ถ้ามี) และดำเนินการนำสินค้าไปตรวจปล่อยเพื่อส่งออกได้เลยโดยไม่ต้องไปพบเจ้าหน้าที่ประเมินอากร⁷

2.1.2.3 เอกสารที่ต้องใช้ในการส่งออก ประกอบด้วย

(1) ใบขนสินค้าออก

ประเภทใบขนสินค้าขาออก เป็นแบบพิมพ์ที่กรมศุลกากรกำหนดให้ผู้ส่งออกต้องยื่นต่อกรมศุลกากรในการส่งออกสินค้า ซึ่งจำแนกออกเป็น 4 ประเภท ตามลักษณะการส่งออก ดังนี้

⁶ประกาศกรมศุลกากรที่ 28/2555 เรื่อง การลงทะเบียนเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรหรือดำเนินกระบวนการทางศุลกากร

⁷กรมศุลกากร, ขั้นตอนการปฏิบัติพิธีการส่งออก[ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://internet1.customs.go.th/ext/Formality/ExportFormalities.jsp#4>

(ก) แบบ กศก.101/1 ใบขนสินค้าขาออก ใช้สำหรับการส่งออก

(ข) แบบ กศก.103 คำร้องขอผ่อนผันรับของ/ส่งของออกไปก่อน ใช้สำหรับการขอส่งสินค้าออกไปก่อนปฏิบัติพิธีการใบขนสินค้าขาออกในลักษณะที่กรมศุลกากร กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544

(ค) แบบ A.T.A. Carnet ใบขนสินค้าสำหรับนำของเข้าหรือส่งของออกชั่วคราว ใช้สำหรับพิธีการส่งของออกชั่วคราวในลักษณะที่กำหนดในอนุสัญญา^๕

(ง) ใบขนสินค้าพิเศษสำหรับรถยนต์และจักรยานยนต์นำเข้าหรือส่งออกชั่วคราว ใช้สำหรับการส่งออกรถยนต์และจักรยานยนต์ชั่วคราว

(2) เอกสารทางการค้า

เอกสารทางการค้าที่สำคัญ ได้แก่ ใบกำกับสินค้า (Invoice) โดยใบกำกับสินค้า คือ เอกสารที่ผู้ขายจัดทำขึ้นเพื่อกำกับรายการสินค้าที่ขายให้แก่ผู้ซื้อตามที่ระบุในสัญญาซื้อขายหรือตาม Letter of Credit (L/C) ใบกำกับสินค้านี้จะส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ เพื่อแสดงรายละเอียดต่างๆเกี่ยวกับสินค้าที่ขาย โดยใบกำกับสินค้า มี 2 ชนิด คือ ใบกำกับสินค้าที่ใช้ในทางรัฐบาลซึ่งทางการประเทศปลายทางต้องการ (Office Invoice) และ ใบกำกับสินค้าเพื่อการพาณิชย์ (Commercial Invoice)

ใบกำกับสินค้าเพื่อการพาณิชย์ คือ ใบกำกับสินค้าที่ผู้ขายจัดทำขึ้นให้แก่ผู้ซื้อเพื่อกำกับรายการสินค้าที่ตนได้จำหน่ายไปให้แก่ผู้ซื้อได้ทราบรายละเอียดต่างๆเกี่ยวกับ

^๕ระบบเอ ที เอ คาร์เนต (A.T.A. CARNET : Admission Temporaire- Temporary Admission Carnet) คือ เอกสารศุลกากรระหว่างประเทศที่ออกและค้าประกัน โดยสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย เพื่อใช้ในการผ่านพิธีการศุลกากรแทนใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออก ใบสุทธินำกลับ เอกสารผ่านแดน และเป็นเอกสารค้าประกันค่าภาษีอากรสำหรับสินค้านำเข้ามาชั่วคราว โดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้าประเทศปลายทาง ภายใต้อนุสัญญาศุลกากรสากลว่าด้วยเอกสารค้าประกัน (เอ.ที.เอ.คาร์เนต) การนำของเข้าชั่วคราว พ.ศ. 2504 โดยมีเงื่อนไขว่า 1. เป็นสินค้าที่ส่งออกไปจะต้องกลับเข้ายังประเทศไทยในสภาพเดิม ภายในระยะเวลาที่กำหนดภายใต้อนุสัญญาศุลกากรที่ไทยเป็นสมาชิก เช่น ตัวอย่างสินค้า, เครื่องมือวิชาชีพ, สินค้าแสดงในงานนิทรรศการ งานแสดงสินค้า การประชุม หรืออุปกรณ์ทางวิทยาศาสตร์ เป็นต้น 2. เป็นสินค้าที่ส่งไปยังประเทศที่เป็นภาคีสมาชิกของอนุสัญญาที่เกี่ยวข้องกัน 3. ไม่เป็นของที่นำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตหรือซ่อมแซม 4. ไม่เป็นสินค้าที่ใช้สิ้นเปลือง เช่น แผ่นพับโฆษณา สีทาตกแต่งคูหา เป็นต้น 5. ไม่เป็นเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ บุหรี่ และน้ำมันเชื้อเพลิง

สำหรับระยะเวลาในการส่งกลับออกไปซึ่งสิ่งของที่นำเข้ามาชั่วคราวโดยใช้เอกสาร เอ ที เอ คาร์เนตนั้น ย่อมเป็นไปตามที่เจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ สถานที่นำเข้าจะเป็นผู้พิจารณากำหนดตามที่เห็นสมควร แต่จะต้องไม่เกินกว่าอายุของเอกสารเอ ที เอ คาร์เนต กล่าวคือ สำหรับตัวอย่างสินค้า มีกำหนดระยะเวลา 1 ปี ส่วนของในงานแสดงสินค้า, อุปกรณ์วิชาชีพ และอุปกรณ์วิทยาศาสตร์ มีกำหนดระยะเวลา 6 เดือน (หอการค้าไทย, A.T.A. CARNET : Admission Temporaires- Temporary Admission Carnet[ออนไลน์], แหล่งที่มา http://www.thaichamber.org/scripts/service_detail.asp?nPAGET YPEID=42)

สินค้าที่ซื้อขายกัน ซึ่งโดยปกติแล้วใบกำกับสินค้าเพื่อการพาณิชย์ จะแสดงรายการดังต่อไปนี้ ชื่อและที่อยู่ของผู้ซื้อผู้ขาย รวมทั้งวันที่ออกใบกำกับสินค้า, รายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าครบถ้วน โดยเฉพาะหากเป็นการซื้อขายแบบเปิด L/C รายละเอียดสินค้าจะต้องตรงกับที่ระบุใน L/C ทุกประการ และระบุราคาต่อหน่วยของสินค้าและมูลค่าเรียกเก็บสุทธิ ซึ่งสามารถจำแนกออกเป็น 6 ชนิด คือ Local Invoice ใช้ในกิจการค้าภายในประเทศ, Shipping Invoice ใช้ในกิจการค้าระหว่างประเทศ, Consignment Invoice ใช้ในการส่งสินค้าไปเพื่อฝากขายราคาที่แจ้งจะเป็น C.I.F., Sample Invoice ใช้สำหรับส่งสินค้าตัวอย่างไปต่างประเทศ, Pro-forma Invoice ใบกำกับสินค้าฉบับเสนอราคา และ Certified Invoice ใบกำกับสินค้าที่ต้องรับรอง

(3) เอกสารเกี่ยวกับการขนส่งสินค้า ประกอบด้วย

(ก) ใบขนสินค้าขาออก ประกอบด้วยต้นฉบับและสำเนา 1 ฉบับ

(ข) บัญชีราคาสินค้า (Invoice) 2 ฉบับ

(ค) แบบธุรกิจต่างประเทศ (Foreign Transaction Form) :

ธต. 1 จำนวน 2 ฉบับ กรณีสินค้าส่งออกมีราคา FOB เกิน 500,000 บาท

(ง) ใบอนุญาตส่งออกหรือเอกสารอื่นใดสำหรับสินค้าควบคุมการส่งออก

(จ) เอกสารอื่นๆ (ถ้ามี)⁹

2.1.2.4 ข้อควรทราบเพิ่มเติมในการส่งออกสินค้า

(1) ถ้าสินค้าที่ส่งออกเป็นสินค้าที่ผู้ส่งออกประสงค์จะนำกลับเข้ามาในประเทศไทยอีกภายในหนึ่งปีโดยขอยกเว้นอากรขาเข้า ให้เพิ่มคู่ฉบับใบขนสินค้าขาออกอีกหนึ่งฉบับเพื่อใช้เป็นหลักฐานที่เรียกว่า “ใบสุทธินำกลับ” เพื่อเป็นหลักฐานในการนำสินค้ากลับเข้ามา

(2) การส่งน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ผลิตในราชอาณาจักรไปจำหน่ายยังต่างประเทศและผู้ส่งออกต้องการขอคืนภาษีน้ำมันของกรมสรรพสามิต ให้เพิ่มคู่ฉบับใบขนสินค้าขาออกอีกหนึ่งฉบับและเขียนหรือประทับตราয়งมีข้อความว่า “ขอคืนภาษีน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมัน” ไว้ตอนบนใบขนสินค้าขาออกและคู่ฉบับ

⁹ กรมศุลกากร, เอกสารที่ผู้ส่งออกควรจัดเตรียมในการส่งออกสินค้า[ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://internet1.customs.go.th/ext/Formality/ExportFormalities.jsp#4>

(3) สำหรับท่ากรุงเทพ การส่งสินค้า Re-Export ไปยังประเทศ สปป.ลาว และประสงค์จะขอคืนอากรขาเข้า ให้เพิ่มคู่ฉบับใบขนสินค้าขาออกอีกหนึ่งฉบับแนบติดกับต้นฉบับใบขนสินค้าขาออกด้วย

(4) การส่งออกที่ผู้ส่งออกประสงค์จะได้เอกสารส่งออกจากกรมศุลกากร เพื่อขอรับเงินชดเชยอากร จะต้องยื่นคู่ฉบับใบขนสินค้าขาออกอีกหนึ่งฉบับ ซึ่งมีลักษณะพิเศษคือมีสีน้ำเงินที่มุมทั้ง 4 มุม

(5) สินค้าส่งออกที่ขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ จะต้องยื่นใบแนบใบขนสินค้าขาออก เพื่อขอคืนอากรตามมาตรา 19 ทวิ¹⁰

2.1.3 การกำหนดราคาสินค้าที่ส่งออกตามเงื่อนไขการค้าระหว่างประเทศ (Incoterm)

Incoterm (International Commercial Terms) เป็นข้อกำหนดการส่งมอบสินค้า (Term Of Shipment) ระหว่างคู่ค้า หรือ ผู้ซื้อกับผู้ขายที่เป็นสากล ซึ่งกำหนดขึ้นโดยสภาหอการค้านานาชาติ (International Chamber of Commerce) Incoterm 1990 และฉบับแก้ไขบางส่วนในปี 2000 เพื่อให้ผู้ซื้อและผู้ขายทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบและค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้า การประกันภัยระหว่างการขนส่ง ข้อกำหนดอันเป็นสากลนี้จึงเปรียบเสมือนเป็นเงื่อนไขสากลที่ทุกประเทศยอมรับและปฏิบัติตามในแนวทางเดียวกัน

ข้อกำหนดการส่งมอบสินค้า (Incoterm) ที่สภาหอการค้านานาชาติกำหนดขึ้นมี 13 รูปแบบ ซึ่งมีรายละเอียดโดยย่อของข้อกำหนดต่างๆ ดังนี้

2.1.3.1 EXW ย่อจากคำว่า “Ex Works” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้จัดให้สินค้าพร้อมสำหรับการส่งมอบ ณ สถานที่ของผู้ขายเอง โดยผู้ขายไม่ต้องรับผิดชอบในการขนส่งสินค้าขึ้นยานพาหนะ ไม่ต้องทำพิธีการส่งออก ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการขนส่งสินค้าจากสถานที่ของผู้ขายไปยังจุดหมายปลายทาง และความเสี่ยงภัยต่างๆ เป็นของผู้ซื้อ

2.1.3.2 FCA ย่อจากคำว่า “Free Carrier” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้รับขนส่งที่ระบุโดยผู้ซื้อ ณ สถานที่ของผู้รับขนส่งที่เมืองท่าต้นทาง ผู้ขายจะต้องทำพิธีการส่งออก รับผิดชอบค่าใช้จ่ายใน

¹⁰ กรมศุลกากร, ข้อควรทราบเพิ่มเติมในการส่งสินค้า[ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://internet1.customs.go.th/ext/Formality/ExportFormalities.jsp#4>

การขนส่งสินค้าและความเสี่ยงภัยระหว่างการขนส่งจากสถานที่ของผู้ขายจนกระทั่งถึงสถานที่ของผู้รับขนส่งฯ ส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการขนส่งสินค้าและความเสี่ยงภัยต่างๆ จากสถานที่ขนส่งสินค้าที่ประเทศต้นทางไปยังจุดหมายปลายทางเป็นของผู้ซื้อ

2.1.3.3 FAS ย่อมาจากคำว่า “Free Alongside Ship” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้นำสินค้าไปยังกัปเรือ ณ ท่าเรือต้นทางที่ระบุไว้ ส่วนค่าใช้จ่ายในการนำของขึ้นเรือ ค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าความเสี่ยงภัยในการนำของขึ้นเรือและระหว่างการขนส่ง เป็นภาระของผู้ซื้อในทันทีที่สินค้าถูกส่งมอบไปยังกัปเรือ และผู้ซื้อต้องรับผิดชอบการทำพิธีการส่งออกด้วย

2.1.3.4 F.O.B. ย่อมาจากคำว่า “Free on Board” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าข้ามกัปเรือขึ้นไปบนเรือสินค้า ณ ท่าเรือต้นทางที่ระบุไว้ ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออกด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้า และค่าใช้จ่ายอื่นๆ รวมทั้งความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าเป็นภาระของผู้ซื้อในทันทีที่ของผ่านกัปเรือไปแล้ว

2.1.3.5 CFR ย่อมาจากคำว่า “Cost and Freight” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าข้ามกัปเรือขึ้นไปบนเรือสินค้า ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการทำพิธีการส่งออก และจ่ายค่าระวางขนส่งสินค้า ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นๆ รวมทั้งความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าเป็นภาระของผู้ซื้อในทันทีที่ของผ่านกัปเรือไปแล้ว

2.1.3.6 CIF ย่อมาจากคำว่า “Cost, Insurance and Freight” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าข้ามกัปเรือขึ้นไปบนเรือสินค้า ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าระวางเรือ และค่าประกันภัยขนส่งสินค้า เพื่อคุ้มครองความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าจนถึงมือผู้ซื้อให้แก่ผู้ซื้อด้วย

2.1.3.7 CPT ย่อมาจากคำว่า “Carriage Paid To” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้รับขนส่งที่ระบุโดยผู้ซื้อ ณ สถานที่ของผู้รับขนส่งสินค้าที่เมืองท่าต้นทาง ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการทำพิธีการส่งออกและจ่ายค่าระวางขนส่งสินค้า ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นๆ รวมทั้งความเสี่ยงภัยในการขนส่งเป็นภาระของผู้ซื้อในทันทีที่สินค้าถูกส่งมอบให้แก่ผู้รับขนส่งสินค้าที่เมืองท่าต้นทาง

2.1.3.8 CIP ย่อจากคำว่า “Carriage and Insurance Paid To” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้รับขนส่งที่ระบุโดยผู้ซื้อ ณ สถานที่ของผู้รับขนส่งสินค้าที่เมืองท่าต้นทาง ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบในการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าธรรมเนียมขนส่งสินค้า และค่าประกันภัยขนส่งสินค้า เพื่อคุ้มครองความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าจนถึงมือผู้ซื้อให้แก่ผู้ซื้อด้วย

2.1.3.9 DAF ย่อจากคำว่า “Delivered At Frontier” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้จัดให้สินค้าพร้อมสำหรับการส่งมอบ และได้ทำพิธีการส่งออก ณ พรหมแดนที่ระบุโดยผู้ซื้อ

2.1.3.10 DES ย่อจากคำว่า “Delivered Ex Ship” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้จัดให้สินค้าพร้อมส่งมอบบนเรือ ณ ท่าเรือปลายทาง ดังนั้นผู้ขายจึงเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าธรรมเนียมขนส่งสินค้า ค่าประกันภัยขนส่งสินค้า และเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จนกระทั่งสินค้าพร้อมส่งมอบบนเรือที่เมืองท่าปลายทาง โดยผู้ซื้อจะต้องดำเนินการนำเข้าสินค้าเอง

2.1.3.11 DEQ ย่อจากคำว่า “Delivered Ex Quay” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายพร้อมส่งมอบสินค้า ณ ท่าเรือปลายทาง ดังนั้นผู้ขายจึงเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าธรรมเนียมขนส่งสินค้า ค่าประกันภัยขนส่งสินค้า และเป็นผู้รับผิดชอบ ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ จนกระทั่งสินค้าพร้อมส่งมอบ ณ ท่าเรือปลายทาง ผู้ขายจะต้องเป็นผู้ดำเนินการนำเข้าสินค้าให้แก่ผู้ซื้อด้วย เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ซื้อจะระบุให้ผู้ขายเป็นผู้จ่ายภาษีนำเข้าแทนผู้ซื้อด้วยหรือไม่ก็ได้ โดยการระบุต่อท้ายว่า Duty Paid หรือ Duty Unpaid ส่วนค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าจากท่าเรือไปยังสถานที่ของผู้ซื้อเป็นภาระของผู้ซื้อ

2.1.3.12 DDU ย่อจากคำว่า “Delivered Duty Unpaid” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้จัดให้สินค้าพร้อมส่งมอบ ณ สถานที่ปลายทางของผู้ซื้อ ผู้ขายจึงเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าธรรมเนียมขนส่งสินค้า ค่าประกันภัยขนส่งสินค้า และเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการนำของลงจากเรือและค่าขนส่งสินค้าไปยังสถานที่ที่ผู้ซื้อระบุไว้ จนกระทั่งสินค้าพร้อมส่งมอบ ณ สถานที่ปลายทางของผู้ซื้อ ผู้ขายต้องเป็นผู้ดำเนินการนำเข้าสินค้าให้แก่ผู้ซื้อด้วย แต่ผู้ซื้อต้องจ่ายค่าภาษีนำเข้าเอง

2.1.3.13 DDP ย่อจากคำว่า “Delivered Duty Paid” เงื่อนไขการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญาที่ต่อเมื่อ ผู้ขายได้จัดให้สินค้าพร้อมส่งมอบ ณ

สถานที่ปลายทางของผู้ซื้อ ซึ่งผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออก จ่ายค่าธรรมเนียมขนส่งสินค้า ค่าประกันภัยขนส่งสินค้า และเป็นผู้รับผิดชอบ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการนำของลงจากเรือและค่าขนส่งสินค้าไปยังสถานที่ที่ผู้ซื้อระบุไว้ จนกระทั่งสินค้าพร้อมส่งมอบ ณ สถานที่ปลายทาง ผู้ขายต้องเป็นผู้ดำเนินการนำเข้าสินค้าให้แก่ผู้ซื้อและเป็นผู้จ่ายค่าภาษีนำเข้าแทนผู้ซื้อด้วย¹¹

2.2 แนวคิดและโครงสร้างทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร

2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้ให้เพียงพอต่อรายจ่ายของรัฐ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการเคลื่อนย้ายเงินได้จากเอกชนไปสู่รัฐบาล ซึ่งกระทบต่อทรัพย์สินของเอกชน¹² และประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐบาล การจัดเก็บภาษีที่ดีจึงต้องตั้งอยู่บนหลักการที่ทำให้ประชาชนยอมรับและยินดีที่จะเสียภาษี ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน จึงควรศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการจัดเก็บที่เหมาะสม

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ได้รับการยอมรับและถูกกล่าวอ้างจนถึงปัจจุบัน ได้แก่ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 4 ประการ (four canons of taxation) ของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนักคลาสสิก ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ซึ่งได้กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations¹³ โดยหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นต้องประกอบไปด้วยหลักความเป็นธรรม, หลักความแน่นอน, หลักความสะดวก และหลักความประหยัด ซึ่งจะได้อธิบายในลำดับต่อไป

2.2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ หลักความเป็นธรรมเป็นหลักพื้นฐานที่สำคัญที่สุดที่รัฐต้องคำนึงถึง เพราะหากรัฐมีการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่เป็นธรรม จะทำให้ประชาชนรู้สึกไม่ยินดีที่

¹¹ นายชนิด ศุภยาลัย, Inco Terms (International Commercial Terms)[ออนไลน์], 2556. แหล่งที่มา http://www.chanidservice.com/index.php?option=com_content&view=article&id=724%3Ainco-terms-international-commercial-terms-&catid=26%3A2013-02-19-07-46-11&Itemid=30

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), หน้า 25.

¹³ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพมหานคร: บริษัทแอคทีฟ พรินท์ จำกัด, 2555), หน้า 6.

จะเสียภาษี และก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีขึ้น Adam Smith ได้อธิบายถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ว่า ความเป็นธรรมนั้นต้องคำนึงถึงสัดส่วนแห่งความสามารถของผู้เสียภาษีเป็นหลัก (in proportion to their respective abilities)¹⁴ โดยผู้เสียภาษีต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนรายได้ที่ครอบครองอยู่¹⁵

นอกจากความเป็นธรรมตามนัยของ Adam Smith แล้ว นักเศรษฐศาสตร์ได้มีการแบ่งลักษณะความเป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ออกไว้เป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) หมายถึง การวัดความเป็นธรรมในรูปแบบของเงินหรือรายได้ของผู้เสียภาษี โดยยึดว่าผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน โดยหลักนี้เป็นที่มาของการจัดเก็บภาษีในอัตราคงที่ที่สามารถใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ดังนั้นจะได้ว่า หากประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ไม่เท่าเทียมกัน การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ก็อาจมีข้อบกพร่องที่ทำให้ไม่เป็นธรรมได้ เพราะ ผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถที่จะชำระภาษีมากกว่าผู้มีได้ที่ต่ำกว่า ทำให้ผู้มีเงินได้ที่ต่ำต้องแบกรับภาระทางภาษีที่มากกว่า

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) เป็นหลักที่มีแนวคิดในการแก้ไขข้อบกพร่องของหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์บนข้อสันนิษฐานตามความเป็นจริงในกรณีที่ประชาชนไม่ได้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน ซึ่งสามารถแยกอธิบายได้ออกเป็น 2 หลัก คือ

(ก) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) หมายถึง การพิจารณาความเป็นธรรมจากประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ โดยผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐมาก ก็ย่อมต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐที่น้อยกว่า และผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์จากรัฐก็ไม่ควรเสียภาษีให้แก่รัฐแต่อย่างใด

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to pay principle) หมายถึง การพิจารณาความสามารถของผู้เสียภาษีเป็นหลัก โดยผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ไม่เท่ากันก็ไม่ควรเสียภาษีที่เท่ากัน¹⁶

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

¹⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร, หน้า 61.

¹⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายอำนาจ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), หน้า 225-233.

2.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้นต้องมีความแน่นอน โดยเฉพาะตัวบทกฎหมายที่ต้องมีความชัดเจน ไม่คลุมเครือ ทั้งทางด้านฐานภาษี อัตราภาษี กำหนดเวลาชำระภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งรวมไปถึงแนวทางการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่หรือองค์กรที่บังคับจัดเก็บ ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีความเข้าใจ สามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง และลดช่องทางในการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีโดยอาศัยช่องว่างของความรู้สึกไม่เป็นธรรมจากความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี และในแง่ของรัฐ ความแน่นอนจะทำให้เกิดรายได้แก่รัฐอย่างมีประสิทธิภาพ และลดช่องทางในการทุจริตของเจ้าหน้าที่ด้วยเช่นกัน¹⁷

2.2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักความสะดวกว่าต้องสอดคล้องและประสานกันกับหลักความแน่นอนดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น¹⁸ เมื่อการจัดเก็บภาษีมีความแน่นอนแล้ววิธีการชำระภาษีก็ต้องมีความสะดวกด้วย เพราะภาษีเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนประชาชนจึงไม่ได้มีความรู้สึกเต็มใจที่จะเสียภาษีมาตั้งแต่เริ่มต้น ดังนั้นวิธีการชำระภาษีต้องไม่มีความยุ่งยากซับซ้อนโดยสามารถเข้าใจได้ง่าย เพื่อสร้างแรงจูงใจให้ประชาชนเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความเต็มใจ นอกจากนี้ยังส่งผลดีให้เจ้าหน้าที่สามารถจัดเก็บภาษีด้วยความสะดวกและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

2.2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีที่ดี รัฐจะต้องบริหารการจัดเก็บด้วยวิธีการที่มีต้นทุนต่ำโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด เพื่อนำเงินภาษีของประชาชนที่เสียให้แก่รัฐนั้นมาใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่และก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่รัฐสูงสุด¹⁹

นอกจากหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith 4 ประการดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น ในปัจจุบันได้มีหลักการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้น ได้แก่ หลักการยอมรับ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำได้ หลักการยืดหยุ่น และหลักการเป็นกลาง²⁰ ซึ่งหลักต่างๆเหล่านี้เป็นหลักที่พัฒนาและอธิบายเพิ่มเติมหลักการต่างๆของ Adam

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล,คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร,หน้า 62.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน,หน้า 63.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน,หน้า 63.

²⁰ เรื่องเดียวกัน,หน้า 64.

Smith เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป โดยมุ่งถึงการบริหารจัดการในมุมมองของรัฐเป็นหลัก ซึ่งในส่วนของการจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้น จำต้องมุ่งพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมและหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith เป็นสำคัญ

2.2.2 โครงสร้าง ลักษณะ และการตีความกฎหมายภาษีอากร

2.2.2.1 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ มีหัวข้อสำคัญอันเป็นโครงสร้างหลักของกฎหมาย แบ่งเป็น 6 หัวข้อ ได้แก่

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษี ซึ่งโดยทั่วไป ได้แก่ บุคคลธรรมดา และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(2) ฐานภาษีอากร มี 2 ความหมาย คือ

- ความหมายอย่างกว้าง ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น

- ความหมายอย่างแคบ ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษีอากร โดยภาษีที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร x อัตราภาษีอากร

(3) อัตราภาษีอากร แบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

- อัตราภาษีแบบแบบคงที่ หมายถึง อัตราภาษีอากรที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้ว่าจำนวนของฐานภาษีอากรจะเปลี่ยนแปลงไป เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

- อัตราภาษีแบบก้าวหน้า หมายถึง อัตราภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น เมื่อฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้น เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

- อัตราภาษีแบบถดถอย หมายถึง อัตราภาษีอากรที่ลดลง แม้ว่าจำนวนของฐานภาษีอากรจะเพิ่มขึ้น เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

(4) การประเมินจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งมีหลายวิธี ได้แก่

- การประเมินตนเอง โดยภาษีอากรส่วนใหญ่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ตามจำนวนที่พึงต้องชำระ

- เจ้าพนักงานประเมิน หากว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานก็มีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่ม และหรือ เบี้ยปรับเพิ่มขึ้น นอกเหนือ จากภาษีอากรที่ต้องเสีย

- การหักภาษี ณ ที่จ่าย หลายกรณี กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่าย แล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลา ภาษีที่ถูกหักไว้นี้ มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลา หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจได้รับเงินคืน ถ้าภาษีที่ถูกหักไว้เกินกว่าจำนวนภาษีที่พึงต้องเสีย

(5) การอุทธรณ์ภาษีอากร

กรณีเกิดปัญหาข้อขัดแย้งพิพาทกัน เกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย หรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายมักกำหนด ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติให้ครบถ้วนก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

(6) เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีอากร จะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ไม่ชำระ พร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ถ้าฝ่าฝืนไม่ยอมชำระ กฎหมายมักให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขายทอดตลาด เพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ อาจต้องรับโทษทางอาญา เช่น เสียค่าปรับ และหรือ ต้องระวางโทษจำคุกด้วย²¹

²¹ ภาษีอากรธุรกิจ, โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร[ออนไลน์], 7 กุมภาพันธ์ 2552. แหล่งที่มา <http://marketingbusiness.blogspot.com/2009/02/6-1.html>

2.2.2.2 ลักษณะและการตีความกฎหมายภาษีอากร

การตีความบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อปรับใช้กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีให้เกิดความยุติธรรม ถูกต้องตามหลักกฎหมาย และเป็นไปตามเจตนารมณ์แห่งกฎหมายพึงต้องพิจารณาปัจจัยหลายส่วนประกอบกัน การตีความกฎหมายเฉพาะหนึ่งๆนั้นไม่อาจทำได้ด้วยลำพังการเทียบเคียงความหมายจากบทบัญญัติทั่วไปหรือกฎหมายอื่นๆที่ใกล้เคียง เนื่องจากกฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับต่างก็มีที่มา วิวัฒนาการ และวัตถุประสงค์แตกต่างกัน กฎหมายภาษีอากรก็เช่นกันที่มีความเป็นเอกเทศแตกต่างจากกฎหมายอื่น ซึ่งการตีความต้องพิจารณาถึงลักษณะความเป็นมาของกฎหมายของภาษีอากรจากอดีตมาถึงปัจจุบัน ซึ่งมีหลักสำคัญที่ต้องคำนึงถึงดังต่อไปนี้

(1) กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด

การเก็บภาษีอากรเพื่อนำรายได้มาสู่รัฐเป็นเรื่องที่กระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชนโดยตรง และยังเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ฉะนั้น การจะเก็บภาษีจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใดจำต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้

การตีความกฎหมายภาษีสำหรับประเทศไทย ยึดหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัด เพราะการเก็บภาษีอากรแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารและบำรุงประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อส่วนได้เสียของประชาชน ฉะนั้นการจะเก็บภาษีอากรจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใด ต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณ หรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายผลให้เป็นผลร้ายมิได้ อย่างไรก็ตาม การตีความโดยเคร่งครัดนั้น ควรจะจำกัดเฉพาะในกรณีที่เกิดการตีความนั้นจะเป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษี ศาลฎีกาไม่อาจตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด ถ้าผลของการตีความนั้นเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี

(2) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

การตีความกฎหมายภาษีอากรนอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้วยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย ซึ่งต้องพิเคราะห์ตามเหตุผลประกอบการค้นคว้าด้วย เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึง

เจตนาของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย เพราะในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การเก็บภาษีจะกระทำต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากความยินยอมของประชาชนหรือปวงชนตามหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Contentment fiscal)

(3) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร คือ หลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(4) การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเป็นหลักกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ ถ้าไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน แต่ในแง่ของภาษีอากรนั้น หากยอมรับให้คู่สัญญาตกลงกันทำสัญญาอย่างไรก็ได้ในรูปแบบที่จะทำให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง หรืออาจจะเก็บภาษีไม่ได้ เท่ากับการจะเสียภาษีหรือไม่เสียภาษีมากหรือน้อย ขึ้นกับอำเภอใจของคู่สัญญา มิได้ขึ้นกับกฎหมาย การใช้หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาในกรณีนี้จึงมีผลกระทบต่อรัฐและสังคม กรณีนี้มีใช้กรณีกฎหมายภาษีอากรมีช่องโหว่หรือช่องว่างแล้วผู้เสียภาษีใช้ช่องโหว่หรือช่องว่างนั้นเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง แต่เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษ้นำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เมื่อมีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคม ศาลก็ไม่ควรยอมรับความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาของคู่สัญญา

(5) การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษ

การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษจะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ กรณีที่คำใดกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ จะต้องถือว่าคำนั้นมีความหมายตามที่เข้าใจ

กันอยู่ทั่วไป หรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ จะตีความคำนั้นให้มีความหมายอย่างอื่นไม่ได้

(6) การตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ

กรณีใดมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้โดยเฉพาะก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น เช่น ในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรไว้ การตีความพิกัดอัตราศุลกากรจึงต้องถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์นั้น และมาตรา 15 แห่งพระราชกำหนดฉบับเดียวกันให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความพิกัดอัตราศุลกากรโดยวิธีออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากร การตีความก็ต้องถือปฏิบัติตามประกาศดังกล่าวด้วย อย่างไรก็ตามการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของอธิบดีกรมศุลกากรตามประกาศดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะกรรมการความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะกรรมการความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำขึ้นเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515 มิฉะนั้นการตีความของอธิบดีกรมศุลกากรนั้นไม่ชอบ²²

2.2.3 ระบบภาษีอากร และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพากรจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

ภาษีอากรแต่ละประเภทถูกสร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน โดยโครงสร้างของระบบภาษีอากรหลักๆในโลกนี้มีอยู่ 2 ระบบ ได้แก่ ระบบภาษีอากรเดี่ยว และระบบภาษีอากรรวม ซึ่งระบบภาษีอากรเดี่ยว หมายถึง ระบบการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งรายได้ภาษีอากรของภูมิตั้งมาจากการจัดเก็บภาษีอากรเพียงประเภทเดียวเท่านั้น โดยไม่จัดเก็บภาษีอากรประเภทอื่น ๆ เช่น บางประเทศจัดเก็บภาษีบริโภคแต่เพียงอย่างเดียว เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี ในยุคปัจจุบันพบว่าระบบภาษีอากรเดี่ยวนั้นปฏิบัติได้ยาก และไม่มีประเทศใดในโลกที่พัฒนาไประดับหนึ่งจะสามารถใช้ระบบภาษีอากรเดี่ยวได้อีกต่อไป เนื่องจากไม่มีภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่งที่มีประสิทธิภาพมากพอที่จะใช้เป็นเครื่องมือของรัฐในการจัดการแก้ไขปัญหาหรือช่วยให้รัฐดำเนินการตามแนวนโยบายของรัฐได้อย่างครบถ้วนบริบูรณ์ ส่วนระบบภาษีอากรรวม หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีการจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทด้วยกัน ทั้งนี้เนื่องจากภาษีอากรแต่ละประเภทย่อมเป็นไปเพื่อสนองตอบแนวนโยบายของรัฐที่แตกต่างกัน ซึ่งประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ระบบภาษีอากรรวม

²²ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์,” วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์ ปีที่ 3, ฉบับที่ 4 (กรกฎาคม 2552): 4-13.

ดังนั้นเมื่อประเทศไทยใช้ระบบภาษีอากรแบบรวม จึงมีภาษีหลายประเภทที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งภาษีหลายประเภทดังกล่าว นั้น ประกอบไปด้วยภาษีทางตรง (Direct Tax) ได้แก่ ภาษีเงินได้ และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต นอกจากนี้ยังคงเกี่ยวข้องกับภาษีสกุลากรซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากการนำเข้าและส่งออกสินค้าด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ในหัวข้อนี้ จะกล่าวถึงเฉพาะภาษีสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเท่านั้น ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้ จัดเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยเป็นวิธีที่นิยมใช้ในการจัดเก็บภาษีมากที่สุด เนื่องจากเงินได้เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด ตามหลัก Ability to pay เนื่องจากเงินได้ของบุคคลจะเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจทางการเงินของบุคคลในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่น ๆ ที่เพิ่มขึ้น²³ โดยเป็นที่ยอมรับว่าความสามารถหรืออำนาจในการครอบครองสรรพสิ่งต่าง ๆ นั้น เป็นความสามารถที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย²⁴

คำว่า “เงินได้” ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับเงินได้นั้นอาจมีความหมายได้หลายอย่าง แต่กฎหมายภาษีของแต่ละประเทศจะกำหนดฐานภาษีเงินได้ตามความหมายของคำว่าเงินได้เพียงความหมายเดียวเท่านั้น โดยที่ฐานภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศอาจเหมือนกัน ใกล้เคียงกัน หรือแตกต่างกันได้²⁵ ความหมายของเงินได้นั้น นอกจากจะศึกษาตามหลักการหรือทฤษฎีภาษีอากรแล้ว ยังต้องพิจารณาตามหลักเศรษฐศาสตร์และหลักบัญชีประกอบด้วย เนื่องจากนิติศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ และการบัญชีล้วนเป็นศาสตร์ทางสังคมศาสตร์ที่ว่าด้วยการอยู่ร่วมกันในสังคมเช่นเดียวกัน โดยต่างก็มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันและมีอิทธิพลต่างกัน²⁶

²³เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 167.

²⁴ไกรยุทธ อธิธาอินันท์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย(กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ดวงกลม จำกัด, 2521), หน้า 2.

²⁵จตุจักร อุเทนพันธ์, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ประเภททรัพย์สิน,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 6.

²⁶อดิศักดิ์ สิบประดิษฐ์, “ปัญหาการรั่วรัยได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า 20.

เงินได้ในทางภาษีอากร โดยทั่วไปย่อมหมายถึงเงินได้ที่มีกฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บไว้ หากเงินได้ใดๆ ที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บย่อมไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร ซึ่งในกรณีเงินได้ที่ไม่ถือเป็นเงินได้ทางภาษีอากรนั้น จะมีความแตกต่างจากเงินได้ที่มีกฎหมายบัญญัติให้เป็นเงินได้ แต่ได้รับการยกเว้นภาษี โดยเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีนั้น ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากรเช่นเดียวกัน เพียงแต่รัฐไม่พึงประสงค์จะจัดเก็บเนื่องจากเหตุผลบางประการจึงได้บัญญัติไว้เป็นข้อยกเว้น²⁷

ส่วนเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์นั้น เป็นเงินได้ตามความหมายอย่างกว้าง โดยมีนักเศรษฐศาสตร์ที่สำคัญได้ให้ความหมายของเงินได้ไว้ ได้แก่ Robert Murray Haig และ Henry C. Simon โดย Robert Murray Haig ได้ให้นิยามของเงินได้ว่า เงินได้ คือ การเพิ่มขึ้นของอำนาจบุคคลที่จะตอบสนองความต้องการของตนเองในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบใดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่นที่อาจวัดค่าได้ในรูปของเงิน²⁸ และ Henry C. Simon ให้นิยามของเงินได้ว่า ดังนั้นเงินได้ตามนัยทางเศรษฐศาสตร์จึงรวมถึงเงินได้ทุกประเภทในรอบระยะเวลาที่กำหนดสำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าเงินได้นั้นจะอยู่ในรูปแบบของตัวเงินหรือไม่ก็ตาม แต่สาระสำคัญอยู่ที่การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจของบุคคล

ในทางบัญชี หลักการทางบัญชีไม่ได้กำหนดนิยามเงินได้เพื่อวัตถุประสงค์ทางบัญชีไว้แต่อย่างใดโดยเฉพาะ แต่มีการให้ความหมายของคำว่ารายได้ไว้โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับความหมายโดยทั่วไปของคำว่าเงินได้²⁹ และโดยสรุปแล้วเงินได้ในทางบัญชีจะแสดงถึงลักษณะการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สิน อันเนื่องมาจากสาเหตุอื่นนอกจากการลงทุนโดยการเป็นเจ้าของ ทั้งนี้ รายได้จึงเกิดจากการดำเนินงานของกิจการโดยการผลิตสินค้าหรือบริการ ซึ่งไม่ได้เกิดจากจำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนจากการดำเนินงาน แต่รายได้เกิดจากความสำเร็จของกิจการอันวัดจากผลการดำเนินงานของกิจการอันเนื่องมาจากการที่กิจการใช้ความพยายามและจำนวนค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไป³⁰

²⁷ เมฆลา คันธมธุรพจน์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด,” (เอกนิติศึกษาปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554), หน้า 17.

²⁸ Robert Murray Haig edited by Richard A. Musgrave and Carl Shoup, *The Concept of Income-Economic and Legal Aspect Readings in the Economics of Taxation*(USA: American Economics Association, 1959), P.59.

²⁹ ณะศักดิ์ จรรย์พูน, “ปัญหาการจัดเก็บเงินปันผล,” (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 6.

³⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 1-8*(นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2540), หน้า 123.

2.2.3.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ประเภทหนึ่ง โดยประเทศไทยได้เริ่มบังคับใช้ใน พ.ศ.2535 พร้อมกับภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งบังคับใช้แทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไป ในบางประเทศเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มว่า ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax หรือ GST) เช่น ประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคที่เก็บจากบริโภคสินค้าหรือบริการ (Transaction Basis) ภาระทางภาษีจะแฝงอยู่กับราคาของการบริโภคนั้น ซึ่งประชาชนผู้บริโภคนคนสุดท้ายจะเป็นผู้รับภาระภาษี โดยการบริโภคนั้นได้แก่ การซื้อสินค้า การใช้บริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศด้วย³¹

ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศที่ใช้พิจารณาโดยทั่วไปมี 2 หลักเกณฑ์ ได้แก่

(1) หลักต้นทาง คือ หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากบรรดาสินค้าหรือบริการทั้งหลายที่ผลิตขึ้นในประเทศนั้นทั้งหมด ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะถูกซื้อหาไปใช้บริโภคในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตาม และจะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาใช้ในประเทศนั้น

(2) หลักปลายทาง คือ หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากบรรดาสินค้าหรือบริการทั้งหลายที่ถูกซื้อมาใช้บริโภคในประเทศนั้น ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะผลิตขึ้นในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตาม และจะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศแต่ส่งออกไปขายยังต่างประเทศ โดยใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับสินค้าหรือบริการที่นำเข้านั้น จะต้องไม่สูงกว่าอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บสำหรับสินค้าหรือบริการที่เกิดขึ้นในประเทศ อันเป็นการขัดขวางการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากประเทศอื่นและเป็นการกีดกันทางการค้าระหว่างประเทศ ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการที่นำเข้าและสินค้าหรือบริการภายในประเทศควรมีภาระภาษีที่เท่ากัน เพื่อทำให้เกิดความเท่าเทียมกันในการจัดเก็บภาษี³²

³¹ อัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยจากการนำเข้าและส่งออก,” (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553), หน้า 13.

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 23-24.

จากหลักทั้งสองประการที่กล่าวถึงข้างต้นจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางนั้น จะทำให้สินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นมีภาระภาษีในประเทศที่ส่งออกแฝงอยู่ มูลค่าหรือราคาของสินค้าและบริการที่ส่งออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศจะมีราคาสูง เนื่องจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศต้นทางจัดเก็บจะถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งนอกเหนือจากต้นทุนการผลิตและการขนส่งตามปกติ ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการส่งออกสินค้าหรือบริการไปแข่งขันในต่างประเทศ³³ เพราะฉะนั้นโดยส่วนใหญ่แล้วการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศนั้น แต่ละประเทศจะใช้หลักปลายทางในการจัดเก็บ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บจากการบริโภคขั้นสุดท้ายเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บภาษีจากรฐานการบริโภค โดยเป็นการส่งเสริมการส่งออก และช่วยให้ระบบการค้าระหว่างประเทศเป็นไปอย่างคล่องตัวยิ่งขึ้น³⁴ ซึ่งในกรณีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้น ประเทศไทยใช้หลักปลายทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.4 หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีสรรพากรจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ได้แก่

2.2.4.1 กรมสรรพากร

โดยกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บรายได้ภาษีให้ภาครัฐ เพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลนำมาใช้ พัฒนาประเทศ กำกับ/ตรวจสอบการปฏิบัติด้านภาษีตามมาตรฐาน ติดตามและเร่งรัดภาษีอากรค้าง ตัวแทนฝ่ายรัฐในการรักษาความเป็นธรรมและรักษาสภาพบังคับใช้กฎหมายภาษี พิจารณาปรับปรุงตัวบท กฎหมายและระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการออม การลงทุนและการแข่งขันในการผลิตและการส่งออกกับนานาประเทศ ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และเสริมสร้างความ สมครใจในการเสียภาษี นอกจากนี้ได้ทำความตกลงกับประเทศต่างๆ เพื่อขจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างกัน เพื่อสนับสนุนการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ

ดังนั้น กรณีการจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ กรมสรรพากรจึงมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 26.

³⁴ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ ฉบับพิมพ์ที่ 14 ปรับปรุงใหม่(กรุงเทพมหานคร: บริษัทวิทยพัฒน์ จำกัด, 2552), หน้า 243.

2.2.4.2 กรมศุลกากร

โดยกรมศุลกากรมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีศุลกากรขาเข้า-ขาออก และค่าธรรมเนียมต่างๆ รวมทั้งเก็บภาษีแทนกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกระทรวงมหาดไทย เพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน ซึ่งจะต้องมีการป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงและลักลอบหนีภาษี นอกจากนี้ ยังมีภารกิจหลักในการส่งเสริมการส่งออก โดยมาตรการทางภาษีอากร และการให้บริการแก่ผู้นำเข้าและส่งออก เพื่อสนอง นโยบายรัฐบาลในการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ให้สามารถส่งสินค้าไปจำหน่ายในตลาด ต่างประเทศได้อย่างสะดวกรวดเร็ว

ดังนั้น กรณีการจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ กรมศุลกากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร

2.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2.3.1 บทนำ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมาตรา 73 ได้วางหลักไว้ว่า บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ ภาษีจึงเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ที่ต้องรับผิดชอบต่อรัฐที่คุ้มครองตนโดยการเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตามหน้าที่ดังกล่าวนี้ รัฐธรรมนูญก็ได้กำหนดไว้อย่างกว้างๆให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้นประชาชนจึงสามารถวางรูปแบบการใช้เงินจากรายได้ที่ได้รับ หรือวางรูปแบบการดำเนินธุรกิจด้วยวิธีการอย่างใดๆ โดยชำระภาษีให้กับรัฐอย่างถูกต้องด้วยวิธีการเสียภาษีอย่างประหยัด หรือที่เรียกว่า การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)³⁵ เช่น การซื้อประกันชีวิต การซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (Retirement Mutual Fund หรือ RMF) หรือการซื้อกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (Long Term equity Fund หรือ LTF) เพื่อใช้ประโยชน์ในการยกเว้นภาษีหรือการลดหย่อนภาษี เป็นต้น³⁶

นักวิชาการหลายท่านได้ให้นิยามของการวางแผนภาษีแตกต่างกันออกไป แต่โดยสาระสำคัญแล้ว การวางแผนภาษีนั้นต้องมีวัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง การวางแผนภาษีจึงมีนัยในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax management) ด้วยการปฏิบัติตามแนวทางของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และรวมถึงการใช้สิทธิ

³⁵ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ(กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2550), หน้า 21.

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร(กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2553), หน้า 2.

ประโยชน์ต่างๆ อันพึงมีตามกฎหมายให้เกิดประโยชน์มากที่สุดแก่ผู้เสียภาษี³⁷ ซึ่งในบางกรณี การวางแผนภาษีนั้นก็มีความใกล้เคียงกับการหลบเลี่ยงภาษีอากร (Tax avoidance) เป็นอย่างมาก ซึ่งถึงแม้ว่าการหลบเลี่ยงภาษีจะเป็นการกระทำที่ไม่ได้ผิดกฎหมายเช่นเดียวกับการวางแผนภาษี แต่ปรากฏว่าในหลายๆประเทศนั้น ไม่ยอมรับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยรัฐได้สร้างกฎขึ้นมาจำนวนมากเพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti – tax avoidance rule) เช่น มาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) หรือ มาตรการป้องกันการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลชาติที่สาม (Treaty Shopping) เป็นต้น ส่วนการหนีภาษี (Tax evasion) นั้นเป็นการเสียภาษีโดยใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง³⁸ ซึ่งเป็นเรื่องที่มีโทษและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนด

2.3.2 สาเหตุของการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2.3.2.1 ตัวบทกฎหมาย

การหลีกเลี่ยงภาษีอาจเกิดขึ้นได้จากหลายสาเหตุ ความบกพร่องในระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรก็เป็นสาเหตุหนึ่ง เนื่องจากตามทฤษฎีภาษีเงินได้ตั้งที่ได้กล่าวมาข้างต้น เห็นได้ว่าหลักการเกิดขึ้นของเงินได้ในทางภาษีนั้นแตกต่างจากหลักการเกิดขึ้นของรายได้ตามมาตรฐานการบัญชี เนื่องจากวัตถุประสงค์ในทางบัญชีนั้นเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของกิจการโดยครบถ้วน ในขณะที่วัตถุประสงค์ในทางภาษีนั้นมุ่งเน้นในการหาผลกำไรที่ได้ที่แท้จริง เพื่อนำมาจัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีจึงวางหลักการเพื่อป้องกันมิให้ธุรกิจบิดเบือนการกำหนดรายได้หรือการกำหนดรายจ่าย³⁹ ดังนั้นภาระภาษีจึงไม่ได้สะท้อนถึงฐานะทางเศรษฐศาสตร์ของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด ซึ่งความบกพร่องดังกล่าวจึงกลายเป็นช่องทางที่ทำให้ผู้เสียภาษีใช้ในการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีของตน⁴⁰

2.3.2.2 การบังคับใช้กฎหมาย

การร่างกฎหมายหรือบัญญัติกฎหมายในแต่ละยุคสมัยย่อมเกิดขึ้นภายใต้สภาวะ สภาพแวดล้อม สังคม วัฒนธรรมที่แตกต่างกัน การบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมทุกกรณีนั้น

³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

³⁹ จิตพันธ์ เชื้อบุญชัย, 8 ปี คณบดีนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 221-222.

⁴⁰ เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการการป้องกันการเลี่ยงภาษี,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 8.

จึงเป็นเรื่องที่ไม่สามารถทำได้⁴¹ ดังนั้นเมื่อกาลเวลาเปลี่ยนแปลงไป กฎหมายที่เคยบังคับใช้ได้เป็นอย่างดี ประสิทธิภาพ และตรงตามเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในขณะนั้น ก็อาจจะไม่สามารถบังคับใช้ได้ อย่างเป็นธรรมชาติ กล่าวคือ กฎหมายที่เคยมีความเหมาะสมก็อาจจะไม่เหมาะสม หรือกฎหมายที่มีเคยมีความชัดเจนก็อาจจะไม่ชัดเจนต่อเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในปัจจุบันอีกต่อไป

เมื่อกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเกิดปัญหาในการนำกฎหมายมาใช้ นักกฎหมายจึงจำเป็นต้องอาศัยการตีความกฎหมายเป็นสำคัญ ซึ่งกฎหมายแต่ละประเภทก็ย่อมต้องอาศัยหลักการตีความกฎหมายที่แตกต่างกันออกไป เช่น กฎหมายอาญาเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน การตีความกฎหมายอาญาจึงต้องตีความตามตัวอักษรอย่างเคร่งครัด หากกฎหมายมีความไม่ชัดเจนเป็นที่น่าสงสัย ต้องตีความให้เป็นคุณแก่จำเลยผู้กระทำความผิด โดยต้องยกผลประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้แก่จำเลย แต่ในทางตรงกันข้ามกฎหมายแพ่งไม่อาจที่จะตีความตามตัวอักษรอย่างเคร่งครัดอย่างเช่นกฎหมายอาญาได้ เพราะกฎหมายแพ่งจำต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายเป็นสำคัญ และหากไม่มีกฎหมายที่จะยกมาปรับได้ ก็ต้องใช้จารีตประเพณี หรือกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง หรือหลักกฎหมายทั่วไปตามลำดับที่ปรากฏในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4 เป็นต้น ส่วนหลักการตีความกฎหมายอาญานั้น โดยหลักแล้วจะต้องตีความโดยเคร่งครัด ตีความตามตัวอักษร (The Letter of the Law) ควบคู่ไปกับการตีความตามเจตนารมณ์ (The Purpose of the Law หรือ The Spirit of the Law) ด้วย ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2.2.2.2 ข้างต้น

สำหรับการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนไปยังบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่กฎหมายกำหนดนั้น โดยหลักแล้วถือว่าการขาย และต้องเสียภาษี ซึ่งมีข้อยกเว้น 4 ประการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ทวิในกรณีของบุคคลธรรมดา และมาตรา 70 ตริในกรณีของนิติบุคคลที่บัญญัติไว้ในลักษณะเดียวกัน ดังนั้น ผู้เสียภาษีซึ่งไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็สามารถทำการวางแผนภาษีให้เข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวได้ แต่ด้วยเหตุผลที่หลักและข้อยกเว้นในบทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวนั้น ไม่มีความชัดเจนหลายประการ ผู้เสียภาษีจึงอาจใช้เป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีจากความไม่ชัดเจน หรือในทางตรงกันข้ามรัฐก็อาจจะออกแนวทางการจัดเก็บภาษีให้ชัดเจนแต่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีจึงเป็นเหตุให้เกิดการเลี่ยงภาษีมากขึ้นได้ด้วยเช่นกัน

⁴¹ ธาณินทร์ กรีวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ ชวนพิมพ์, 2548), หน้า 7.

บทที่ 3

หลักการและปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3.1 นิยาม

3.1.1 นิยามของคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพากรในการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ มี 2 หน่วยงาน กล่าวคือ กรมสรรพากรทำหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ในขณะที่กรมศุลกากรทำหน้าที่ดูแลและควบคุมการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ รวมถึงการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักร และดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่อาจจะเกิดขึ้นจากกิจกรรมการนำเข้าและส่งออกสินค้าดังกล่าวแทนกรมสรรพากร ดังนั้น เพื่อเข้าใจความหมายของคำว่า “สินค้า” ในบริบทของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศได้ดียิ่งขึ้น การวิเคราะห์ในส่วนนี้จึงจะเป็นการอธิบายความหมายของคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากร โดยเปรียบเทียบกับกฎหมายศุลกากร

ประมวลรัษฎากรมิได้มีการบัญญัตินิยามของคำว่า “สินค้า” เอาไว้ในบทเบ็ดเสร็จทั่วไป ดังนั้น “สินค้า” ในกรณีการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทภายใต้ประมวลรัษฎากรอาจเหมือนหรือแตกต่างกันก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับบทบัญญัติเกี่ยวกับคำจำกัดความของภาษีแต่ละประเภท การตีความจากกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนแนวทางในการพิจารณาของกรมสรรพากร

ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากรบัญญัตินิยามของคำว่า “สินค้า” เอาไว้ชัดเจนในมาตรา 77/1(9) ว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า” ซึ่งเป็นการกำหนดนิยามเอาไว้อย่างกว้างในทำนองเดียวกับคำว่าทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมาตรา 138 บัญญัติให้ “ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้” นั่นเอง¹

¹อัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยจากการนำเข้าและส่งออก,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553), หน้า 116.

นอกจากนี้ “สินค้า” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่มยังรวมถึงการโอนสิทธิตามสัญญา โดยพิจารณาว่าสิทธิตามสัญญาเป็นสินค้าไม่มีรูปร่างอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังจะเห็นได้จาก คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 90/2542 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 81(1)(ต) การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 77/1(8) และ (9) และการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) ข้อ 4 ซึ่งกำหนดว่า “กรณีผู้ประกอบการได้รับสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์จากบุคคลอื่น ซึ่งสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ถือเป็นสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง และผู้ประกอบการได้ใช้สิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่น ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1(8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อ ได้รับชำระค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่า ตามมาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร” ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า “สินค้า” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่มหมายถึงวัตถุดิบรูปร่างและไม่มีรูปร่าง รวมถึงสิทธิตามสัญญาที่มีไว้ไม่ว่าเพื่อวัตถุประสงค์ใดก็ตาม

ในส่วนของภาษีเงินได้นั้น ไม่ปรากฏว่ามีการกำหนดนิยามหรือคำจำกัดความของ “สินค้า” เอาไว้ในมาตราใด และไม่สามารถนำคำจำกัดความในบทบัญญัติมาตรา 77/1(9) มาบังคับใช้ได้โดยตรง เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติในหมวด 4 ซึ่งใช้ในกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ดังนั้น ในการกำหนดนิยามของ “สินค้า” ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จึงมี 2 แนวทาง ดังนี้

(ก) การสรุปนิยามของ “สินค้า” จากบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้และแนวการตีความของกรมสรรพากร ทั้งนี้ ในบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้มีการกล่าวถึง “สินค้า” เอาไว้ในมาตรา 65 ทวิ (6) ว่า “ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย” ซึ่งในกรณีตามมาตรา 65 ทวิ (6) นั้น ได้มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในการวินิจฉัยว่ากรณีใดบ้างที่จะถือเป็น “สินค้า” ดังนี้

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/12651 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2542 วินิจฉัยว่า หุ้นของบริษัทฯ ที่ซื้อมาเพื่อลงทุนหาผลประโยชน์จำนวน 700,000 หุ้น เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สิน หากมีการลดมูลค่าหุ้น บริษัทฯ จะนำมูลค่าของหุ้นที่ตีราคาต่ำลง (ไม่ว่าโดยการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น) มาถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ ตามมาตรา 65 ตริ (17) แต่บริษัทฯ จะนำผลเสียหายจากการลดทุนมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมื่อได้มี

การขายหุ้นดังกล่าว สำหรับหุ้นจำนวน 300,000 หุ้น ที่บริษัทฯ ซื้อมาเพื่อขาย เข้าลักษณะเป็นสินค้า หากมีผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ (ไม่ว่าโดยการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น) บริษัทฯ จะนำมาถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (6) เพราะการตีราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้นเท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/02504 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2542 วินิจฉัยว่า “การที่ธนาคารซื้อหลักทรัพย์และต่อมาราคาของหลักทรัพย์ ลดลงแยกพิจารณาเป็น 2 กรณี ดังนี้ 1. หลักทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อค้า เข้าลักษณะเป็นสินค้า เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ธนาคารต้องคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และในกรณีที่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุน มีผลทำให้ธนาคารขาดทุน ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ ตามมาตรา 65 ทวิ (6) จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะการตีราคาตามราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้น เท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้วทั้งนี้ ไม่ว่าจะการที่หลักทรัพย์ราคาลดลงจะเกิดจากการที่ทางราชการมีคำสั่งลดทุน หรือถูกปิดกิจการ 2. กรณีหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการลงทุน เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สิน และมีราคาตามที่พึงซื้อตามมาตรา 65 ทวิ (3) เมื่อมีการตีราคาหลักทรัพย์ให้ลดลงจากราคาที่พึงซื้อครั้งแรกมูลค่าหลักทรัพย์ลดลงจึงเข้าลักษณะเป็น “ค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง” ตามมาตรา 65 ทวิ (17) ธนาคารไม่มีสิทธินำมูลค่าหลักทรัพย์ที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (17) ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการที่หลักทรัพย์ราคาลดลงจะเกิดจากการที่ทางราชการมีคำสั่งลดทุนหรือถูกปิดกิจการ”

จากกรณีดังกล่าว อาจสรุปได้ว่า “สินค้า” ตามมาตรา 65 ทวิ (6) นั้น หมายความถึง ทรัพย์สินที่มีไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขาย ซึ่งเป็นความหมายที่แคบกว่า “สินค้า” ในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งครอบคลุมถึงทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ

นอกจากนี้ยังมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ.2554 กล่าวถึงนิยามของ “สินค้า” เอาไว้ในมาตรา 4 ว่า “ในพระราชกฤษฎีกานี้ สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ที่มีไว้เพื่อขายเท่านั้น” ซึ่งนิยามดังกล่าว แม้จะจำกัดขอบเขตให้ใช้เฉพาะในพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ จึงไม่สามารถนำไปใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นการทั่วไปได้ แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็แสดงให้เห็นแนวทางการพิจารณาคำว่า “สินค้า” ในทางภาษีเงินได้ว่าเป็นไปในทิศทางเดียวกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรทั้ง 2 ฉบับดังกล่าวข้างต้น

กล่าวโดยสรุป คือ หากพิจารณาจากบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ “สินค้า” ในหมวดภาษีเงินได้ “สินค้า” จะหมายความถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ที่มีไว้เพื่อขายนั่นเอง

(ข) การเทียบเคียงเอาคำจำกัดความของ “สินค้า” ในมาตรา 77/1(9) มาใช้โดยอนุโลมในฐานะที่เป็นกฎหมายที่ใกล้เคียงกันอย่างยิ่ง ซึ่งในกรณีการเทียบเคียงนี้ จะทำให้ “สินค้า” ในทางภาษีเงินได้มีความหมายกว้างกว่าการกำหนดนิยามตามวิธีแรก กล่าวคือ จะรวมถึง ทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ ตลอดจนของทุกชนิดที่นำเข้าด้วย

ส่วนคำว่า “สินค้า” ตามกฎหมายศุลกากรนั้น ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มิได้กำหนดให้เสียภาษีจากการนำเข้า “สินค้า” หรือ ส่งออก “สินค้า” เหมือนกรณี ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่กำหนดให้เสียภาษีจาก “ของที่นำเข้า” และ “ของที่ส่งออก” ซึ่งไม่ได้มีการกำหนดนิยามเอาไว้อย่างชัดเจนเช่นกัน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากพิกัดอัตรา ศุลกากรแล้ว จะพบว่า “ของ” ที่อยู่ในพิกัดอัตราศุลกากรล้วนแล้วแต่เป็นของที่มีรูปร่างซึ่งการนำเข้า หรือส่งออกจะต้องผ่านพิธีการศุลกากรเท่านั้น

นอกจากนี้ กฎหมายศุลกากรยังเป็นกฎหมายที่ควบคุม “ของที่นำเข้า” และ “ของที่ส่งออก” โดยไม่มีการกำหนดวัตถุประสงค์ในการนำเข้าหรือส่งออกว่าต้องมีวัตถุประสงค์ เพื่อขายเท่านั้น ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า “ของ” ในทางภาษีศุลกากร หมายความว่า วัตถุประสงค์ซึ่ง นำเข้าหรือส่งออก ไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ใดนั่นเอง

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบความหมายของ “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากร กับกฎหมายศุลกากรแล้วจะพบว่า คำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากรจะมีความหมายกว้างกว่า “ของที่นำเข้า” และ “ของที่ส่งออก” กล่าวคือ ครอบคลุมถึงวัตถุไม่มีรูปร่างด้วย อย่างไรก็ตาม ในบริบท ของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนี้ การจัดเก็บภาษีสรรพากรที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม จะอ้างอิงจากข้อมูลการผ่านพิธีการศุลกากรเป็นหลัก คำว่า “สินค้า” ในทางภาษี สรรพากรในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ จึงน่าจะมีขอบเขตเช่นเดียวกับ “ของที่นำเข้า” และ “ของที่ส่งออก” ตามกรมศุลกากร โดยจะจำกัดเพียงวัตถุที่มีรูปร่างเท่านั้น ถือเป็นความหมาย อย่างแคบของคำว่าสินค้า ซึ่งจะแตกต่างจากความหมายของคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากรใน กรณีทั่วไป

3.1.2 นิยามของคำว่า “ส่งออก” ตามประมวลรัษฎากร

ในกรณีการ “ส่งออก” สินค้านั้น มีกฎหมายทั่วไปที่บัญญัติหลักเกณฑ์และการควบคุมการนำเข้าและส่งออกสินค้า คือ พระราชบัญญัติการส่งออกป็นอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. 2522 ซึ่งได้กำหนดนิยามของ “ส่งออก” เอาไว้ในมาตรา 4 ว่า “ส่งออก” หมายความว่า นำหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร ซึ่งสินค้า” ดังนั้น “ส่งออก” ตามความหมายนี้จึงต้องมีการนำสินค้าออกนอกราชอาณาจักร หรือนำสินค้าออกไปต่างประเทศนั่นเอง

ในส่วนของภาษีสรรพากรนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้มีการบัญญัตินิยามของคำว่า “ส่งออก” เอาไว้เป็นการทั่วไป แต่มีบัญญัติเอาไว้ในหมวด 4 อันเป็นหมวดที่ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

มาตรา 77/1(14) “ส่งออก” หมายความว่า ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(ก) การนำสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากรเฉพาะสินค้าที่ต้องเสียอากรขาออกหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน ประเภทร้านค้าปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ขายให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

จากบทบัญญัติดังกล่าว อาจสรุปได้ว่า “ส่งออก” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายความว่า การส่งสินค้าในราชอาณาจักรออกไปนอกราชอาณาจักร การส่งสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขายสินค้าของร้านค้าปลอดอากรให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรนั่นเอง

ในส่วนของภาษีเงินได้นั้นไม่ปรากฏว่ามีการกำหนดนิยามหรือคำจำกัดความของ “ส่งออก” เอาไว้ในมาตราใด และไม่สามารถนำคำจำกัดความในบทบัญญัติมาตรา 77/1(9) มาบังคับใช้ได้โดยตรง เนื่องจากบทบัญญัติ ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติในหมวด 4 ซึ่งใช้ในกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น จะสามารถนำมาปรับใช้ได้ในฐานะที่เป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ในบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้มีการกล่าวถึง “ส่งออก” เอาไว้ ดังนี้

“มาตรา 40 ทวิ วรรคแรก ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น”

“มาตรา 70 ตี วรรคแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น”

จากบทบัญญัติในสองมาตราดังกล่าวข้างต้น กำหนดว่าเป็นกรณี “ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ” ดังนั้น แม้จะนำเอานิยามของ “ส่งออก” ในมาตรา 77/1(14) มาปรับใช้ ก็คงใช้ได้เพียงเฉพาะกรณีการส่งสินค้าในราชอาณาจักรออกไปนอกราชอาณาจักรเท่านั้น ไม่สามารถนำความหมายของการส่งออกในกรณีการส่งสินค้าในราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขายสินค้าของร้านค้าปลอดอากรให้แก่ผู้เดินทางออกไปนอกราชอาณาจักรมาใช้ได้ เนื่องจากขัดแย้งกับบทบัญญัติในมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตี ที่กล่าวว่า ต้องเป็นการส่งสินค้าออก “ไปต่างประเทศ” โดยชัดแจ้ง

กล่าวโดยสรุป “ส่งออก” ตามความหมายของภาษีเงินได้ จะหมายถึงความถึงการส่งสินค้าในราชอาณาจักรออกไปนอกราชอาณาจักรนั่นเอง

ในทางภาษีศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มิได้กำหนดนิยามของคำว่า “ส่งออก” เอาไว้โดยเฉพาะ แต่มีบทบัญญัติในหมวด 6 กล่าวถึง “การส่งของออก” โดยมีมาตรา 45 บัญญัติว่า “ก่อนที่จะส่งของใด ๆ ออกนอกราชอาณาจักร ผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด” ดังนั้น จึงอาจอธิบายได้ว่า การส่งของออกในทางศุลกากร คือ การเคลื่อนย้ายของโดย เรือ หรือเครื่องบิน จากสถานที่หนึ่งในประเทศไทยไปยังสถานที่หนึ่งนอกราชอาณาจักรนั่นเอง ดังนั้น จะเห็นได้ว่า คำว่า “ส่งออก” ในทางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนี้ มีความหมายทำนองเดียวกับ “การส่งของออก” ในทางกฎหมายศุลกากร ในขณะที่ “ส่งออก” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนี้ จะมีความหมายกว้างกว่า กล่าวคือ ครอบคลุมถึงการนำของใน

ราชอาณาจักรเข้าไปในเขตปลอดอากร และการขายสินค้าของร้านค้าปลอดอากรให้แก่ผู้ที่เดินทางออกนอกราชอาณาจักร ถือเป็นกรณียกเว้นที่บังคับกับกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

3.1.3 นิยามของคำว่า “ซื้อขาย” และ “ขาย” ตามกฎหมาย

“ซื้อขาย” เป็นรูปแบบหนึ่งของเอกเทศสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายภาษีจึงมีการกำหนดนิยามของคำว่า “ขาย” เอาไว้เป็นการเฉพาะ ทำให้ “ขาย” ในทางกฎหมายภาษีมีความแตกต่างจาก “ซื้อขาย” ในกรณีทั่วไป ดังนั้น ในส่วนนี้แบ่งส่วนการอธิบายออกเป็น 2 หัวข้อย่อย ได้แก่ 3.1.3.1 “ซื้อขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และ 3.1.3.2 “ขาย” ตามกฎหมายภาษีอากร

3.1.3.1 “ซื้อขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในกรณีเกี่ยวกับ “ซื้อขาย” นั้น มาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า “อันว่าซื้อขายนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

ดังนั้น ในความหมายของบทบัญญัติดังกล่าว “ซื้อขาย” จะต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ซื้อขาย และจะต้องมีการชำระค่าตอบแทนจากการโอนกรรมสิทธิ์นั้น

3.1.3.2 “ขาย” ตามกฎหมายภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรบัญญัติเกี่ยวกับนิยามของคำว่า “ขาย” เอาไว้ทั้งในส่วนของภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(ก) “ขาย” ในทางภาษีเงินได้ มีบัญญัติเอาไว้ในมาตรา

39 ดังนี้

“ขาย หมายความว่ารวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่ง
กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์”

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดนิยามหรือ
ลักษณะของการขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ เอาไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าว
ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้ ดังนี้

(ก) “ขายฝาก” ซึ่งมาตรา 491 แห่งประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า “อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขายซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตก
ไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้”

(ข) “แลกเปลี่ยน” ซึ่งมาตรา 518 แห่งประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า “อันว่าแลกเปลี่ยนนั้น คือสัญญาซึ่งคู่กรณีต่างโอนกรรมสิทธิ์แห่ง
ทรัพย์สินให้กันและกัน”

(ค) “ให้” ซึ่งมาตรา 521 แห่งประมวลกฎหมาย
แพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า “อันว่าให้นั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ให้ โอนทรัพย์สินของ
ตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับ และผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้น”

ดังนั้น กล่าวโดยสรุปก็คือ “ขาย” ในทางภาษีเงินได้
หมายความถึง การขายอสังหาริมทรัพย์ และยังรวมถึงกรณีการขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ และการโอน
กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ด้วย ซึ่งมีข้อน่าสังเกตว่า การขายในทางภาษีเงินได้นี้
มาตรา 39 ไม่ได้รวมถึงการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยโดยตรง เพราะฉะนั้น หากมีการขาย แลกเปลี่ยน
ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ก็อาจจะใช้การเทียบเคียงความหมาย
ตามมาตรา 39 นี้ หรือ ประมวลรัษฎากรก็จะต้องกำหนดไว้เป็นพิเศษต่างหาก อย่างเช่นกรณี มาตรา
40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ ที่ให้ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ให้แก่หรือตามคำสั่งของ
สำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งตามปกติลักษณะของสินค้าที่ส่งออกนั้น
เป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือเป็นการขายในประเทศไทยด้วย เป็นต้น นั่นเอง

(ข) “ขาย” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม มีบัญญัติเอาไว้ใน
มาตรา 77/1 (8) ดังนี้

“ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า
ไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือ หรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ในกรณีดังกล่าว สามารถอธิบายได้ว่า “ขาย” ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีทั่วไป ซึ่งหมายความถึง จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่นั้น มีความหมายเช่นเดียวกับ “ขาย” ในทางภาษีเงินได้ กล่าวคือ “ขาย” ตามความหมายนี้จะต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า ซึ่งในกรณี จำหน่าย จ่าย โอนสินค้าโดยมิประโยชน์หรือค่าตอบแทนนั้นมีความหมายเดียวกับ “ซื้อขาย” “ขายฝาก” และ “แลกเปลี่ยน” ตามบทบัญญัติมาตรา 39 ส่วนกรณี จำหน่าย จ่าย โอนสินค้าโดยไม่มีประโยชน์หรือค่าตอบแทนนั้นมีความหมายเดียวกับ “ให้” ตามบทบัญญัติมาตรา 39 นั้นเอง

นอกจาก “ขาย” ในกรณีทั่วไปแล้ว บทบัญญัติมาตรา 77/1(8) ยังบัญญัติให้ “ขาย” รวมถึงกรณีอื่นๆ ซึ่งอาจไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า เช่น การส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย หรือการนำสินค้าไปใช้ในกิจการของตนเอง เป็นต้น ดังนั้น “ขาย”

ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีความหมายอย่างกว้าง กล่าวคือ เทียบเท่ากับกรณี “ขาย” ทางภาษีเงินได้ รวมถึงกรณีเพิ่มเติมต่างๆตามที่กฎหมายกำหนด

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

ดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าการประกอบธุรกิจนั้น อาจดำเนินการในรูปแบบของบุคคลคนเดียวหรือหลายคนก็ได้ ซึ่งรูปแบบขององค์กรทางธุรกิจที่แตกต่างกันนี้ จะมีผลต่อภาระภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในส่วนนี้จะอธิบายหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนแยกเป็นหัวข้อ 3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน 3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน 3.2.3 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน และ 3.2.4 ภาระภาษีเงินได้กรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

หลักทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลจะจัดเก็บภาษีจาก “ผลได้จากการประกอบกิจการ” กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องมี “เงินได้พึงประเมิน” ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องมี “กำไรจากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการ” จึงจะต้องเสียภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติข้อยกเว้นของหลัก “ผลได้จากการประกอบกิจการ” นี้เอาไว้ในหลายกรณี โดยมีกรณีที่น่าสนใจ คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ซึ่งหากเข้ากรณีตามข้อยกเว้นนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้ แม้จะไม่ได้รับเงินได้พึงประเมิน หรือไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการตามความเป็นจริงเลยก็ตาม เพราะเป็นกรณีที่กฎหมายถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับเงินได้พึงประเมิน (Deemed Income) แล้ว ดังนั้น ในส่วนย่อยของหัวข้อ 3.2.1 และ 3.2.2 แยกอธิบายเป็น 1.การจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีทั่วไป และ 2.การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีคำตอบแทน

3.2.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีทั่วไป

(ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 4 ประเภท ได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีปฏิทิน กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชษนิติบุคคล²

(ข) ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรนั้น อาจสรุปได้จากมาตรา 41 ว่า จัดเก็บจาก (ก) เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในไทย กล่าวคือ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ และ (ข) เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ หากผู้มีเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษี และนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้าในประเทศไทย

(ค) ฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะจัดเก็บจาก “เงินได้พึงประเมิน” หรือ “เงินได้สุทธิ” แล้วแต่การคำนวณภาษีเงินได้ตามวิธีใดจะมากกว่า

คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” นั้น บทบัญญัติตามมาตรา 39 ได้กำหนดนิยามเอาไว้ว่า คือ “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย”

² กลุ่มนักวิชาการสรรพากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2553), หน้า 10.

นอกจากนี้มาตรา 40 ยังได้กำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ 8 ประเภท ดังนี้

1. เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน
2. เงินได้ซึ่งเกิดจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือการรับทำงานให้
3. เงินได้ที่ได้จากค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าสิทธิ และเงินปี
4. เงินได้ที่ได้รับการลงทุน
5. เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขายเงินผ่อน
6. เงินได้จากการวิชาชีพอิสระ
7. เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ
8. เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งและการอื่นๆ นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1-7

จากความหมายและประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร อาจสรุปได้ว่าเงินได้พึงประเมินอาจเป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ และทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นอันอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในข่ายที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นมีขอบเขตกว้างมาก เงินได้ที่จะไม่ถูกนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้โดยชัดเจน

ส่วน “เงินได้สุทธิ” นั้น มีกำหนดเอาไว้ในมาตรา 48(1) ว่า คือเงินได้พึงประเมิน หักด้วย เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมาย ตลอดจนหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆตามเงื่อนไขและอัตราที่กฎหมายกำหนด ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายมี 2 วิธี ได้แก่ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ตามมาตรา 42 ทวิ – มาตรา 46 ส่วนการหักค่าลดหย่อนนั้น สามารถหักได้ 6 กรณี คือ การหักลดหย่อนส่วนบุคคล การหักลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต การหักลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ การหักลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา และการหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค ทั้งนี้ตามมาตรา 47

(ง) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม ในประเด็นดังกล่าวได้มีคำพิพากษา ศาลฎีกาวางแนวบรรทัดฐานไว้ให้ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash basis) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* ซึ่งหลักการของเกณฑ์เงินสดนี้ จะถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีรายได้ หรือ รายจ่าย เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด หรือทรัพย์สินอย่างอื่นในระหว่างปีภาษีนั้น ดังนั้น หากมีการขายสินค้าหรือให้บริการโดยยังไม่ได้รับชำระราคาในรอบปีภาษีใด ก็ยังไม่ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นในรอบปีภาษีนั้น ในทำนองเดียวกัน เกณฑ์เงินสดจะถือว่ามียาจ่ายเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการชำระราคาแล้วเท่านั้น³

(จ) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ให้เป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ซึ่งในปัจจุบัน อัตราภาษีที่ใช้ คืออัตราก้าวหน้า ดังนี้

เงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี
0-150,000	ยกเว้น
150,001-500,000	ร้อยละ 10
500,001-1,000,000	ร้อยละ 20
1,000,001-3,000,000	ร้อยละ 30
3,000,000 ขึ้นไป	ร้อยละ 37

เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ.2556 คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้ปรับปรุงขึ้นและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราใหม่ โดยให้มีผลสำหรับการยื่นรายการภาษีในปี 2557 เป็นต้น

* คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6340/2549 “...ความในประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติไว้โดยแจ้งชัดว่า ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ถูกศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี โดยความในวรรคสองที่บังคับแก่คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดังเช่น กรณีโจทก์ทั้งสองก็บัญญัติภาระหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการให้เป็นผู้รับผิดชอบเสียภาษีในชื่อคณะบุคคลนั้น เมื่อในสัญญาจะซื้อขายที่ดิน ข้อ 2 ระบุไว้ชัดเจนว่า ผู้โอนได้รับเงินมัดจำจากผู้รับโอนไปถูกต้องแล้ว จึงพึงได้ว่าโจทก์ทั้งสองได้รับเงินมัดจำ 72,000,000 บาท ไว้จากนายประกอบแล้ว แม้นายประกอบจะได้ทำสัญญากู้ยืมเงินจำนวน 72,000,000 บาท จากโจทก์ทั้งสองไว้ก็ถือว่าเป็นกรณีที่โจทก์ทั้งสองมอบเงินมัดจำที่รับไว้ให้นายประกอบรับเป็นเงินกู้นั่นเอง เมื่อพึงได้ว่าโจทก์ทั้งสองได้รับเงินมัดจำจำนวนดังกล่าวไว้แล้ว จึงต้องด้วยเกณฑ์เงินสดที่ใช้เป็นหลักพิจารณาเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามบทนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เพราะมิใช่เงินที่โจทก์ทั้งสองยังมิได้รับหรือเงินที่ยังค้างชำระกันอยู่อันไม่อาจถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินแต่อย่างใด...”

³ หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6340/2549

ไป อย่างไรก็ตาม พระราชกฤษฎีกาในเรื่องดังกล่าวยังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎร หากพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวมีผลใช้บังคับ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเปลี่ยนแปลงเป็นอัตราใหม่ดังต่อไปนี้

เงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี
0-150,000	ยกเว้น
150,001-300,000	ร้อยละ 5
300,001-500,000	ร้อยละ 10
500,001-750,000	ร้อยละ 15
750,001-1,000,000	ร้อยละ 20
1,000,001-2,000,000	ร้อยละ 25
2,000,001-4,000,000	ร้อยละ 30
มากกว่า 4,000,000	ร้อยละ 35

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ถึง 40(8) ในปีภาษีเกิน 60,000 บาท หากคำนวณภาษีเงินได้ตามอัตรา ร้อยละของเงินได้สุทธิแล้วต้องเสียภาษีต่ำกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมินก่อนหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน⁴

⁴มาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร “เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 เบื้อง แล้วเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้

(2) สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป การคำนวณภาษีตาม (1) ให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน

(3)

สำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้สุทธิ ส่วนคณะบุคคลที่มีชนิติบุคคล ให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมิน

3.2.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

โดยปกติหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับค่าตอบแทนจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ค่าตอบแทนดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆที่ได้รับในปีภาษีนั้นเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามเกณฑ์เงินสด ทั้งนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในไทยอันเนื่องมาจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น ค่าตอบแทนดังกล่าวจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะต้องคำนวณเงินได้สุทธิจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ หักด้วยค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 80 สำหรับกรณีการขายของทั่วไปซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต หรืออาจเลือกหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรโดยแสดงหลักฐานเกี่ยวกับราคาทุนของสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขนส่ง และค่าใช้จ่ายในการขายอื่นๆต่อเจ้าพนักงานประเมิน

ส่วนกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้น มีบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ กำหนดให้ถือว่าการส่งสินค้าดังกล่าวออกไปในบางกรณีเป็นการขายสินค้าในประเทศ ดังนั้น แม้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะยังไม่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามความเป็นจริง ก็ให้ถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมินด้วย (Deemed Income) ถือเป็นข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ตามปกติจะใช้เกณฑ์เงินสดเพื่อเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริงและได้รับมาแล้วภายในปีภาษีนั้นๆ และยังเป็นกรณียกข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีได้จากเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในไทย หรือจากเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของผู้ที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ทั้งนี้เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมิใช่การขายนั้น หากต่อมามีการขายสินค้าดังกล่าวออกไปในต่างประเทศ จะทำให้เงินได้ที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าเปลี่ยนสถานะจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยอันเนื่องมาจากทรัพย์สินในประเทศไทย เป็นเงินได้จากทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศ ซึ่งอาจไม่อยู่ในขอบเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีหากผู้มีเงินได้นั้นมิใช่ผู้อยู่ในประเทศไทย หรือมิได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่เกิดเงินได้ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ และอาจเป็นช่องทางให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้ในการหลบเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในไทย

นอกจากนี้ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศดังกล่าวยังก่อให้เกิดความยุ่งยากในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินว่ามีการขายสินค้าที่ส่งออกไปนั้นออกไปแล้วหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรจึงต้องกำหนดให้ถือว่าเป็นการขายและมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นในทันทีในขณะที่มีการส่งออก แม้จะไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น เพื่อป้องกันปัญหาต่างๆตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น

กรณีที่ประมวลรัษฎากรให้ถือการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเป็นการขายในประเทศไทยนั้น มาตรา 40 ทวิ ได้บัญญัติเอาไว้ว่า

“ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น”

จากบทบัญญัติดังกล่าว มีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังนี้

ประเด็นแรก บุคคลที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 40 ทวิ นั้นพิจารณาว่า คำว่า “ผู้ใด” ตามบทบัญญัตินี้ ไม่ได้บัญญัติว่าหมายถึงใครบ้าง แต่จากโครงสร้างของประมวลรัษฎากรแสดงให้เห็นว่า มาตรา 40 ทวิ เป็นบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 3 ส่วน 2 อันเป็นเรื่องการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่า “ผู้ใด” ตามมาตรานี้ หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีปฏิทิน กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีขึ้นต่อบุคคลนั่นเอง

ประเด็นที่สอง กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 40 ทวิ นั้น ได้แก่ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยบทบัญญัติในมาตรา 40 ทวิ มิได้บัญญัติเอาไว้ชัดเจนว่าใช้บังคับเฉพาะกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาว่ามาตรานี้เป็นกรณีที่กฎหมาย “ให้ถือว่าเป็นการขายในประเทศไทย” ขอบเขตของบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ นี้ จึงไม่ควรจะรวมถึงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน อันเป็นการขายในประเทศไทยตามหลักทั่วไปอยู่แล้ว

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ ยังมีได้กำหนดให้ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนทุกกรณีเป็นการขายในประเทศไทย แต่จำกัดเพียงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่เข้าลักษณะตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้เท่านั้นที่ถือเป็นการขายในประเทศไทย

1. การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ให้แก่สำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งในกรณีนี้ จะพิจารณาจากผู้รับสินค้าเป็นสำคัญ หากผู้รับสินค้า เป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า การส่งออกสินค้านั้นไปต่างประเทศจะถือเป็นการขาย ในประเทศไทยอันต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในไทย

2. การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งในกรณีนี้จะพิจารณาว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ดังกล่าวเกิดจากคำสั่งของผู้ใดเป็นสำคัญ หากผู้สั่งให้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า การส่งออกสินค้านั้นไปต่างประเทศจะถือเป็นการขายในประเทศไทยอันต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในไทย ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่า การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้านั้น ไม่ได้กำหนดว่าผู้รับสินค้าจากการส่งออก นั้นจะเป็นใคร ดังนั้น แม้ผู้รับสินค้าจะมีได้มีความสัมพันธ์ใดกับผู้ส่งสินค้า กรณีก็ต้องด้วยมาตรา 40 ทวิ และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว เช่น นาย ก. ตัวแทนในประเทศไทยของบริษัท A ส่ง สินค้าออกไปให้บริษัท B ลูกค้าของบริษัท A ตามคำสั่งของบริษัท A ก็ถือว่า นาย ก. ขายสินค้า ดังกล่าวในประเทศไทยแล้ว

นอกจากกรณีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศตามที่มาตรา 40 ทวิ บัญญัติเอาไว้ให้ถือเป็นการขายสินค้าในประเทศไทยทั้ง 2 กรณีดังกล่าวข้างต้น การส่งออกสินค้าไป ต่างประเทศในกรณีอื่นๆก็ต้องถือตามหลักทั่วไปในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ หาก เป็นการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ผู้ส่งสินค้าย่อมไม่มีเงินได้พึงประเมินอัน จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตัวอย่างเช่น นาย ก. นำเข้าเครื่องจักรจากต่างประเทศมาใช้ในการ ประกอบกิจการ ต่อมาเครื่องจักรดังกล่าวชำรุด จึงส่งเครื่องจักรออกไปต่างประเทศให้แก่ผู้ขาย เพื่อซ่อมแซม ปรากฏว่าไม่สามารถซ่อมแซมได้จึงมีได้นำเครื่องจักรดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทย กรณีนี้จะถือว่าการส่งออกเครื่องจักรดังกล่าวเป็นการขายในประเทศไทยไม่ได้ เพราะไม่ได้เป็นการส่ง สินค้าไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดตามมาตรา 40 ทวิ นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีดังกล่าว

ในกรณีเกี่ยวกับกิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 40 ทวินั้น ยังมีประเด็นน่าพิจารณาอีกว่า หากเป็นการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน แต่การส่ง ดังกล่าวมิใช่การขาย จะถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการขายในประเทศไทยที่ผู้ส่งสินค้าจะต้องเสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาจากราคาตลาดของสินค้านั้นหรือไม่ ตัวอย่างของกรณีดังกล่าว ได้แก่ การส่ง ทรัพย์สินออกไปต่างประเทศเพื่อให้เช่าโดยได้รับค่าตอบแทนคือค่าเช่า การส่งทรัพย์สินออกไป ต่างประเทศให้ผู้ให้บริการใช้อันเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาบริการโดยได้รับค่าตอบแทนคือค่าบริการ การ

ส่งทรัพย์สินไปต่างประเทศให้ผู้ว่าจ้างตามสัญญาจ้างจัดหาวัตถุดิบโดยได้รับค่าตอบแทนคือ ค่านายหน้า เป็นต้น

ประเด็นที่สาม ฐานภาษีของการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศตาม มาตรา 40 ทวิ นั้น ให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา นั้นมิได้บัญญัตินิยามของคำว่า “ราคาตลาด” เอาไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งยังไม่ปรากฏว่ามีแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร หรือคำพิพากษาศาลฎีกา เกี่ยวกับเรื่อง “ราคาตลาด” ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้โดยตรง จึงต้องเทียบเคียง “ราคาตลาด” ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2521 ระหว่างบริษัท อาตัม ประเทศไทย จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยไว้ดังนี้

“ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทรี บริษัทส่งสินค้าออกไปยังบริษัทในเครือเดียวกันถือเป็นการขายในประเทศ และให้ถือราคาตลาดเป็นรายได้สำหรับเสีย ภาษีเงินได้ แต่ราคานี้จะบวกค่าระวางและค่าประกันภัยเข้าไปด้วยไม่ได้ เพราะมาตรา 70 ทรี มิได้ บัญญัติให้บวกค่าระวางและค่าประกันภัยและไม่มีบทบัญญัติในมาตราอื่นของประมวลรัษฎากร บัญญัติเช่นนั้น” จึงสรุปได้ว่า ราคาตลาดสำหรับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทรี ก็ คือ ราคา F.O.B.* ดังนั้นราคาตลาดมาตรา 40 ทวิ ก็น่าจะมีความหมายเช่นเดียวกับราคาตลาดใน มาตรา 70 ทรี นั้นเอง

ประเด็นที่สี่ การหักค่าใช้จ่ายของกรณีการส่งสินค้าออกไป ต่างประเทศที่ถือเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 40 ทวิ ทั้งนี้ ได้กล่าวมาแล้วว่า การเสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาของกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเพื่อขายนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจเลือก หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามจริงและสมควรก็ได้ แต่ในส่วนของกรณีตามมาตรา 40 ทวินั้น บัญญัติครอบคลุมเฉพาะในส่วนของเงินได้เท่านั้น ไม่มีการบัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนว่าสามารถ หักค่าใช้จ่ายหรือไม่ เพียงใด อีกทั้งยังไม่ปรากฏหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร หรือ คำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องดังกล่าว ซึ่งในทางปฏิบัติยังคงต้องอาศัยการตีความของเจ้าพนักงาน ประเมินเป็นกรณีๆไป

* FOB ย่อมาจากคำว่า “Free on Board” เจื่อนใจในการส่งมอบนี้ ผู้ขายจะสิ้นสุดภาระการส่งมอบสินค้าตามสัญญา ก็ต่อเมื่อผู้ขายได้ส่งมอบสินค้าข้ามกัปเรือขึ้นไปบนเรือสินค้า ณ ท่าเรือต้นทางที่ระบุไว้ ผู้ขายเป็นผู้รับผิดชอบการทำพิธีการส่งออกด้วย ส่วน ค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้า และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวมทั้งความเสี่ยงภัยในการขนส่งสินค้าเป็นการของผู้ซื้อทันทีที่ของผ่านกัปเรือไปแล้ว

3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีคำตอบแทน

3.2.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีทั่วไป

(ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 6 ประเภท ได้แก่

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
3. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
4. กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น
5. มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล
6. นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

(ข) ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร นั้น อาจกล่าวได้ว่าจัดเก็บจาก (ก) เงินได้ของผู้ที่อยู่ในประเทศไทย และ (ข) เงินได้จากแหล่งเงินได้ในไทย ในทำนองเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งได้กล่าวมาก่อนหน้านี้ เพียงแต่มีความแตกต่างกันในรายละเอียด ดังนี้

1. ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของผู้ที่อยู่ในประเทศไทยนั้น ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย รวมถึงกิจการร่วมค้า จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย หรือแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ไม่มีเงื่อนไขบังคับเหมือนกรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่า หากเป็นเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ จะต้องนำเงินได้นั้นเข้ามาในไทยจึงจะเสียภาษี ดังนั้น หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีเงินได้ในต่างประเทศเกิดขึ้น ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย แม้จะไม่มี การนำเงินได้นั้นเข้ามาในไทยก็ตาม

2. ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย อันได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศนั้น มาตรา 66 วรรคสอง ได้บัญญัติให้เสียภาษีนิติบุคคลในไทยเฉพาะเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทยเท่านั้น ไม่ต้องนำเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยแต่อย่างใด นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ยังได้บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทย จึงอาจกล่าวได้ว่า แหล่งเงินได้ในประเทศไทยกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น หมายความว่า เงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศไทย รวมถึงเงินได้ที่จ่ายจาก หรือจ่ายในประเทศไทยนั่นเอง

(ค) ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 65 วรรคแรก ได้บัญญัติเอาไว้ให้จัดเก็บจาก “กำไรสุทธิ” ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ

รายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ได้แก่ รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) และรายได้เนื่องจากกิจการ (Non Operating Revenue) ซึ่งรายได้จากกิจการ หมายถึง รายได้ที่ได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติ ทั้งนี้ไปไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์ ส่วนรายได้เนื่องจากกิจการ หมายถึง รายได้อื่นที่นอกเหนือจากรายได้จากกิจการ ซึ่งเป็นรายได้ที่ไม่ได้เกิดจาก

การประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินของกิจการ โดยรายได้เนื่องจากกิจการนี้อาจจะไม่เกิดหรือไม่เกิดขึ้นก็ได้ แต่ถ้าหากเกิดขึ้นแล้วจะต้องนำมาคำนวณในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น รายได้จากการขายที่ดินโรงงาน รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าตึกสำนักงาน กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา หรือเงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่ เป็นต้น⁵

ในส่วนของรายจ่ายที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็ต้องเป็นรายจ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ โดยรายจ่ายในทางภาษีนี้นั้นสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) กล่าวคือ รายจ่ายเพื่อหากำไร หมายถึง ต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือเป็นรายจ่ายต่างๆที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าและบริการพร้อมที่จะขาย เช่น เงินเดือนลูกจ้างพนักงาน ค่าตอบแทนกรรมการ ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าโทรศัพท์ หรือ ค่าส่งเสริมการขาย เป็นต้น ส่วนรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลานานกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี เช่น ค่าซื้อที่ดิน รายจ่ายค่าก่อสร้างหรือซื้ออาคารสำนักงาน เป็นต้น⁶

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดทำเอกสารเพื่อเสียภาษีโดยเฉพาะเหมือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะอ้างอิงจากเอกสารทางบัญชี ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติมาตรา 68 ทวิ ซึ่งได้กำหนดเอาไว้ว่า “เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำบัญชีขบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65” อย่างไรก็ตาม การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางภาษี (Taxable Profits or Losses) ตามมาตรา 65 นั้น มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากหลักเกณฑ์ในการรับรู้กำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี (Accounting Profits or Losses) อยู่หลายประการ

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีนี้นั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ทั้งนี้ กิจการจะต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

⁵ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 8(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินต์ติ้ง ประเทศไทย, 2554), หน้า 389.

⁶เรื่องเดียวกัน, หน้า 413.

(Generally Accepted Accounting Principle : GAAP) ได้แก่ แม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีตามที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศ ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดทำงบการเงินที่สำคัญ คือ “เกณฑ์คงค้าง” ตามย่อหน้าที่ 22 ของแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550) ซึ่งกำหนดว่า “ภายใต้เกณฑ์คงค้าง รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้น มิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่างๆจะบันทึกและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคตและข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้น งบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีตซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ” ทั้งนี้ ภายใต้แม่บทการบัญชี กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ⁷ และจะต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ⁸ นอกจากนี้ แม่บทการบัญชียังกำหนดอีกว่า ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายหลายๆ รายการเป็นต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า⁹

ส่วนการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นั้น มีหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ “เกณฑ์สิทธิ” ตามมาตรา 65 วรรคสอง ซึ่งกำหนดเอาไว้ว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

ถึงแม้ว่า “เกณฑ์คงค้าง” ในทางบัญชี และ “เกณฑ์สิทธิ” ในทางภาษี จะไม่คำนึงถึงการรับและการจ่ายเงินสดเหมือนกัน แต่เกณฑ์ในการรับรู้รายการในบางกรณีกลับ

⁷ ย่อหน้าที่ 92 ของแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550)

⁸ ย่อหน้าที่ 94 ของแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550)

⁹ ย่อหน้าที่ 95 ของแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550)

แตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีในการรับรู้ค่าใช้จ่ายในทางบัญชีกับกรณีในการรับรู้รายจ่ายในทางภาษี ทั้งนี้เพราะการรับรู้รายจ่ายในทางภาษีจะพิจารณาว่ากิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องจ่ายค่าใช้นั้นหรือยัง หากยังไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายก็ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ เช่น บริษัท ก. มีนโยบายในการจ่ายเงินโบนัสประจำปีให้แก่พนักงาน โดยพิจารณาจากการประเมินผลงานสำหรับปี และจะประกาศจำนวนเงินโบนัสให้พนักงานทราบพร้อมทั้งจ่ายเงินโบนัสดังกล่าวในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ในกรณีนี้ ทางบัญชีจะรับรู้เงินโบนัสเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีทันที เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการทำงานของพนักงานในงวดบัญชีปัจจุบัน แต่ในทางภาษีจะยังไม่รับรู้เงินโบนัสดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีจนกว่าจะมีการประกาศโบนัสให้พนักงานทราบ เพราะถือว่าเป็นจุดที่บริษัท ก. มีภาระผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องจ่ายเงินโบนัสดังกล่าวให้พนักงาน

นอกจากความแตกต่างในการรับรู้รายการระหว่าง “เกณฑ์คงค้าง” และ “เกณฑ์สิทธิ” แล้ว กำไรทางบัญชี กับกำไรทางภาษี อาจแตกต่างกันเนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้บางประเภทเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เช่น เงินปันผลที่บริษัทได้รับจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์¹⁰ และยังมีพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้บางประเภท เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 506) พ.ศ. 2553 ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้เป็นจำนวนร้อยละหนึ่งร้อยของรายจ่ายในการอบรมสัมมนาภายในประเทศเป็นเวลาสองรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2553 เป็นต้น นอกจากนี้ มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี ยังกำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีไว้เป็นการเฉพาะ ทำให้

¹⁰ มาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร “สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียน มีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้ออนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ทรี (2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง

เกิดผลแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษี เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาในอัตราที่แตกต่างกัน การใช้อัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกัน เป็นต้น

ในทางปฏิบัติ การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีนั้น จะเริ่มต้นจากกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี แล้วปรับปรุงด้วยผลแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษี โดยแบ่งเป็น รายได้ที่ให้ถือเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น ขาดทุนสุทธิที่มีสิทธินำมาหักตามกฎหมาย และรายการปรับปรุงรายจ่ายที่กฎหมายภาษีกำหนดให้หักเป็นรายจ่ายได้เป็นร้อยละของกำไรสุทธิ จึงจะได้กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี หรือขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ

(ง) ความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 65 วรรคแรก ได้กำหนดเอาไว้ให้เสียเป็น “รอบระยะเวลาบัญชี” โดยรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นนี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นนี้นั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

กำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ได้แก่

1. แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 เพื่อชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำ หรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่

วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี เช่น หากรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นวันที่ 1 มกราคมของทุกปี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 ภายในวันที่ 31 สิงหาคมของทุกปี เป็นต้น

2. แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 เพื่อชำระภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เช่น หากรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2556 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ภายในวันที่ 30 พฤษภาคม พ.ศ.2556 เป็นต้น

(จ) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีทั่วไปนั้น ให้เป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดเอาไว้ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ แต่ในปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ.2554 ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นระยะเวลา 3 รอบระยะเวลาบัญชี จากอัตราร้อยละ 30 เหลือร้อยละ 23 เป็นระยะเวลา 1 รอบระยะเวลาบัญชี และร้อยละ 20 เป็นระยะเวลา 2 รอบระยะเวลาบัญชี ตามลำดับ ดังนี้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 เพียงหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเหลือร้อยละ 23 ของกำไรสุทธิ และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไปอีกสองรอบระยะเวลาบัญชี ให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลลงเหลือร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ¹¹

นอกจากนี้ ยังมีการกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสำหรับกิจการบางประเภทเอาไว้เป็นการเฉพาะ เช่น สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (Regional Operating Headquarters : ROH) ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิที่คำนวณจากรายได้เฉพาะอย่างตามที่กฎหมายกำหนด¹² ศูนย์กลางการจัดหาสินค้าเพื่อการผลิตระหว่างประเทศ

¹¹มาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละยี่สิบสามของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2555

(2) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557”

¹²มาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ ตาม (ก) ของ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10.0 ของกำไรสุทธิ ให้แก่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค สำหรับรายได้

(International Procurement Center: IPC) ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิที่คำนวณจากรายได้เฉพาะอย่างตามที่กฎหมายกำหนดเป็นระยะเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน¹³ เป็นต้น

3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีคำตอบแทนตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีทั่วไป หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้รับคำตอบแทนจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ คำตอบแทนดังกล่าวจะถือเป็นรายได้จากกิจการอันจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี ซึ่งในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลย่อมมีสิทธินำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าดังกล่าวออกไปต่างประเทศ ได้แก่ ต้นทุนสินค้า ค่าขนส่ง ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการดำเนินการต่างๆ มาหักเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งในกรณีนี้ การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในทางบัญชี¹⁴ จะเหมือนกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ดังต่อไปนี้

- (1) รายได้จากบริการให้บริการของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคแก้วสาขาในเครือ หรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค
- (2) ดอกเบี้ยที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครือ หรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค ทั้งนี้ เฉพาะดอกเบี้ยจากเงินกู้ยืมที่สำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคได้กู้มาเพื่อให้อยู่ยืมต่อ
- (3) ค่าสิทธิที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครือ หรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค หรือจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ เฉพาะค่าสิทธิที่เกิดจากผลการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคที่กระทำขึ้นในประเทศไทย

¹³ มาตรา 9 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 518) พ.ศ. 2554 ให้อัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบห้าของกำไรสุทธิ ให้แก่ศูนย์กลางการจัดหาสินค้าเพื่อการผลิตระหว่างประเทศเป็นเวลาห้ารอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกันนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ได้รับผลการลดอัตราภาษีเงินได้ สำหรับรายได้ดังต่อไปนี้

(1) รายได้จากการจัดซื้อและขายสินค้าในต่างประเทศให้แก่วิสาหกิจในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศโดยสินค้าดังกล่าวมิได้ถูกนำเข้าภายในประเทศไทย

(2) รายได้จากการจัดซื้อวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนไม่ว่าในประเทศไทยหรือในต่างประเทศและขายให้แก่วิสาหกิจในเครือที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ เพื่อความมุ่งประสงค์ในการผลิตในต่างประเทศที่ได้กระทำโดยวิสาหกิจในเครือดังกล่าว

¹⁴ การรับรู้รายได้ในทางบัญชีกรณีการขายสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ ในส่วนการขายสินค้า ย่อหน้า 14 ทุกข้อดังต่อไปนี้

- 14.1 กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
- 14.2 กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทางตรงหรือทางอ้อม
- 14.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 14.4 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีย่อยนั้น
- 14.5 กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

ตัวอย่างการบันทึกบัญชี และงบกำไรขาดทุนจากการส่งสินค้าออกไป
ต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยขายสินค้าโดยการส่งออกให้แก่บริษัท A ที่อยู่ในประเทศอังกฤษ โดยกำหนดเงื่อนไขการขายสินค้าเป็นแบบ F.O.B. Shipping Point บริษัท ก. มีรายได้จากการขายสินค้า 1,000 บาท ทั้งนี้ สินค้ามีราคาทุน 600 บาท และบริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือเพื่อส่งออกให้แก่บริษัท A บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

<u>เดบิต</u>	ลูกหนี้การค้า – บริษัท A	1,000
	<u>เครดิต</u> รายได้จากการขายสินค้า	1,000
<u>เดบิต</u>	ต้นทุนขาย	600
	<u>เครดิต</u> สินค้าคงเหลือ	600
<u>เดบิต</u>	ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	150
	<u>เครดิต</u> เงินสด	150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556	
รายได้จากการขายสินค้า	1,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(600)</u>
กำไรขั้นต้น	400
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(150)</u>
กำไรสุทธิ	250

ซึ่งในกรณีนี้ ไม่มีผลแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิทางภาษีอากร บริษัท ก. จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ 250 บาท

ส่วนในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนั้น มีบทบัญญัติมาตรา 70 ตรี กำหนดให้การส่งสินค้าดังกล่าวออกไปในบางกรณีเป็นการขายสินค้าในประเทศ ในทำนองเดียวกันกับบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิใน ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินรายได้ในกรณีการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร ดังนั้น ในกรณีทั้งสองที่กล่าวมา แม้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะไม่มีรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ ก็ให้ถือว่ามิได้มีรายได้ด้วย ถือเป็นข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรสุทธิ ดังนั้น เพื่อแสดงให้เห็นภาพรวมของภาระภาษีในกรณีการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน จึงควรอธิบายหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามมาตรา 70 ตรี และมาตรา 65 ทวิ (4) ควบคู่กัน โดยเนื้อหาในส่วนนี้จึงแยกออกได้เป็น 2 กรณี ได้แก่ (1) การส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน กับการประเมินรายได้ตามมาตรา 70 ตรี และ (2) การส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน กับการประเมินรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ดังนี้

(1) การส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน กับการประเมินรายได้
ตามมาตรา 70 ตรี

กรณีที่ประมวลรัษฎากรให้ถือการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเป็นการขายในประเทศสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มีบัญญัติเอาไว้ในมาตรา 70 ตรี ดังนี้

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าออกไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติในมาตรา 70 ตรีดังกล่าว เป็นการบัญญัติในทำนองเดียวกันกับมาตรา 40 ทวิในส่วนการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ต่างกันเพียงบุคคลที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 40 ทวิ กำหนดให้เป็น “ผู้ใด” อันหมายความว่าผู้มี

หน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในขณะที่บุคคลที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 70 ตรีกำหนดให้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” นั้นเอง

ในกรณีของมาตรา 70 ตรี มีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังนี้

ประเด็นแรก บุคคลที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 70 ตรี นั้น ได้กำหนดเอาไว้ให้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด” อันหมายความว่าถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล และนิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งก็คือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.2.1 นั้นเอง

ประเด็นที่สอง กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 70 ตรี นั้น พิจารณาว่าเป็นกิจกรรมเดียวกับกรณีตามมาตรา 40 ทวิ ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปคือ มาตรา 70 ตรี ครอบคลุมถึงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่มีลักษณะเฉพาะ 2 กรณี คือ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า และการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่บุคคลใดๆตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการส่งสินค้าดังกล่าวจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่กิจกรรมตามมาตรา 70 ตรี ไม่รวมถึงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเพื่อขาย

ในประเด็นเกี่ยวกับกิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 70 ตรี นั้น มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในกรณีที่กรมสรรพากรถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 70 ตรีอยู่หลายกรณี ดังนี้

- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/4655 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2546 สรุปความได้ว่า “กรณีบริษัทฯ ซื้อมาจากรถยนต์จากผู้ผลิตในประเทศ แล้วส่งออกไปเก็บไว้ที่คลังสินค้าในต่างประเทศเพื่อรอการขายหรือให้เช่าแก่ลูกค้าในต่างประเทศ กรณีดังกล่าวถือเป็นการส่งออกสินค้าของบริษัทฯ ให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศ และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร”

- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/5353 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2546 สรุปความได้ว่า “การที่บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตถุงกอล์ฟและกระเป๋ากีฬาเพื่อ การส่งออกผลิตสินค้าล่วงหน้าและส่งไปเก็บไว้ในโกดังสินค้าซึ่งบริษัทฯ ได้เช่าไว้ในประเทศ สหรัฐอเมริกาเพื่อให้สามารถส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว ทันท่วงทีตามความต้องการของตลาด กรมสรรพากรถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตาม ราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวล รัษฎากร และบริษัทฯ ไม่ต้องนำสินค้าที่เก็บไว้ในโกดังที่ประเทศสหรัฐอเมริกาดังกล่าวมารวมคำนวณ ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวล รัษฎากร”

- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/3341 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2551 สรุปความได้ว่า “การที่บริษัท ซ. ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายสินค้าแผ่นตัวนำ ไฟฟ้า LEADFRAME ในแผงวงจรเบ็ดเสร็จ (IC SEMICONDUCTOR) และอุปกรณ์ทั้งภายในประเทศ และต่างประเทศ เมื่อเดือนมกราคม 2551 บริษัท ต. ซึ่งเป็นสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศของบริษัทฯ ได้ทำสัญญาฝากขายสินค้า (Consignment Agreement) กับ บริษัท ท. เพื่อฝากขายและจัดเก็บดูแล สินค้าให้กับบริษัทฯ ที่คลังสินค้าของบริษัท ท. ในต่างประเทศ เพื่อรอการจัดส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าใน ต่างประเทศ กรมสรรพากรเห็นว่า กรณีบริษัทฯ ได้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยส่งไปเก็บไว้ใน คลังสินค้าของบริษัท ท. ตามสัญญา ฝากขายสินค้านี้ดังกล่าว ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขาย ในประเทศไทย และให้ถือราคาสินค้าตาม ราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ ส่งไปนั้น ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และในการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ ที่เกิดขึ้นจากการส่งออกดังกล่าวในรอบ ระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ใน รอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่จ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 65 แห่ง ประมวลรัษฎากร”

ในขณะเดียวกัน ก็มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในกรณีที่ กรมสรรพากรไม่ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี ดังนี้

- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6204 ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 2549 สรุปความได้ว่า การที่บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการด้านการบริหารจัดการจัดส่ง สินค้า หรือการรวบรวมสินค้าโดยการรับสินค้า หีบบรรจุสินค้าจากลูกค้าหลายรายแล้วจัดส่งสินค้า ให้กับผู้อื่น รวมทั้งการให้บริการด้านการบริหาร การจัดเก็บ รับจ้างบรรจุหีบห่อ รวมทั้งรับขนส่งสินค้า

โดยทางบก ทางทะเล และทางอากาศให้กับผู้ว่าจ้าง ทั้งในและนอกราชอาณาจักร บริษัทฯ อยู่ระหว่างการเจรจากับผู้ประกอบการจากประเทศสหรัฐอเมริกา ("บริษัท A") ซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศต่างๆ รวมทั้งลูกค้าในประเทศไทย บริษัท A มีความประสงค์ที่จะตั้งศูนย์กระจายสินค้า (Regional Hub) ในประเทศไทย โดยสินค้าของบริษัท A จะมาจากแหล่งผลิตในประเทศไทยและประเทศอื่น ปัจจุบันบริษัท A ไม่มีสำนักงาน ลูกค้าหรือผู้ทำการใดๆ ในประเทศไทย ในการขายสินค้าบริษัท A จะเป็นผู้เจรจาติดต่อโดยตรงกับลูกค้าในประเทศต่างๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย เอกสารใบแจ้งหนี้ (Commercial Invoice) และใบเสร็จรับเงิน (Receipt) ทั้งหมดจะออกโดยบริษัท A ให้กับลูกค้าโดยตรง รวมทั้งการชำระค่าสินค้าลูกค้าจะทำการชำระไปยังบริษัท A ส่วนบริษัทฯ จะไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในขั้นตอนเหล่านี้แต่อย่างใด กรมสรรพากรเห็นว่า หากบริษัทฯ นำสินค้าของบริษัท A เข้ามาเก็บไว้ใน บริษัทฯ ซึ่งเป็นศูนย์กระจายสินค้า โดยกรรมสิทธิ์ของสินค้าดังกล่าวเป็นของบริษัท A และ บริษัทฯ จะส่งออกสินค้าให้แก่ลูกค้าของบริษัท A ตามคำสั่งของบริษัท A ส่วนบริษัทฯ จะเป็นผู้นับใบขนสินค้าออกในนามของ บริษัทฯ และบริษัท A จะเรียกเก็บเงินค่าสินค้าจากลูกค้าโดยตรง เนื่องจากสินค้าที่ บริษัทฯ ส่งออกไปต่างประเทศดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท A ซึ่ง บริษัทฯ ไม่มีรายได้จากการส่งสินค้าออกไปขายดังกล่าว แต่มีรายได้จากค่าบริการการรับฝากสินค้าเท่านั้น กรณีดังกล่าวจึงไม่ถือว่า บริษัทฯ ส่งออกสินค้าไปขายในต่างประเทศตาม มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด”

กรณีตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว มีประเด็นที่น่าสนใจเนื่องจากสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีที่ผู้ส่งสินค้าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งออก ไม่ถือเป็นกรณีตามมาตรา 70 ตรี ทั้งนี้ น่าจะเป็นเพราะว่า “ขาย” ตามมาตรา 39 นั้น แม้จะมีความหมายกว้างกว่า “ขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ รวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ และการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ แต่ทุกนิติกรรมที่กล่าวมา ล้วนแต่ต้องมีการโอนสิทธิให้แก่ผู้อื่นทั้งสิ้น ดังนั้น บุคคลที่จะถือว่า มีรายได้จากการ “ขาย” ในทางภาษีเงินได้ จึงต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการโอนสิทธินั้นให้แก่ผู้อื่น กล่าวคือ ต้องมีกรรมสิทธิ์เหนือสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั่นเอง อย่างไรก็ตาม มาตรา 70 ตรี นั้น เพียงแค่ผู้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศมีกรรมสิทธิ์เหนือสินค้าที่ส่งออกไปก็อาจถือเป็นขายอันจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ไม่จำเป็นต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้นจริง ดังเช่นกรณีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/4655, หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/5353 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/3341 ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น กรมสรรพากรถือว่าการที่บริษัทฯ ส่งสินค้าออกไปเก็บไว้ในคลังสินค้าของตนเองในต่างประเทศเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี แม้ว่ายังไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าไปยังบุคคลอื่นเลยก็ตาม

ในกรณีที่การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 70 ตรี ไม่ว่าจะเป็นอย่างใด เพราะผู้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งออก หรือผู้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศไม่ได้ส่งสินค้าให้แก่ผู้รับที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้าและไม่ได้ส่งสินค้าให้แก่บุคคลใดๆตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้านั้น ผู้ส่งสินค้านั้นไม่มีรายได้จากการส่งสินค้านั้นตามหลักทั่วไป และไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าดังกล่าว

นอกจากนี้ กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 70 ตรี นั้น ยังมีประเด็นที่น่าพิจารณาเช่นเดียวกับมาตรา 40 ทวิ ว่า จะครอบคลุมถึงกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน แต่การส่งดังกล่าวมิใช่การขายหรือไม่ เพียงใด

ประเด็นที่สาม ฐานภาษีของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ตรี นั้น ให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น บทบัญญัติในส่วนของการเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมิได้มีการบัญญัตินิยามของคำว่า “ราคาตลาด” เอาไว้อย่างชัดเจน แต่มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ได้ให้ความหมายของ “ราคาตลาด” เอาไว้ ถึงแม้ว่าคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวจะเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เข้าพนักงานสรรพากรใช้ในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษี ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมาย อีกทั้งไม่ได้กำหนดขึ้นเพื่อใช้กับกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่ถือเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี โดยตรง แต่การพิจารณาเรื่อง “ราคาตลาด” ตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวก็จะทำให้เข้าใจถึงแนวทางการกำหนด “ราคาตลาด” ของกรมสรรพากรได้ดียิ่งขึ้น

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 “ราคาตลาด” หมายความว่า “ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตทางการค้า กรณีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน หรือให้กู้ยืมเงิน” ทั้งนี้ คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า “คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยตรง หรือทางอ้อม” กล่าวโดยสรุปก็คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขายสินค้าดังกล่าวให้กับบุคคลภายนอกด้วยราคาเท่าใด ให้ถือราคาที่ขายให้แก่บุคคลภายนอกนั้นเป็นราคาตลาด ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการขายสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศให้แก่บุคคลภายนอกเป็นปกติธุระ การกำหนดราคาตลาดอาจพิจารณาโดยเปรียบเทียบกับราคาขายสินค้าให้แก่บุคคลภายนอก ซึ่งเป็นข้อมูลราคาขายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเอง (Internal Benchmarking) แต่หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มีการขายสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศให้แก่บุคคลภายนอกเป็นปกติธุระ เช่น เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นเพื่อขาย

สินค้าให้แก่กิจการที่เกี่ยวข้องกันเท่านั้น ก็จะต้องมีการอ้างอิงราคาจากผู้ประกอบการอื่นในธุรกิจเดียวกันแทน (Industry Benchmarking)

นอกจากนี้ “ราคาตลาด” ของสินค้าชนิดเดียวกันอาจมีได้หลายราคา ขึ้นอยู่กับการรับภาระค่าใช้จ่ายในการขายของสินค้านั้นๆ เช่น ราคาตลาดของสินค้าหน้าโรงงานผู้ผลิตย่อมต่ำกว่าราคาตลาด ณ คลังสินค้าของผู้ค้าส่ง เพราะโรงงานผู้ผลิตสินค้ามีต้นทุนเฉพาะต้นทุนสินค้า ในขณะที่ผู้ค้าส่งมีทั้งต้นทุนสินค้า และค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าจากโรงงานมายังคลังสินค้าของตน เป็นต้น ดังนั้น “ราคาตลาด” ในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ตรีจะรวมค่าใช้จ่ายในการขายสินค้าหรือไม่ เพียงใดนั้น มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2521 ซึ่งได้กล่าวถึงมาแล้วในหัวข้อ 3.2.1.2 วินิจฉัยว่าเป็นราคาที่ไม่รวมค่าระวางและค่าประกันภัย ซึ่งเทียบเท่ากับราคา F.O.B นั้นเอง

ประเด็นที่สี่ การหักรายจ่ายของกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่ถือเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 70 ตรี ทั้งนี้ ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเสียจากกำไรสุทธิ อันเกิดจากรายได้ หักด้วยรายจ่าย แต่บทบัญญัติมาตรา 70 ทวิ กล่าวถึงเฉพาะรายได้จากการขายสินค้าเท่านั้น มิได้กล่าวถึงประเด็นทางด้านรายจ่าย จึงมีข้อควรพิจารณา 2 ข้อ ได้แก่ (ก) เมื่อถือเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำต้นทุนของสินค้าที่ส่งออกมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้หรือไม่ และ (ข) หากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่ถือเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 70 ตรีนั้นเป็นการให้โดยเสนหา ต้นทุนของสินค้านั้นจะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) หรือไม่

(ก) การหักรายจ่ายในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่ถือเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 70 ตรี ในกรณีทั่วไปนั้น ถึงแม้จะไม่มีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่กล่าวเอาไว้อย่างชัดเจน แต่ก็มีกรณีที่สามารถนำมาใช้พิจารณาได้ ดังนี้

- หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/3341 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2551 สรุปความได้ว่า “การที่ได้ส่งสินค้าไปต่างประเทศเพื่อเก็บไว้ที่คลังสินค้าของตัวแทนตามสัญญาฝากขายนั้นเป็นการขายในประเทศไทยและถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้นตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร และในการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นจากการส่งออกดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร”

ในการพิจารณาเรื่องรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิของกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ หากการส่งสินค้านั้นมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่บุคคลอื่นด้วยผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ย่อมมีรายจ่ายอันเกิดจากต้นทุนของสินค้า ตลอดจนรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเกิดขึ้นแล้วตามเกณฑ์สิทธิ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศดังกล่าวจะถือเป็นขายตามมาตรา 70 ตรีหรือไม่ แต่หากการส่งสินค้านั้นมิได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่บุคคลอื่น เช่น การส่งสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าของตนเองในต่างประเทศหรือการส่งสินค้าให้แก่ตัวแทนในต่างประเทศเพื่อรอการขาย เป็นต้น ย่อมต้องพิจารณาว่าต้นทุนของสินค้าดังกล่าวยังไม่ถือเป็นรายจ่ายในทางภาษีเงินได้ตามเกณฑ์สิทธิ กรณีจึงต้องพิจารณาต่อไปอีกว่า หากการส่งสินค้าดังกล่าว “ถือเป็นการขาย” ตามมาตรา 70 ตรี ต้นทุนของสินค้าและรายจ่ายอื่นๆที่เกิดขึ้นจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้นจะ “ถือเป็นรายจ่าย” ในทางภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งตามแนวพิจารณาในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรข้างต้น ต้นทุนของสินค้าและรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องน่าจะ “ถือเป็นรายจ่าย” ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ เนื่องจากเป็น “รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้”

นอกจากนี้ ยังมีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/5353 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2546 สรุปความได้ว่า “เมื่อถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปต่างประเทศนั้นเป็นการขายในประเทศไทยและถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้นตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่ต้องนำสินค้าที่เก็บไว้ในโกดังที่ประเทศสหรัฐอเมริกาดังกล่าวมารวมคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร” ซึ่งตามหลักการบัญชีทั่วไปนั้น การตัดบัญชีสินค้าออกจากสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก็คือการลงต้นทุนของสินค้าดังกล่าวเป็นต้นทุนขายนั่นเอง

กล่าวโดยสรุปก็คือ ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลส่งสินค้าออกไปต่างประเทศซึ่งถือว่าการขายตามมาตรา 70 ตรี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลย่อมมีสิทธินำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าดังกล่าวอันได้แก่ ต้นทุนของสินค้าและรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้า มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ตามเกณฑ์สิทธิ และไม่ต้องนำสินค้านั้นมาแสดงเป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีอีก

(ข) กรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่ถือเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 70 ตรีนั้นเป็นการให้โดยเสน่หา ในกรณีนี้ พิจารณาว่าเนื้อหาที่แท้จริงของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ คือการให้โดยเสน่หา แต่มีบทบัญญัติมาตรา 70 ตรีกำหนดไว้ให้การส่งสินค้าดังกล่าวเป็นการขาย จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปอีกว่า เมื่อถือเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรีแล้ว จะยังเป็น

การให้โดยเสน่หาตามมาตรา 65 ตรี (3) อยู่อีกหรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้ไม่มีแนววินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรโดยตรง แต่อาจเทียบเคียงกับแนวทางการพิจารณาเรื่องการหักรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า เมื่อถือเป็นการขายตามมาตรา 70 แล้วย่อมนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ในฐานะที่เป็นต้นทุนขาย ไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงเนื้อหาที่แท้จริงของการส่งออกดังกล่าวอีก ดังนั้น ในกรณีนี้ แม้เนื้อหาที่แท้จริงของการส่งออกจะเป็นการให้โดยเสน่หา แต่เมื่อถือเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมมีสิทธินำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งหมดมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ เพราะเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขาย ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) อีก

ในทางกลับกัน หากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้น เข้าลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา แต่การส่งสินค้าดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตที่จะถือเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี เช่น เป็นการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเพื่อให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอื่น ย่อมต้องพิจารณาว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการส่งสินค้าดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนของสินค้า หรือรายจ่ายในการขนส่งสินค้านั้น เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หรือให้โดยเสน่หา ซึ่งต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ตรี (3) นั้นเอง

ตัวอย่างการบันทึกบัญชี งบกำไรขาดทุน และการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชี ให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษี จากกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยส่งสินค้าราคาทุน 600 บาท ออกไปเก็บไว้ที่คลังสินค้าของตนเองในประเทศอังกฤษ บริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท ทั้งนี้ สินค้าดังกล่าวมีราคา F.O.B. 1,000 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือเพื่อส่งออกไปเก็บไว้ที่คลังสินค้าของตนเอง บริษัท ก. จะไม่มีการบันทึกรายการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ เพียงแต่จัดทำบัญชีควบคุมสินค้าอันเป็นเอกสารภายในของบริษัท เพื่อแสดงว่ามีการเปลี่ยนแปลงสถานที่เก็บสินค้าจากในประเทศไปยังคลังสินค้าในประเทศอังกฤษเท่านั้น แต่จะมีการบันทึกบัญชีรายจ่ายในการขนส่งสินค้า ดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง 150

เครดิต เงินสด 150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556

รายได้จากการขายสินค้า	0
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(0)</u>
กำไรขั้นต้น	0
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(150)</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ	(150)

การปรับปรุงกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษีเนื่องจากกรณีดังกล่าว “ถือเป็นการขาย” ตามมาตรา 70 ตรี จะเป็นดังนี้

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชี	(150)
<u>บวก</u> รายได้จากการขาย	1,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย	(600)
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	250

ตัวอย่างที่ 3 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยส่งสินค้าราคาทุน 600 บาท ออกไปให้กับตัวแทนของตนในประเทศอังกฤษเพื่อนำไปใช้ในการตลาดและส่งเสริมการขาย บริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท ทั้งนี้ สินค้าดังกล่าวมีราคา F.O.B. 1,000 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือออกไปให้กับตัวแทนของตนในประเทศอังกฤษเพื่อนำไปใช้ในการตลาดและส่งเสริมการขาย บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

<u>เดบิต</u> รายจ่ายในการส่งเสริมการขาย	600
<u>เครดิต</u> สินค้าคงเหลือ	600
<u>เดบิต</u> ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	150
<u>เครดิต</u> เงินสด	150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556

รายได้จากการขายสินค้า	0
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(0)</u>
กำไรขั้นต้น	0
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(750)</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ	(750)

การปรับปรุงกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษีเนื่องจากกรณีดังกล่าว “ถือเป็นการขาย” ตามมาตรา 70 ตรี จะเป็นดังนี้

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชี	(750)
<u>บวก</u> รายได้จากการขาย	1,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย	(600)
บวก รายจ่ายในการส่งเสริมการขาย	600
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	250

ตัวอย่างที่ 4 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยส่งสินค้าราคาทุน 600 บาท ให้โดยเสนหาค่าแก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันในประเทศอังกฤษ บริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท ทั้งนี้ สินค้าดังกล่าวมีราคา F.O.B. 1,000 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือออกไปให้โดยเสนหาค่าแก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันในประเทศอังกฤษ บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

<u>เดบิต</u>	รายจ่ายอื่น	600
	<u>เครดิต</u> สินค้าคงเหลือ	600
<u>เดบิต</u>	ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	150
	<u>เครดิต</u> เงินสด	150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556

รายได้จากการขายสินค้า	0
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(0)</u>
กำไรขั้นต้น	0
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(750)</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ	(750)

การปรับปรุงกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษีเนื่องจากกรณีดังกล่าว “ถือเป็นการขาย” ตามมาตรา 70 ตรี จะเป็นดังนี้

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชี	(750)
<u>บวก</u> รายได้จากการขาย	1,000
<u>หัก</u> ต้นทุนขาย	(600)
บวก รายจ่ายอื่น	600
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	250

ตัวอย่างที่ 5 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยส่งสินค้าราคาทุน 600 บาท ให้โดยเสนาหาแก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทที่มีได้มีความเกี่ยวข้องกันในประเทศอังกฤษ บริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท ทั้งนี้ สินค้าดังกล่าวมีราคา F.O.B. 1,000 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือออกไปให้โดยเสนาหาแก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทที่มีได้มีความเกี่ยวข้องกันในประเทศอังกฤษ บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

<u>เดบิต</u>	รายจ่ายอื่น	600
	<u>เครดิต</u> สินค้าคงเหลือ	600
<u>เดบิต</u>	ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	150
	<u>เครดิต</u> เงินสด	150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556

รายได้จากการขายสินค้า	0
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(0)</u>
กำไรขั้นต้น	0
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(750)</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ	(750)

การปรับปรุงกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษีเนื่องจากกรณีดังกล่าว “ถือเป็นการขาย” ตามมาตรา 70 ตรี จะเป็นดังนี้

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชี	(750)
<u>บวก</u> รายจ่ายอันเป็นการให้โดยเสนาหา	750

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี

0

(2) การส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน กับการประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

“ มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน”

จากบทบัญญัติดังกล่าว มีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังนี้

ประเด็นแรก บุคคลที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) เป็นบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 3 ส่วน 3 อันเป็นเรื่อง การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และกล่าวถึงเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเฉพาะ ดังนั้น บุคคลที่อยู่ในขอบเขตของมาตรานี้จึงหมายถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิเท่านั้น กล่าวคือ ไม่รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่างๆตามมาตรา 67 และไม่รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 เพราะบุคคลดังกล่าวมิได้เสียภาษีจากกำไรสุทธินั่นเอง

ประเด็นที่สอง กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตของมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น กล่าวถึง การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน แต่ในที่นี้จะพิจารณาถึงเฉพาะกรณีการโอนทรัพย์สินเท่านั้น ซึ่งมาตรา 65 ทวิ (4) ได้กล่าวถึงการโอนทรัพย์สินใน 2 กรณี คือ (ก) การโอนโดยไม่มีค่าตอบแทน และ (ข) การโอนโดยมีค่าตอบแทน แต่ค่าตอบแทนนั้นต่ำกว่าราคาตลาด อย่างไรก็ตาม ประเด็นหลักของกิจกรรมตามมาตรานี้ คือ จะต้องมีการโอนทรัพย์สิน ดังนั้น จึงต้องมีบุคคลอื่นเป็นผู้รับโอนทรัพย์สินนั้นด้วย จึงจะเข้ากรณีตามมาตรา 65 ทวิ (4) ทั้งนี้ ไม่ว่าการโอนทรัพย์สินนั้นจะเป็น การโอนไปยังผู้รับที่อยู่ในประเทศไทย หรือในต่างประเทศก็ตาม

ประเด็นที่สาม ฐานภาษีของการโอนทรัพย์สินตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น ให้ถือตามราคาตลาดในวันที่โอน ซึ่ง “ราคาตลาด” ตามมาตรา 65 ทวิ (4) นี้ มีกำหนดเอาไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ว่าหมายความว่าถึง “ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตทางการค้า กรณีการโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน หรือให้กู้ยืมเงิน” ตามที่ได้กล่าวมาแล้วนั่นเอง ทั้งนี้ “ราคาตลาด” ของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้น ควรใช้ราคา F.O.B. ซึ่งเป็นราคาที่ไม่รวมค่าระวางและค่าเบี้ยประกันภัยในทำนองเดียวกันกับ “ราคาตลาด” ตามมาตรา 70 ทรี นั้นเอง

ประเด็นที่สี่ การหักรายจ่ายของการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดนั้น มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้กล่าวเอาไว้โดยเฉพาะแต่สามารถพิจารณาโดยอาศัย “เกณฑ์สิทธิ” ได้ในทำนองเดียวกับกรณีตามมาตรา 70 ทรี กล่าวคือเมื่อมีการโอนทรัพย์สินให้แก่บุคคลอื่น ต้นทุนของทรัพย์สินที่โอนและรายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการโอนย่อมถือเป็นรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิแล้ว ไม่ว่าผู้โอนจะได้รับค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สินหรือไม่ก็ตาม ผู้โอนจึงมีสิทธินำรายจ่ายทั้งสิ้นมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้

ส่วนในกรณีว่ารายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเสน่หา ซึ่งเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (3) หรือไม่นั้น เนื่องจากการโอนทรัพย์สินที่ต้องด้วยกรณีตามมาตรา 65 ทวิ (4) มี 2 กรณี คือ การโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน และการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด การพิจารณาเรื่องรายจ่ายต้องห้ามจึงต้องแยกพิจารณาเป็น 2 กรณีเช่นเดียวกัน

ในส่วนของการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดนั้น เมื่อเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทน ย่อมไม่เป็นการให้โดยเสน่หาในตัว ดังนั้น รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินนี้จึงไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (3)

สำหรับการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน หากพิจารณาว่าเป็นการให้โดยเสน่หา รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินนั้นก็จะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (3) แต่หากพิจารณาว่ามีใช่การให้โดยเสน่หา ทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินนั้นย่อมไม่ป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (3)

ตัวอย่างการบันทึกบัญชี งบกำไรขาดทุน และการปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชี ให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษี จากกรณีการส่งโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

ตัวอย่างที่ 6 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยโอนสินค้าราคาทุน 600 บาท ให้แก่บริษัท A ในประเทศอังกฤษโดยไม่มีค่าตอบแทน บริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท ทั้งนี้ สินค้าดังกล่าวมีราคา F.O.B. 1,000 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือออกไปให้แก่บริษัท A โดยไม่มีค่าตอบแทน บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

<u>เดบิต</u>	รายจ่ายอื่น	600
	<u>เครดิต</u> สินค้าคงเหลือ	600
<u>เดบิต</u>	ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	150
	<u>เครดิต</u> เงินสด	150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556

รายได้จากการขายสินค้า	0
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(0)</u>
กำไรขั้นต้น	0
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(750)</u>
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ	(750)

การปรับปรุงกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษีเนื่องจากการประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) จะเป็นดังนี้

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชี	(750)
<u>บวก</u> ค่าตอบแทนตามราคาตลาด	1,000
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	250

ตัวอย่างที่ 7 บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยโอนสินค้าราคาทุน 600 บาท ให้แก่บริษัท A ในประเทศอังกฤษโดยคิดค่าตอบแทน 800 บาท บริษัท ก. มีค่าใช้จ่ายในการขนส่งสินค้าถึงท่าเรือทั้งสิ้น 150 บาท ทั้งนี้ สินค้าดังกล่าวมีราคา F.O.B. 1,000 บาท

ในวันที่บริษัท ก. ขนส่งสินค้าลงเรือออกไปให้แก่บริษัท A โดยไม่มีค่าตอบแทน บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

<u>เดบิต</u> ลูกหนี้การค้า – บริษัท A	800
<u>เครดิต</u> รายได้จากการขาย	800
<u>เดบิต</u> รายจ่ายอื่น	600
<u>เครดิต</u> สินค้าคงเหลือ	600
<u>เดบิต</u> ค่าใช้จ่ายในการขนส่ง	150
<u>เครดิต</u> เงินสด	150

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชี และการแสดงรายการในงบกำไรขาดทุนของบริษัท ก. จะแสดงดังต่อไปนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2556	
รายได้จากการขายสินค้า	800
<u>หัก</u> ต้นทุนขายสินค้า	<u>(600)</u>
กำไรขั้นต้น	200
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	<u>(150)</u>

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิ 50

การปรับปรุงกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษีเนื่องจากการประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) จะเป็นดังนี้

กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชี	50
<u>บวก</u> การประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาด	200
กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	250

3.2.3 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักทั่วไปนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องมีเงินได้เกิดขึ้นก่อน จึงจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ต้องเสียภาษีจากกิจกรรมบางอย่าง แม้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีได้มีเงินได้เกิดขึ้นเลยก็ตาม ถือเป็นข้อยกเว้นของหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งกรณีที่สำคัญของข้อยกเว้นนี้ก็คือ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามที่ได้กล่าวมาแล้ว อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามข้อยกเว้นนี้อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี อีกทั้งไม่เหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจในปัจจุบันซึ่งผู้ประกอบการอาจมีความจำเป็นในการส่งสินค้าดังกล่าวออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ดังนั้น ในการประเมินรายได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนจึงมีการกำหนดข้อยกเว้นของข้อยกเว้นเอาไว้ หากการส่งออกดังกล่าวเข้ากรณีตามข้อยกเว้นของข้อยกเว้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ก็จะต้องเสียภาษีจากการส่งออกนั้นๆ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.1 และหัวข้อ 3.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนอาจต้องเสียภาษีจากการส่งออกนั้นตามมาตรา 40 ทวิ ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนอาจต้องเสียภาษีจากการส่งออกนั้นตามมาตรา 70 ทรี หรือมาตรา 65 ทวิ (4) ก็ได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากเนื้อหาของบทบัญญัติทั้งสามแล้ว ปรากฏว่า ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติข้อยกเว้นตามมาตรา 40 ทวิ กับมาตรา 70 ทรี โดยใช้ถ้อยคำเหมือนกัน และบัญญัติข้อยกเว้นตามมาตรา 65 ทวิ (4) ด้วยถ้อยคำที่แตกต่างออกไป ดังนั้น การอธิบายในส่วนนี้จึงแยกออกเป็น 2 หัวข้อย่อย ได้แก่ 3.2.3.1 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตาม

มาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี และ 3.2.3.2 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 65 ทวิ (4)

3.2.3.1 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี

บทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี กำหนดข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเอาไว้ ดังนี้

“ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

1. เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
2. เป็นของผ่านแดน
3. เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร หรือ
4. เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร”

ในส่วนนี้จึงอธิบายรายละเอียดของกรณีข้อยกเว้นต่างๆตามมาตรา มาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี ออกเป็น 5 กรณี ดังต่อไปนี้

3.2.3.1.1 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1)

ในการดำเนินธุรกิจปัจจุบัน ผู้ประกอบการจำเป็นต้องใช้กลยุทธ์ทางการตลาดที่หลากหลายเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันในภาวะที่ตลาดมีการแข่งขันสูง การให้สินค้าตัวอย่างแก่ลูกค้าก็เป็นกลยุทธ์ทางการตลาดที่สำคัญอย่างหนึ่งซึ่งผู้ประกอบการในธุรกิจจำหน่ายสินค้านิยมใช้ ถึงแม้ว่าผู้ประกอบการจะไม่ได้รับค่าตอบแทนโดยตรงจากการให้สินค้าตัวอย่าง แต่ก็จะได้รับค่าตอบแทนทางอ้อมจากยอดขายที่เพิ่มขึ้นในอนาคตนั่นเอง

ในกรณีของ “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะ” ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1) นั้น ไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรให้คำ

นิยามหรือคำจำกัดความเอาไว้ มีเพียงแนววินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 146/2553 ดังนี้

“โจทก์ประกอบกิจการผลิตเพื่อส่งออกตามคำสั่งซื้อสินค้าประเภท จิวเวลรี่ ตัวเรือนทำจากทองคำ 18K ประดับเพชรและพลอยแท้ เช่น แหวน สร้อย กำไล ต่างหู และจี้ โดยส่งออกไปยังประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศในแถบทวีปยุโรปและเอเชีย รายได้หลักของโจทก์มาจากการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ และมีการส่งสินค้าออกไปเพื่อแสดงในงานแสดงสินค้าในต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา สวิสเซอร์แลนด์ และแคนาดา เป็นต้น สินค้าที่ส่งออกไปแสดงในงานแสดงสินค้าในต่างประเทศ จะไม่มีการส่งกลับมายังประเทศไทย แต่จะให้ Gemstar Export Trading Company Limited (“GEMSTAR”) ในประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นนายหน้าในการขายสินค้าเป็นผู้ดูแลเก็บรักษาไว้ โดยขั้นตอนการส่งออกสินค้าไปแสดงในต่างประเทศ โจทก์ส่งออกไปตาม Invoice ระบุชื่อผู้รับเป็นบริษัท ซ. จำกัด หรือ M ชื่องานที่นำสินค้าไปแสดง เลขที่บูธ และระบุว่าเป็นสินค้าประเภท For Show หรือ Consignment โดยสินค้านี้ตั้งชื่อว่า M เป็นผู้ผ่านพิธีการออกสินค้าในต่างประเทศ และส่งสินค้าให้กับนาย C ซึ่งมีฐานะเป็นพนักงานของโจทก์เพื่อนำสินค้าไปออกงานแสดงสินค้า เมื่องานเสร็จสิ้นก็จะนำสินค้าตัวอย่างส่งให้กับ GEMSTAR ที่ประเทศอังกฤษ เพื่อเก็บรักษาสินค้าที่นำไปแสดงทั้งหมด และเป็นผู้ติดต่อนำสินค้านี้ไปเสนอขายให้กับลูกค้าในต่างประเทศ สินค้าจะไม่ส่งกลับมายังประเทศไทย โจทก์จึงเห็นว่า การส่งสินค้าตัวอย่างของโจทก์ไม่ถือเป็นการขายสินค้าในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ตรี เนื่องจากโจทก์ได้ส่งสินค้าตัวอย่างไปแสดงในงานแสดงสินค้าที่จัดขึ้นในต่างประเทศ เพื่อให้ลูกค้าได้พิจารณาจากตัวอย่างสินค้าจริงก่อนที่จะตัดสินใจซื้อ ซึ่งเป็นการนำสินค้าตัวอย่างไปเสนอให้แก่ลูกค้าโดยตรงเพื่อให้ลูกค้าพิจารณาและสั่งซื้อสินค้านี้ตั้งชื่อว่า สินค้าตัวอย่างที่นำไปแสดงในงานแสดงที่ต่าง ๆ นั้น เมื่อสิ้นสุดงานแสดงแล้วก็จะนำไปเก็บรักษาไว้ที่ GEMSTAR และเมื่อลูกค้าสั่งซื้อสินค้า โจทก์ก็จะจัดทำสินค้าตามคำสั่งซื้อส่งให้แก่ลูกค้า เมื่อได้รับเงินค่าสินค้าก็จะนำมาลงบัญชีเป็นรายได้และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และนำส่งภาษีขายในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยถูกต้อง สินค้าที่โจทก์ส่งไปเป็นตัวอย่างในงานแสดงต่าง ๆ ปัจจุบันก็ยังมีการเก็บรักษาไว้ที่ GEMSTAR ทุกรายการ กรณีของโจทก์จึงมิใช่การขายในประเทศตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

จำเลยเห็นว่า รายได้ของโจทก์เกิดจากการส่งสินค้าออกไปขายในต่างประเทศในลักษณะเป็นการเสนอขาย โดยโจทก์จะส่งสินค้าไปแสดงในงานแสดงสินค้าที่ต่างประเทศเพื่อให้ลูกค้าที่สนใจเลือกชมรูปแบบและคุณภาพของงานสินค้าที่ส่งออกไปแสดงจะระบุเป็นสินค้าประเภท FOR SHOW หรือ CONSIGNMENT ไม่มีการส่งกลับประเทศไทย โดยจะส่งให้แก่ GEMSTAR ซึ่งโจทก์ได้ทำสัญญาแต่งตั้งให้เป็นนายหน้า สถานประกอบการตั้งอยู่ที่ Temple House

20 Holywell Row London EC 2A 4JB United Kingdom เป็นผู้ดูแลและเก็บรักษาสินค้าที่นำไปแสดงทั้งหมด รวมทั้งการเสนอขายให้แก่ลูกค้าทั้งกลุ่มเดิมและกลุ่มใหม่ ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินค้าที่ส่งออกไปดังกล่าวโจทก์จะบันทึกเป็นสินค้าตัวอย่างและมีได้ลงรายการตัดสินค้าออกจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเป็นการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศให้แก่ตัวแทนหรือลูกจ้างและถือว่าเป็นการขายในประเทศไทยโดยให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปดังกล่าวตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร มิใช่การส่งออกไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะตามมาตรา 70 ตรี (1) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงต้องนำมูลค่าสินค้านี้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากคำฟ้องของโจทก์และคำให้การของจำเลยเห็นได้ว่า โจทก์และจำเลยตีความหมายของคำว่า “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่าง” นั้นแตกต่างกัน โดยโจทก์เห็นว่าของที่ส่งออกนั้นเป็นสินค้าตัวอย่างถึงแม้สินค้านั้นจะไม่มีการนำกลับเข้ามาในประเทศไทยอีกก็ตาม สินค้าดังกล่าวก็ยังคงเป็นสินค้าตัวอย่างที่ได้รับยกเว้นไม่ให้ถือเป็นการขายในประเทศไทยตามมาตรา 70 ตรี (1) แต่จำเลยกลับเห็นว่าสินค้านั้นเป็นสินค้าที่ส่งออกไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้แก่โจทก์และสินค้านั้นแม้จะเป็นสินค้าตัวอย่าง แต่ก็ไม่มีการนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในประเทศไทยจึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 70 ตรี (1) ที่ไม่ถือว่าเป็นการขายในประเทศไทย โจทก์ต้องนำมูลค่าของสินค้าตัวอย่างนั้นตามราคาตลาดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งออกสินค้านั้น

ศาลภาษีอากรกลางได้ตัดสินในประเด็นนี้ไว้ว่า การส่งสินค้าตัวอย่างไปต่างประเทศของโจทก์ไม่ถือเป็นการขายสินค้าในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ตรี เนื่องจากโจทก์ประกอบกิจการผลิตสินค้าประเภทอัญมณีและส่งออกขายต่างประเทศตามคำสั่งซื้อของลูกค้า โจทก์มีกลยุทธ์ทางการตลาดที่สำคัญ คือ การส่งสินค้าตัวอย่างไปแสดงในงานแสดงสินค้าในต่างประเทศในนามของโจทก์เพื่อให้ลูกค้าได้พิจารณาจากตัวอย่างสินค้าจริงก่อนที่จะตัดสินใจซื้อ รวมถึงการนำสินค้าตัวอย่างไปเสนอให้แก่ลูกค้าโดยตรงเพื่อให้ลูกค้าพิจารณาและสั่งซื้อ โดยที่สินค้าอัญมณีมีความสวยงามอยู่ในตัวสินค้า สามารถดึงดูดความสนใจแต่ผู้พบเห็นเมื่อได้สัมผัสแตกต่างจากการพิจารณาสินค้าจากภาพถ่าย สำหรับขั้นตอนการส่งสินค้าตัวอย่างไปต่างประเทศนั้นมีวิธีปฏิบัติ 2 วิธี คือ กรณีที่ 1. โจทก์ส่งสินค้าตัวอย่างไปต่างประเทศตามใบกำกับสินค้า (Invoice) ระบุชื่อโจทก์เป็นผู้ส่งออกไปยัง MOUVANCE SA ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ให้นำสินค้าตัวอย่างไปขึ้นทะเบียนออกหนังสือรับรองและค้ำประกันสินค้าตัวอย่าง (CARNET) ที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ใบกำกับสินค้าจะระบุว่า “NO PAYMENT (FOR SHOW)” เหตุที่ต้องส่งสินค้าไปที่ MOUVANCE SA เนื่องจากการค้ำประกันสินค้า (CARNET) ที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะคิด

ค่าธรรมเนียมต่ำกว่าประเทศอื่นเมื่อมีการออกหนังสือค้ำประกันสินค้า (CARNET) แล้ว โจทก์ก็สามารถนำสินค้าเข้าไปในประเทศอื่นที่เป็นสมาชิกของ CARNET ซึ่งมีกว่า 100 ประเทศได้ เพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าและจัดแสดงโดยไม่ต้องจ่ายเงินค้ำประกันสินค้าอีก เมื่อ MOUVANCE SA ทำการค้ำประกันสินค้าเรียบร้อยแล้วก็จะส่งสินค้าให้แก่ นาย Cedric Garnier ซึ่งเป็นพนักงานของโจทก์เพื่อนำสินค้าไปออกแสดง และเมื่อการแสดงสินค้าเสร็จสิ้นแล้วก็จะมีการส่งสินค้าตัวอย่างกลับไปให้แก่ GEMSTAR ที่ประเทศอังกฤษซึ่งเป็นตัวแทนทางการค้าของโจทก์ให้เป็นผู้ดูแลและเก็บรักษาต่อไป โดยจะมีการทำลักษณะนี้ไปอย่างต่อเนื่องสำหรับงานแสดงต่างๆ กรณีที่ 2. โจทก์ส่งสินค้าตัวอย่างออกไปต่างประเทศโดยใบกำกับสินค้า (Invoice) ระบุชื่อโจทก์เป็นผู้ส่งออกไปยังประเทศที่ต้องการนำสินค้าไปจัดแสดง เช่น ประเทศอิตาลี สหรัฐอเมริกา เป็นต้น และกรณีนี้จะระบุชื่อผู้รับสินค้าตามใบกำกับสินค้าเป็นชื่อโจทก์เอง คือ “SOFRAGEM” ซึ่งจะมีการระบุรายละเอียดสถานที่ส่งสินค้า ชื่องาน เลขที่บูธ ชื่อผู้รับสินค้าซึ่งเป็นพนักงานของโจทก์ คือนาย Cedric Garnier หรือกรรมการผู้จัดการ คือ Patrick Saliou หลังจากนำสินค้าไปจัดแสดงเสร็จสิ้นแล้วก็จะถูกส่งไปที่ MOUVANCE SA เพื่อทำการค้ำประกันสินค้า (CARNET) ที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ในลักษณะเดียวกัน เหตุที่ไม่ได้ส่งสินค้าไปทำการค้ำประกันสินค้านำไปจัดแสดงตามวิธีที่ 1. เนื่องจากสินค้าได้ผลิตเสร็จแล้วแต่มีระยะเวลาเหลือไม่เพียงพอที่จะส่งไปดำเนินการดังกล่าวก่อนนำไปจัดแสดง หลังจาก MOUVANCE SA ทำการค้ำประกันสินค้าเรียบร้อยแล้วก็จะส่งสินค้าให้แก่ GEMSTAR ที่ประเทศอังกฤษซึ่งเป็นตัวแทนทางการค้าของโจทก์เป็นผู้ดูแลและเก็บรักษาต่อไป หากมีการจัดแสดงสินค้าที่ประเทศอื่นหรือกรณีที่พนักงานต้องการนำสินค้าตัวอย่างไปเสนอขายแก่ลูกค้า นาย Cedric Garnier ก็จะไปรับสินค้าตัวอย่างจาก GEMSTAR เพื่อนำไปแสดงในงานแสดงสินค้าหรือเพื่อเป็นตัวอย่างในการเสนอขายแก่ลูกค้า จากนั้นก็จะนำกลับไปเก็บรักษาที่ GEMSTAR ในลักษณะเดียวกับวิธีที่ 1.

กรณีที่โจทก์ขายสินค้าในต่างประเทศ (ไม่ใช่การส่งออกสินค้าตัวอย่าง) เมื่อโจทก์ได้รับคำสั่งซื้อและจัดทำสินค้าตามคำสั่งซื้อของลูกค้าซึ่งเลือกรูปแบบจากสินค้าตัวอย่างที่โจทก์แสดงแก่ลูกค้า เช่น แหวนรหัส BGW 4393 D จะตรงกับใบนำส่งและขายสินค้าให้แก่ลูกค้า เมื่อได้รับเงินค่าสินค้าแล้วโจทก์ก็จะนำมาลงบัญชีเป็นรายได้และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและนำส่งภาษีขายในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นอกจากนี้ยังมีการขายสินค้าย่อยๆ อื่นๆ อีกหลายรายการซึ่งจะมีการส่งไปให้แก่ลูกค้าในลักษณะเดียวกัน เมื่อได้รับเงินค่าสินค้าก็จะนำมาลงบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและนำส่งภาษีขายในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน โจทก์ได้ส่งสินค้าตัวอย่างให้ GEMSTAR เป็นผู้เก็บรักษาโดยแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนทางการค้า สินค้าตัวอย่างทุกรายการยังคงเก็บรักษาให้อยู่ที่ GEMSTAR จนถึงปัจจุบัน เนื่องจากการค้ำประกันสินค้า (CARNET) จะต้องมีการตรวจสอบความมีอยู่ของสินค้าจากหอการค้า FRIBOURG ใบทุกๆ ปีเพื่อจ่ายค่าธรรมเนียมการค้ำประกันให้แก่หอการค้า FRIBOURG โดย MOUVANCE SA จะเป็นผู้จัดทำ

รายงานเพื่อให้หอการค้า FRIBOURG รับรองและตรวจสอบสินค้าเพื่อจ่ายค่าธรรมเนียมในแต่ละปี และ MOUVANCE SA ก็จัดส่งรายงานการตรวจนับยืนยันสินค้าที่ค้าประกันและรับรองการค้าประกันโดยหอการค้า FRIBOURG มายังโจทก์เพื่อให้ชำระค่าธรรมเนียมในแต่ละปี สินค้าที่ยังคงเก็บรักษาไว้ที่ GEMSTAR เช่น แหวนรหัส BG W 4295 D ใบกำกับสินค้าเลขที่ 083/EX/2002 ลงวันที่ 26/2/2002 โดยเก็บรักษาไว้ตามหนังสือรับรองการค้าประกันสินค้า (CARNET) ในปี 2448 ถึง 2550 นอกจากนี้ยังมีสินค้ายารายการอื่นๆอีกที่ยังคงเก็บรักษาไว้ที่ GEMSTAR สินค้าตัวอย่างที่ส่งออกไปต่างประเทศเพื่อนำไปแสดงในงานแสดงสินค้าหรือนำเสนอแก่ลูกค้าจึงยังคงมีอยู่เพราะเป็นสินค้าตัวอย่าง โดยมีการตรวจสอบรับรองความมีอยู่จากหอการค้า FRIBOURG และมีการจ่ายค่าธรรมเนียมค้าประกันสินค้า (CARNET) ในทุกปี กรณีของโจทก์จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการส่งสินค้าตัวอย่างแต่ละประเภท โจทก์จะส่งเพียง 1 ถึง 2 ชิ้น และเนื่องจากเป็นสินค้าอัญมณีและสีของอัญมณีมีความแตกต่างกันจึงจำเป็นต้องส่งไปให้ลูกค้าพิจารณาเป็นตัวอย่าง เพราะความแตกต่างของสีอัญมณีเมื่อเข้าตัวเรือนแล้วจะมีความสวยงามแตกต่างกัน สินค้าตัวอย่างส่วนใหญ่โจทก์ก็ยังคงให้เป็นสินค้าตัวอย่างสำหรับนำเสนอต่อลูกค้าอยู่สำหรับสินค้าตัวอย่างที่ล้ำสมัยและไม่สามารถนำเสนอต่อลูกค้าได้แล้ว โจทก์ก็จะพิจารณาถึงความเหมาะสมในเรื่องค่าใช้จ่ายในการนำสินค้ากลับคืนมาหรืออาจจะทำการขายไปในต่างประเทศ เหตุที่ไม่ส่งสินค้าตัวอย่างที่ล้ำสมัยกลับคืนมายังประเทศไทยเนื่องจากรูปแบบของสินค้าของโจทก์ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์อัญมณีที่ออกแบบและผลิตขึ้นเพื่อกลุ่มลูกค้าในประเทศ อีกทั้งโจทก์ประกอบกิจการผลิตสินค้าโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการส่งออกสินค้าเท่านั้น การส่งสินค้ากลับมายังประเทศไทย จึงไม่เกิดประโยชน์และไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการของโจทก์ อีกทั้งการนำสินค้าไปเป็นตัวอย่างในต่างประเทศเป็นผลให้โจทก์ได้รับคำสั่งซื้อเป็นจำนวนมาก ซึ่งนับว่าโจทก์ได้ใช้สินค้าตัวอย่างนั้นคุ้มค่าแล้ว สินค้าตัวอย่างที่ล้ำสมัย โจทก์จึงได้ขายไปในราคาตลาดซึ่งอาจต่ำกว่าราคาทุนหรือสูงกว่าราคาทุนแล้วแต่กรณี สำหรับสินค้าที่ล้ำสมัยบางรายการที่โจทก์ขายไปก็ได้นำมาบันทึกเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม”

จากกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นกลางข้างต้น มีประเด็นที่น่าสนใจ ดังนี้

ประเด็นแรก ของตัวอย่างในกรณีนี้ คือ ของที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้เป็นตัวอย่างในกิจการของตนเอง กล่าวคือ เป็นของตัวอย่างที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิไว้ให้ลูกค้าพิจารณาหรือทดลองใช้โดยมิได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในของตัวอย่างนั้นให้แก่ผู้อื่น เช่น ในธุรกิจจำหน่ายมือถือจะมีโทรศัพท์ตัวอย่างในแต่ละรุ่นให้ลูกค้าทดลองใช้งาน หรือในธุรกิจรถยนต์จะมีรถยนต์ตัวอย่างให้ลูกค้าทดลองขับก่อนตัดสินใจซื้อ เป็นต้น ดังนั้น จึงมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่า หากผู้มีหน้าที่เสียภาษี

โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งออกให้แก่ลูกค้าเพื่อทดลองใช้ กรณีจะถือเป็นของตัวอย่างที่ไม่ต้องถือเป็น การขายในประเทศไทยตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (1) หรือไม่

ประเด็นที่สอง ของตัวอย่างในกรณีนี้ เป็นสินค้าคงรูปที่ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีสามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าที่อยู่ในต่างประเทศได้จากการค้าประกันสินค้า (CARNET) และการตรวจสอบความมีอยู่ของสินค้าจากหอการค้า FRIBOURG ในทุกๆปี จึงมีปัญหาที่ต้อง พิจารณาว่า หากสินค้าที่ส่งออกไปให้แก่ลูกค้าเพื่อทดลองใช้นั้นเป็นสินค้าสิ้นเปลือง หรือผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีไม่สามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าที่อยู่ในต่างประเทศได้กรณีจะถือเป็นของตัวอย่างที่ไม่ต้อง ถือเป็น การขายในประเทศไทยตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (1) หรือไม่

ประเด็นที่สาม ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า แม้ของตัวอย่างจะ ไม่ได้ส่งกลับคืนมายังประเทศไทย เนื่องจากการส่งสินค้ากลับมายังประเทศไทยจึงไม่เกิดประโยชน์ และไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ก็ถือเป็นของตัวอย่างตามมาตรา 40 ทวิ วรรค สอง (1) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (1) แล้ว ซึ่งในกรณีนี้ พิจารณาว่า บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวมิได้กำหนดให้ของที่ส่งออกไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะนั้นต้องส่งกลับมายังประเทศไทย แต่ ถ้อยคำในคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาว่า หากจะไม่ส่งของตัวอย่างกลับมา ยังประเทศไทย จะต้องมีเหตุอันสมควรหรือไม่ อย่างไร

แม้ประมวลรัษฎากรจะมีได้มีการกำหนดคำจำกัดความของ “ของ ตัวอย่าง” เอาไว้ แต่หากถือเป็น “ของตัวอย่าง” แล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ก็ไม่ต้องนำราคาตลาด ของ “ของตัวอย่าง” นั้นมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ดังเช่นในกรณีตาม หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ที่ กค 0811/7715 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2543 ซึ่งได้กล่าวไว้ ว่า “กรณีบริษัทส่งสินค้าไปเป็นตัวอย่างให้แก่ลูกค้าโดยไม่คิดมูลค่าเพื่อส่งเสริมการขายของบริษัท ไม่ ว่าลูกค้าดังกล่าวจะเป็นลูกค้าในประเทศ หรือต่างประเทศ ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าใน ประเทศ บริษัทไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าที่ส่งไปเป็นตัวอย่างมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทมีสิทธินำมูลค่าของสินค้าตัวอย่างตามราคา ต้นทุนไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (13) แห่งประมวล รัษฎากร”

3.2.3.1.2 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่ส่งไปเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ตริ วรรคสอง (1) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ตริ วรรคสอง (1) นั้น จะกำหนดให้การส่ง “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะ” ออกไปต่างประเทศ ไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทยแล้ว ยังกำหนดให้การส่ง “ของที่ส่งไปเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ” ออกไปต่างประเทศ ไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทยอีกด้วย

ในทำนองเดียวกับ “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะ” ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดนิยามของ “การวิจัย” เอาไว้อย่างชัดเจน อีกทั้งยังไม่มีกรณีศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา คำพิพากษาศาลฎีกาชั้นกลาง หรือหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับกรณีดังกล่าวเพื่อใช้เป็นแนวทางในการกำหนดขอบเขตของ “การวิจัย” ตามมาตราทั้งสองนี้ได้ อย่างไรก็ตาม “การวิจัย” โดยทั่วไปจะหมายความถึง “การค้นคว้าเพื่อหาข้อมูลอย่างถี่ถ้วนตามหลักวิชา กระบวนการแสวงหาความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องในสิ่งที่ต้องการศึกษา มีการเก็บรวบรวมข้อมูล การจัดระเบียบ ข้อมูล การวิเคราะห์และการตีความหมายผลที่ได้จากการวิเคราะห์ ทั้งนี้เพื่อให้ได้มาซึ่งคำตอบอันถูกต้อง”

การจำแนกประเภทของการวิจัยสามารถจัดทำได้หลายลักษณะ ขึ้นอยู่กับผู้จำแนกว่าจะอาศัยเกณฑ์หรือหลักการใดในการจำแนก ซึ่งแนวทางในการจัดจำแนกตามเกณฑ์ต่างๆ มีดังนี้

(1) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามประโยชน์ของการนำผลไปใช้ ได้แก่ การวิจัยพื้นฐานหรือการวิจัยบริสุทธิ์ (Basic or Pure Research), การวิจัยประยุกต์ (Applied Research) และการวิจัยเชิงปฏิบัติการ (Action Research)

(2) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามวัตถุประสงค์และวิธีการเสนอข้อมูล ได้แก่ การวิจัยขั้นสำรวจ (Exploratory Research), การวิจัยเชิงบรรยาย (Descriptive Research), การวิจัยเชิงอธิบาย (Explanatory Research), การวิจัยเชิงคาดคะเน (Predictive Research) และการวิจัยเชิงวินิจฉัย (Diagnostic Research)

(3) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามความสามารถในการควบคุมตัวแปร ได้แก่ การวิจัยเชิงทดลอง (Experimental Research), การวิจัยเชิงกึ่งทดลอง (Quasi Experimental Research) และการวิจัยเชิงธรรมชาติ (Naturalistic Research)

(4) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามระเบียบวิธีการวิจัย ได้แก่ การวิจัยเชิงประวัติศาสตร์ (Historical Research), การวิจัยเชิงบรรยาย (Descriptive Research), และการวิจัยเชิงทดลอง (Experimental Research)

(5) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามระเบียบวิธีการวิจัย ทั่วไป ได้แก่ การวิจัยเชิงทดลอง (Experimental Research), การวิจัยเชิงประวัติศาสตร์ (historical research), การวิจัยเชิงย้อนรอย (Expost Facto Research), การวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research), การวิจัยเชิงชาติพันธุ์วรรณา (Ethnographic Research) และการวิจัยเชิงประเมินผล (Evaluative Research)

(6) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามลักษณะของข้อมูล ได้แก่ การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) และการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research)

(7) ประเภทของการวิจัย แบ่งตามสาขาวิชาการต่างๆ ของ สภาวิจัยแห่งชาติซึ่งครอบคลุมกลุ่มวิชาการต่างๆ ได้แก่ สาขาวิทยาศาสตร์กายภาพและคณิตศาสตร์, สาขาวิทยาศาสตร์การแพทย์, สาขาวิทยาศาสตร์เคมีและเภสัช, สาขาเกษตรศาสตร์และชีววิทยา, สาขาวิศวกรรมศาสตร์และอุตสาหกรรมวิจัย, สาขาปรัชญา, สาขานิติศาสตร์, สาขารัฐศาสตร์และรัฐประศาสนศาสตร์, สาขาเศรษฐศาสตร์, สาขาสังคมวิทยา, สาขาเทคโนโลยีสารสนเทศและนิเทศศาสตร์ และสาขาการศึกษา

3.2.3.1.3 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของผ่านแดนตาม มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ในการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้น หากเข้ากรณีตามมาตรา 40 ทวิ หรือมาตรา 70 ทรี กล่าวคือ เป็นการส่งสินค้าออกไปให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดหรือ ส่งออกไปต่างประเทศตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด ก็จะต้องถือว่าผู้ส่งสินค้าออกไปนั้นมี รายได้จากการขาย แต่ในบางกรณี สินค้าที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ส่งออกไปต่างประเทศนั้น อาจมิใช่ สินค้าที่อยู่ในราชอาณาจักรมาแต่ต้น เพียงแต่ผ่านเข้ามาในราชอาณาจักรด้วยเหตุผลทางการขนส่ง เท่านั้น เรียกว่า “ของผ่านแดน” ซึ่งมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (2) ได้บัญญัติเป็นข้อยกเว้นเอาไว้

สาเหตุที่มีการบัญญัติให้การส่งออก “ของผ่านแดน” ไม่ถือเป็น การขายในประเทศไทยนั้น เนื่องจากเจตนารมณ์ของมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี ไม่ได้มุ่งหมาย

จะจัดเก็บภาษีจาก “ของผ่านแดน” แต่มุ่งหมายจะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในราชอาณาจักร ตามหลัก “แหล่งเงินได้เกิดในราชอาณาจักร” ดังนั้น การที่สินค้าผ่านเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย เหตุผลทางการขนส่งจึงไม่ควรต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย เพราะไม่ใช่ทรัพย์สินในประเทศไทย โดยแท้

การส่งออก “ของผ่านแดน” นี้ ในประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการ กำหนดนิยามคำว่า “ของผ่านแดน” ไว้แต่อย่างใด ดังนั้นการส่งออกของผ่านแดนไปต่างประเทศตาม มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (2) จึงต้องอาศัยเทียบเคียงความหมาย ของ “ของผ่านแดน” จากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศหลายฉบับแทนใน ฐานะที่เป็นกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง

ในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ การขนส่งระหว่างประเทศ ทางบกแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การขนส่งผ่านแดน (Transit Transport) และการขนส่งข้ามแดน (Cross Border Transport) ซึ่งการขนส่งผ่านแดน หมายถึง การขนส่งระหว่างประเทศที่ผ่านดินแดน ของประเทศหนึ่งข้ามไปอีกประเทศหนึ่งจึงมีประเทศที่เกี่ยวข้องอย่างน้อย 3 ประเทศ เช่น การขนส่ง สินค้าจากประเทศไทยผ่านประเทศลาวไปยังประเทศเวียดนาม เป็นต้น ส่วนการขนส่งข้ามแดน หมายถึง การขนส่งสินค้าระหว่างประเทศจากประเทศหนึ่งข้ามไปยังอีกประเทศหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นการ ขนส่งสินค้า (Carriage of goods) หรือการขนส่งคนโดยสาร (Carriage of passengers) เช่น การ ขนส่งสินค้าหรือคนโดยสารจากประเทศไทยไปประเทศมาเลเซีย ดังนั้นการขนส่งผ่านแดนและการ ขนส่งข้ามแดนจึงมีความแตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ตามการขนส่งทั้งสองประเภทก็มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากการขนส่งสินค้าข้ามแดนเป็นขั้นตอนหนึ่งของการขนส่งสินค้าผ่านแดน¹⁵

สำหรับสินค้าที่ขนส่งผ่านดินแดนของประเทศไทยสามารถแบ่งได้ เป็น 3 ประเภทดังนี้

1. ของติดเรือ หมายถึง ของที่ติดเรือต่างประเทศเข้ามา ในราชอาณาจักรโดยท่าที่จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงมิใช่ท่าในราชอาณาจักรแล้วติด เรือต่างประเทศนั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักรโดยในบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) แจ้งท่าที่ จะถ่ายของจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึงมิใช่ท่าในราชอาณาจักรหากของติดเรื่อนั้นขนถ่ายลงที่ท่าใน

¹⁵ ไมทชิต เอกจริยกร, เอกสารเพื่อประกอบการพิจารณากฎหมายของสมาชิกวุฒิสภา เรื่อง วิจารณ์ร่างพระราชบัญญัติ การอำนวยความสะดวกในการขนส่งข้ามพรมแดน พ.ศ.2556(กรุงเทพมหานคร: สำนักส่งเสริมวิชาการรัฐสภา สถาบันพระปกเกล้า, 2554), หน้า 6.

ราชอาณาจักรถือว่าเป็นของชนชั้นผิดทำต้องส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร ในปัจจุบันนี้ คำว่า “ของติดเรือ” นอกจากจะใช้สำหรับการขนส่งทางเรือแล้ว ยังใช้กับการขนส่งทางอากาศยานด้วย

2. สินค้าผ่านแดนตามความตกลงว่าด้วยการขนส่งทางถนนระหว่างรัฐบาลราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว เมื่อวันที่ 5 มีนาคม 2542 สินค้าผ่านแดน หมายความว่า ผลิตภัณฑ์หรือสินค้าที่ขนส่งผ่านข้ามดินแดนภายใต้อธิปไตยของประเทศไทยซึ่งต้นทางและปลายทางการขนส่งสินค้านั้นอยู่นอกอาณาเขตของประเทศไทย

3. ของถ่ายลำ ตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งมาตรา 58 บัญญัติไว้ว่า “การลำเลียงถ่ายของจากเรือลำหนึ่งลงเรืออีกลำหนึ่งนั้น จะพึงอนุญาตให้ทำได้ต่อเมื่อบุคคลผู้ได้รับอำนาจทำการถ่ายของเช่นว่านี้ ได้ยื่นใบขนสินค้าทำเป็นสองฉบับมีข้อความต้องกันตามแบบที่กำหนดไว้ แต่ห้ามมิให้ทำการลำเลียงถ่ายของเช่นนี้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตและมีพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรกำกับอยู่ด้วย” ดังนั้น ตามบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) ของถ่ายลำ ต้องแจ้งทำต้นทางและทำปลายทางเป็นท่าต่างประเทศ และเป็นการขนถ่ายของจากเรือลำหนึ่งไปยังเรืออีกลำหนึ่งโดยไม่ขนขึ้นบก และเมื่อขนของถ่ายลำแล้วจะเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ การถ่ายลำทางเรือตามมาตรา 58 อาจเป็นของที่นำเข้ามาทางเรือแล้วขนถ่ายลำต่อทางอากาศหรือทางบกเพื่อไปทำปลายทางที่อยู่ในต่างประเทศก็ได้

ในทางปฏิบัติ การพิจารณาว่าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้น เป็น “ของผ่านแดน” หรือไม่ ก็พิจารณาจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรว่ามีการจัดเก็บภาษีหรือไม่ หากไม่มีการจัดเก็บภาษีศุลกากรเพราะเหตุเป็น “ของผ่านแดน” แล้ว ผู้ส่ง “ของผ่านแดน” ออกไปต่างประเทศก็ไม่ต้องนำราคาตลาดของสินค้านั้นมารวมคำนวณเป็นเงินได้/รายได้เพื่อเสียภาษี

3.2.3.1.4 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (3) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.3.1.3 การส่ง “ของผ่านแดน” ออกไปต่างประเทศไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทย เพราะ “ของผ่านแดน” เป็นของที่ผ่านเข้ามาในประเทศไทยเพียงชั่วคราวด้วยเหตุผลทางการขนส่งเท่านั้น ไม่ใช่ทรัพย์สินในประเทศไทยโดยแท้ แต่ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ก็มีความจำเป็นต้องนำสินค้าเข้ามาในประเทศไทยเป็นการชั่วคราว

ในลักษณะคล้ายคลึงกับ “ของผ่านแดน” โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำสินค้าเข้ามาในประเทศเป็นการเฉพาะ เมื่อใช้สินค้านั้นเสร็จสิ้นตามวัตถุประสงค์แล้ว ก็จะส่งสินค้านั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักร สินค้าประเทศนี้จึงไม่ใช่ทรัพย์สินในประเทศไทยโดยแท้เช่นเดียวกัน มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (3) จึงได้บัญญัติเป็นข้อยกเว้นเอาไว้ว่าการส่งออกของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นำเข้ามาในประเทศไทยเป็นการชั่วคราวไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นเรื่องของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวนี้ มีการกำหนดเงื่อนไขเอาไว้ชัดเจน คือ จะต้องเป็นของที่ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับจากวันที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เงื่อนไขดังกล่าวเป็นการอ้างอิงเงื่อนไขเดียวกับการคืนภาษีศุลกากรในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ชำระอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศไทยไว้ครบถ้วนแล้ว ต่อมาส่งสินค้าดังกล่าวกลับออกไปยังต่างประเทศ หรือส่งกลับไปเป็นของใช้สิ้นเปลืองในเรือเดิน ทางไปต่างประเทศในสภาพเดิมที่นำเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันนำเข้า ก็สามารถขอคืนเงินอากรขาเข้าได้แก่ในสิบส่วน หรือส่วนที่เกินหนึ่งพันบาทของจำนวนที่เรียกเก็บไว้¹⁶

สาเหตุที่ต้องอ้างอิงเงื่อนไขเดียวกับกฎหมายศุลกากรนั้น เนื่องจากตามระบบกฎหมายของไทย กรมศุลกากรเป็นผู้ควบคุมการนำเข้าและส่งออกสินค้าออกจากราชอาณาจักร และเป็นผู้ตรวจสอบความมีตัวตนของสินค้า ณ เวลานั้นนำเข้าหรือส่งออก ในการตรวจสอบว่าสินค้าใดๆเป็นการนำเข้าชั่วคราวตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (3) นั้น กรมสรรพากรต้องอาศัยหลักฐานทางศุลกากรเป็นสำคัญ จึงต้องกำหนดเงื่อนไขให้เป็นเงื่อนไขเดียวกับเพื่อให้ง่ายต่อการตรวจสอบนั่นเอง

นอกจากข้อกำหนดในเรื่องเงื่อนไขแล้ว การส่งของที่นำเข้ามาชั่วคราวกลับออกไปนอกราชอาณาจักรที่จะไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทยนั้น ยังต้องเป็นการส่งกลับออกไปให้แก่ “ผู้ส่ง” ด้วย หากส่งสินค้านั้นออกไปให้แก่ผู้อื่น ก็จะไม่เข้าข้อยกเว้นตาม

¹⁶ มาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 "ของที่ต้องเสียอากรขาเข้าซึ่งผู้นำของเข้า นำเข้ามาเฉพาะเพื่อใช้ในการประกอบกิจการอุตสาหกรรมอย่างใด ๆ แล้วจะส่งทั้งหมดหรือบางส่วนซึ่งของที่ผลิตขึ้นหรือผสม หรือประกอบด้วยของดังกล่าวออกไปจำหน่ายยังต่างประเทศนั้น หากผู้นำของเข้าพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจอธิบดีว่า ของที่ส่งออกไปนั้นผลิตขึ้นหรือผสม หรือประกอบด้วยของที่นำเข้างดงกล่าว ก็ให้อธิบดีคืนเงินอากรขาเข้าให้เจ็ดในแปดส่วนแห่งเงินอากรที่ได้เสียไว้แล้ว คำนวณตามปริมาณของที่ส่งออกตามเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติคณะรัฐมนตรี แต่การคืนเงินอากรต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 19 (ค) (ง) ของนั้นได้ส่งออกไปภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่น่าของซึ่งใช้ในการผลิต ผสม หรือประกอบเป็นของที่ส่งออก หรือใช้บรรจุของ ที่ส่งออกเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีมีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่อาจส่งออกภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจขยายเวลาออกไปได้อีกไม่เกินหกเดือน และ (จ)

ความในวรรคสองของ มาตรา 19 นั้น ให้ใช้บังคับแก่การคืนเงินอากรตามมาตรานี้ด้วย”

มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (3) แต่อย่างไรก็ตาม เช่น หากบริษัท ก. นำเข้าสินค้าจาก บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทแม่ของตน ต่อมาภายหลังได้ส่งสินค้าดังกล่าวไปให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน กรณีนี้ยังคงถือเป็นการขายในประเทศไทยตามมาตรา 70 ทรี เพราะผู้ที่บริษัท ก. ส่งสินค้าออกไปให้นั้นมิใช่ผู้ส่งสินค้ามาให้แก่บริษัท ก. ในตอนแรก

ในกรณีนี้ ไม่มีประเด็นต้องตีความว่าสินค้าใดเป็นของที่นำเข้าชั่วคราวหรือไม่ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถแสดงหลักฐานการนำเข้า และหลักฐานการส่งออกสินค้านั้น การส่งของที่นำเข้าชั่วคราวกลับออกไปนอกราชอาณาจักรย่อมไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จึงไม่ต้องนำราคาตลาดของสินค้านั้นมารวมคำนวณเป็นเงินได้/รายได้เพื่อเสียภาษี

3.2.3.1.5 กรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั้นเป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (4) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากกรณีของที่นำเข้าชั่วคราวตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (3) แล้ว ประมวลรัษฎากรยังไม่บัญญัติข้อยกเว้นเอาไว้สำหรับของที่ส่งออกไปเป็นการชั่วคราวด้วย

สาเหตุที่กำหนดให้การส่งของออกไปต่างประเทศเป็นการชั่วคราวไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทยนั้น เนื่องจากการส่งออกชั่วคราวไม่ทำให้สินค้านั้นขาดจากการเป็น “ทรัพย์สินในราชอาณาจักร” เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักรในภายหลัง และมีเงินได้จากทรัพย์สินนั้น กรมสรรพากรก็สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามหลักแหล่งเงินได้ จึงไม่มีความจำเป็นต้อง “ถือว่าการขายในประเทศไทย” ตั้งแต่ตอนส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

ในกรณีของสินค้าที่ส่งออกไปเป็นการชั่วคราวนี้ มีการกำหนดเงื่อนไขเวลาเอาไว้ในทำนองเดียวกันกับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว กล่าวคือ ของนั้นจะต้องนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรภายในกำหนดเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ส่งออก ซึ่งเงื่อนไขนี้ก็มิที่มาจากกฎหมายศุลกากร กรณีการยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่สินค้าที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วนำกลับเข้ามาภายใน 1 ปี นับจากวันที่ส่งออก เพราะเหตุผลทางด้านการตรวจสอบเช่นเดียวกัน

นอกจากประเด็นทางด้านเงื่อนไขแล้ว ยังกำหนดตัวผู้รับสินค้า ในกรณีที่มีการนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักรในภายหลังด้วย คือ ต้องเป็นการส่งกลับคืนมา ให้แก่ผู้ส่งเท่านั้น หากเป็นการนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรให้แก่ผู้อื่น ก็จะไม่เข้าข่ายยกเว้นตาม มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และ มาตรา 70 ตริ วรรคสอง (4) แต่อย่างใด

ในกรณีนี้ ไม่มีประเด็นต้องตีความว่าสินค้าใดเป็นของที่นำเข้ามา ชั่วคราวหรือไม่ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถแสดงหลักฐานการส่งออก และหลักฐานการนำเข้า สินค้านั้น การส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวย่อมไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จึงไม่ต้องนำราคาตลาดของสินค้านั้นมาคำนวณเป็นเงินได้/ รายได้เพื่อเสียภาษี

3.2.3.2 ข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตาม มาตรา 65 ทวิ (4)

ในกรณีการประเมินรายได้จากการโอนทรัพย์สินนั้น มาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้า พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่ โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน” ดังนั้น หากมี “เหตุอันสมควร” เจ้าพนักงานย่อมไม่มีอำนาจในการ ประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอนนั่นเอง

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรไม่มีกำหนดนิยามของคำว่า “เหตุอัน สมควร” นี้เอาไว้ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้ดุลยพินิจว่ากรณีที่เกิดขึ้นนั้น ควรต้องเสียภาษีเงิน ได้หรือไม่ อย่างไร ซึ่งในประเด็นเกี่ยวกับ “เหตุอันสมควร” นี้ ได้มีแนววินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหลายกรณี ดังเช่น

กรณีเกี่ยวกับสินค้าล้ำสมัย สินค้าเสื่อมสภาพ

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6999 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2550 กล่าวโดยสรุปว่า “บริษัท ค. จำกัด ประกอบกิจการจำหน่ายเครื่องเสียงดีทรอยนต์ และอุปกรณ์เสริมต่าง ๆ เช่น ลำโพง เครื่องเสียง (พาวเวอร์แอมป์) จอภาพขนาดเล็ก อะไหล่เกี่ยวกับ เครื่องเสียง เป็นต้น บริษัทฯ ได้รับคำสั่งซื้อจอภาพขนาด 7 นิ้ว จากบริษัท ม. บริษัทฯ จึงได้สั่งซื้อ สินค้าดังกล่าวจากบริษัท น. และบริษัท พ. รวมจำนวน 760 ชิ้น เพื่อจะนำมาส่งมอบให้กับบริษัท ม. แต่เนื่องจากแผนการตลาดของบริษัท ม. เปลี่ยนแปลงไป จึงได้ปฏิเสธการสั่งซื้อสินค้าเป็นเหตุให้

บริษัทฯ มีสินค้าคงเหลือค้างสต็อกจำนวน 359 ชิ้น บริษัทฯ จึงได้ติดต่อขายสินค้าให้กับ K ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันในต่างประเทศในราคาชิ้นละ 3,425 บาท (ราคาซื้อชิ้นละ 11,300 บาท) จำนวน 350 ชิ้น เพราะสินค้าในตลาดปัจจุบันใช้จอภาพขนาด 8 นิ้ว สินค้าที่ขายมีราคาตลาดชิ้นละ 4,200 - 5,000 บาท กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร และคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดตามมาตรา 79/3(1) แห่งประมวลรัษฎากร”

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/12468 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2550 กล่าวโดยสรุปว่า “ห้างฯ เป็นผู้ประกอบการนำเข้าสินค้าอุปกรณ์ และเครื่องจักร ห้างฯ นำเข้าสินค้าประเภทเครื่องจักรชนิดที่มีแผงวงจรอิเล็กทรอนิกส์ควบคุม (INVERTER) ซึ่งเทคโนโลยีต่าง ๆ มีการพัฒนาตลอดเวลา ทำให้สินค้าที่ห้างฯ นำเข้ามาตกรุ่น ตลอดจนมีสินค้าราคาถูกจากประเทศจีนเข้ามาแข่งขัน ทำให้ห้างฯ ไม่สามารถแข่งขันในด้านราคาได้ จึงมีสินค้าค้างสต็อกเป็นจำนวนมาก และในปัจจุบันสินค้าดังกล่าวเสื่อมสภาพ กรณีนี้พิจารณาว่าห้างฯ ต้องคำนวณราคาขายให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าตกรุ่น ทั้งนี้ หากการขายสินค้าดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่มีการขายสินค้าได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550 กล่าวโดยสรุปว่า “ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้นิยามคำว่าราคาตลาดไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายในทางการค้าโดยทั่วไปแล้ว คำว่าราคาตลาดในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกันกับคำว่าราคาตลาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3) คือเป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ซาบแต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์ซาบจากผู้จำหน่ายรายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้ ดังนั้น หากไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นราคาตลาดรถยนต์ซาบจึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีกแก่บุคคลทั่วไป แต่การที่โจทก์ขายรถยนต์ซาบต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกอันเนื่องจากสภาวะวิกฤติของเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน จึงมิใช่เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร”

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปแนวทางการวินิจฉัยกรณีสินค้าล้าสมัยหรือเสื่อมสภาพได้ว่า การโอนทรัพย์สิน ถึงแม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นสินค้าล้าสมัย หรือเสื่อมสภาพ ก็ต้องโอนในราคาตลาด เพียงแต่ราคาตลาดของสินค้าที่ล้าสมัยหรือเสื่อมสภาพนั้นจะต่ำกว่าราคาตลาดของสินค้าที่อยู่ในสภาพดี

กรณีการโอนทรัพย์สินเพื่อส่งเสริมการขาย

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.06)/353 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2545 กล่าวโดยสรุปว่า “บริษัท อ. เป็นผู้ให้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ บริษัทฯ มีความประสงค์จะซื้อเครื่องโทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อนำไปให้บริการแก่ผู้ใช้บริการที่เป็นหน่วยงานราชการหรือบริษัทขนาดใหญ่ที่มีความต้องการใช้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ในแต่ละคราวเป็นจำนวนมาก โดยบริษัทฯ จะซื้อจากบริษัทผู้จำหน่ายเครื่องโทรศัพท์เคลื่อนที่ซึ่งเป็นผู้จำหน่ายเครื่องโทรศัพท์เคลื่อนที่ตามยี่ห้อหรือรุ่นที่ผู้ใช้บริการต้องการให้นำมาให้บริการ ซึ่งจะเป็นราคาที่ถูกลงกว่าราคาขายปลีกในท้องตลาดเนื่องจากการซื้อในจำนวนมาก ทั้งนี้ ในการให้บริการดังกล่าว บริษัทฯ จะทำสัญญาให้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ซึ่งมีสาระสำคัญว่า บริษัทฯ ต้องส่งมอบเครื่องโทรศัพท์เคลื่อนที่ตามยี่ห้อรุ่น และจำนวนที่ตกลงกันให้เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ใช้บริการ โดยไม่คิดมูลค่า ซึ่งจะมีเงื่อนไขว่าผู้ใช้บริการจะต้องใช้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ของบริษัทฯ เป็น ระยะเวลาอย่างน้อยตามที่กำหนด เช่น ไม่น้อยกว่า 3 ปี เป็นต้น และบางรายอาจจะมีเงื่อนไขของการ จ่ายค่าบริการขั้นต่ำต่อเดือนอีกด้วย นอกจากนี้หากผู้ใช้บริการเลิกใช้บริการก่อนครบระยะเวลาที่กำหนด ผู้ใช้บริการต้องชำระค่าขาดประโยชน์เป็นรายวันของระยะเวลาที่เหลืออยู่ของสัญญาตามอัตราที่กำหนด กรณีดังกล่าวถือเป็นการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) บริษัทฯ ต้องนำมูลค่าของเครื่องโทรศัพท์นั้นมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4330/2545 กล่าวโดยสรุปว่า “การโอนทรัพย์สินหรือขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดที่จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนหรือราคาเพิ่มขึ้นตามประมวลรัษฎากรฯ มาตรา 65 ทวิ(4) จะต้องเป็นการโอนทรัพย์สินหรือขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรกรณีที่โจทก์ขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุนเพียงเล็กน้อย แต่ทำให้มีส่วนในการส่งเสริมการขายของโจทก์ทำให้สินค้าของโจทก์รู้จักกันแพร่หลาย โจทก์มีรายได้และมีกำไรเพิ่มมากขึ้นจึงเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควรกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินราคาสินค้าเพิ่มขึ้นจึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ”

ในกรณีที่หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.06)/353 นั้นแสดงให้เห็นว่า การโอนทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ด้านการส่งเสริมการขาย อาจไม่ถือเป็นเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) ในขณะที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4330/2545 วินิจฉัยว่าการขายสินค้าต่ำกว่าทุนเพื่อประโยชน์ทางการตลาดเป็นเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น พิจารณาว่าคำวินิจฉัยทั้งสองนั้นมิได้ขัดแย้งกัน เพียงแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องพิสูจน์ให้เห็นว่า ผลได้จากการ

ส่งเสริมการขายนั้นเหมาะสมกับการที่ขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งจะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นกรณีๆไป

สำหรับกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ก็ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นกรณีๆเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินว่ากรณีใดบ้างที่ถือเป็นเหตุอันสมควรซึ่งจะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องนำราคาตลาดของสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนี้มาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4)

3.2.4 ภาระภาษีเงินได้กรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

ในหัวข้อ 3.2.3.1.5 ได้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (4) ว่า หากมีการนำเข้าสินค้าที่เคยส่งออกไปต่างประเทศแล้วส่งกลับเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไป การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศในคราวแรกนั้น จะไม่ถือเป็นการขายในประเทศตามมาตรา 40 ทวิ วรรคแรก และมาตรา 70 ทวิ วรรคแรก ดังนั้น เพื่อให้เห็นภาพรวมของภาระภาษีเงินได้จากการส่งออกชั่วคราวนี้ นับแต่ตอนส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ จนกระทั่งนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักร การอธิบายในส่วนนี้ จึงแบ่งออกเป็น 2 หัวข้อ ได้แก่ 3.2.4.1 ภาระภาษีเงินได้กรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้าในราชอาณาจักรตามเงื่อนไขของมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (4) และ 3.2.4.2 ภาระภาษีเงินได้กรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (4)

3.2.4.1 ภาระภาษีเงินได้กรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้าในราชอาณาจักรตามเงื่อนไขของมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (4)

ในการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรโดยเป็นไปตามเงื่อนไขตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทวิ วรรคสอง (4) กล่าวคือ เป็นการส่งกลับคืนมาให้แก่ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จะยังมิได้เสียภาษีเงินได้ ณ เวลาที่ส่งออก เนื่องจากการส่งออกดังกล่าวไม่ถือเป็นการขายในไทย ส่วนภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร อาจพิจารณาได้ดังนี้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่จัดเก็บจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย หรือแหล่งเงินได้ที่อยู่ต่างประเทศของผู้อยู่ในประเทศไทย ดังนั้น การนำสินค้าที่ได้

ส่งออกไปในต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรจะทำให้สินค้านั้นกลับมามีสถานะเป็น “ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย” หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับเงินได้ใดๆจากสินค้านั้น ไม่ว่าจะเป็ น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้เช่า หรือรายได้จากการนำสินค้านั้นไปใช้ในการให้บริการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับ เพราะเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยจึงแตกต่างกับกรณีที่สินค้านั้นอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเสียภาษีเฉพาะกรณีผู้อยู่ในประเทศไทยนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยเท่านั้น

ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ได้กล่าวมาแล้วว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศก็ได้ หากเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการ และรายได้เนื่องจากการกิจการ ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นในประเทศไทยหรือไม่ ดังนั้น ภาระภาษีเงินได้ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีเงินได้จากสินค้านั้นที่ได้ออกไปต่างประเทศนั้นจึงไม่มีความแตกต่างกัน ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือไม่ ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ส่งเครื่องจักรออกไปต่างประเทศ ต่อมาบริษัท ก. ได้ขายเครื่องจักรในต่างประเทศนั้น บริษัท ก. ก็ต้องนำรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้นในต่างประเทศดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในไทย และหากบริษัท ก. ได้นำเครื่องจักรที่เคยส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรอีกครั้ง และมีรายได้ค่าเช่าเกิดขึ้น บริษัท ก. ก็ยังคงต้องนำรายได้ค่าเช่าที่เกิดขึ้นในประเทศไทยนี้ มารวมคำนวณเพื่อเสียเงินได้ในไทยเช่นเดียวกัน

ในทางกลับกัน นิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศจะเสียภาษีเงินได้ในไทยเฉพาะในกรณีที่เงินได้นั้นเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในไทย หรือเป็นเงินได้ที่จ่ายจากหรือจ่ายในประเทศไทยเท่านั้น การนำสินค้านั้นที่เคยส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรจึงมีผลต่อภาระภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กล่าวคือ เงินได้ใดๆที่นิติบุคคลต่างประเทศได้รับจากสินค้านั้นที่นำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร จะเป็นเงินได้จากการประกอบกิจการในไทยตามมาตรา 66 วรรคสองซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในไทย ซึ่งแตกต่างจากกรณีเงินได้ที่ได้รับจากสินค้านั้นที่อยู่นอกประเทศที่นิติบุคคลต่างประเทศไม่จำเป็นต้องนำมารวมคำนวณในการเสียภาษีเงินได้ในไทย

3.2.4.2 ภาวะภาษีเงินได้กรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (4)

ในการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่ได้เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 40 ทวิวรรคสอง (4) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (4) กล่าวคือ มิได้เป็นการส่งกลับคืนมาให้แก่ผู้ส่งในราชอาณาจักร หรือเป็นการส่งกลับเข้ามาให้แก่ผู้ส่งในราชอาณาจักรเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ไปแล้ว ณ เวลาที่ส่งออก เนื่องจากการส่งออกดังกล่าวถือเป็นการขายในไทย

ส่วนภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น ได้กล่าวมาแล้วหัวข้อ 3.2.1.2 และ 3.2.2.2 เกี่ยวกับการหักรายจ่ายของกรณีที่อยู่เป็นการขายในประเทศไทยตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี ว่า เมื่อถือเป็นการขายตามบัญญัติ 2 มาตราดังกล่าวแล้ว ย่อมสามารถนำต้นทุนของสินค้านั้นหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ และสินค้านั้นย่อมไม่ถือเป็นทรัพย์สินของผู้ส่งสินค้าอีกต่อไป ดังนั้น หากผู้ส่งสินค้านั้นมีเงินได้ใดๆ เกิดขึ้นจากสินค้านั้น ไม่ว่าจะเป็เงินได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่สินค้านั้นอยู่ต่างประเทศ หรือเมื่อสินค้านั้นถูกนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร เงินได้นั้นย่อมไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศอีก

3.3 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2.2.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างจากภาษีเงินได้ กล่าวคือ ภาษีเงินได้จะจัดเก็บจากเงินได้ ดังนั้นจึงมีหลักทั่วไปว่า เฉพาะผู้ที่มีเงินได้เท่านั้นที่ต้องเสียภาษีเงินได้ การจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ได้เงินได้ถือเป็นกรณียกเว้น ในขณะที่เดียวกัน ภาษีมูลค่าเพิ่มในด้านการขายสินค้านั้น จัดเก็บจากการหมุนเวียนเปลี่ยนมือของสินค้า อันได้แก่ การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียกเว้นหรือไม่ ดังนั้น ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศสำหรับกรณีการส่งออกโดยมีค่าตอบแทน และการส่งออกโดยไม่มีค่าตอบแทนจึงไม่มีความแตกต่างกันแต่อย่างใด การอธิบายในส่วนนี้จึงมิได้แยกส่วนเป็นการจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทนและการจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนดังเช่นการอธิบายในส่วนของภาษีเงินได้ แต่จะแยกการอธิบายเป็น

3.3.1 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายสินค้าในกรณีทั่วไป 3.3.2 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ 3.3.3 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

3.3.1 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายสินค้าในกรณีทั่วไป

(ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการขายสินค้า

ประมวลรัษฎากร มาตรา 82 บัญญัติให้ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้า ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะหมายความถึง “ผู้ประกอบการ” นั่นเอง

คำว่า “ผู้ประกอบการ” นั้น มาตรา 77/1 (5) ได้กำหนดนิยามเอาไว้ว่า “ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่” ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการขายสินค้าจึงหมายถึงบุคคลซึ่งขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ซึ่งบุคคลในที่นี้อาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

ในกรณีที่บุคคลทั่วไปซึ่งมิได้ขายสินค้าในทางธุรกิจขายสินค้า การขายสินค้านั้นก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น นาย ก. ขายรถยนต์ของตนเองให้แก่ นาย ข. ดังนี้ การขายรถยนต์ดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะ นาย ก. ไม่ใช่ผู้ประกอบการและไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากนาย ก. ประกอบกิจการค้ารถยนต์มือสอง ขายรถยนต์ให้แก่ นาย ข. การขายรถยนต์นี้จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะ นาย ก. เป็นบุคคลที่ขายรถยนต์ในทางธุรกิจจึงเป็นผู้ประกอบการตามความหมายของ มาตรา 77/1 (5) และเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1)

(ข) ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า

ในประเด็นเกี่ยวกับขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้านั้น มาตรา 77/2 ได้บัญญัติเอาไว้ว่า

“การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2)”

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการขายสินค้านั้น จะจัดเก็บจาก “การขายสินค้าในราชอาณาจักร” ซึ่ง “การขายสินค้าในราชอาณาจักร” นี้ ได้อธิบายมาแล้วในหัวข้อ 3.1.3.2

ว่าเป็นการขายในความหมายอย่างกว้าง ครอบคลุมถึง การให้ การให้เช่าซื้อ การซื้อขายผ่อนชำระที่มี การหน่วงกรรมสิทธิ์ไว้ การส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร การ นำสินค้าไปใช้ สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ สินค้าและทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีอยู่ ณ วันเลิกประกอบกิจการด้วย

ทั้งนี้ การขายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องเป็นการขายสินค้าใน ราชอาณาจักรเท่านั้น หากผู้ประกอบการขายสินค้าในต่างประเทศ การขายนั้นไม่อยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เช่น นาย ก. สั่งซื้อสินค้าจากบริษัท A ในประเทศอังกฤษ โดยสั่งให้ส่ง มอบสินค้าโดยตรงไปให้แก่บริษัท B ซึ่งอยู่ในประเทศอังกฤษเช่นเดียวกัน ดังนี้ การขายสินค้านี้ดังกล่าว เป็นการขายสินค้าในต่างประเทศ นาย ก. ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้านี้ดังกล่าว

(ค) ฐานภาษีของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า

ฐานภาษีของการขายสินค้านั้น มีบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

มาตรา 79 “ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือ การให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการ ให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามี ด้วย

มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน”

มาตรา 79/3 “การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือ การให้บริการตามมาตรา 79 ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมี ค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของ สินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

(2) ...”

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าในกรณีทั่วไป หมายความว่า ถึง ราคาขายของสินค้านั้น ยกเว้นกรณีการขายสินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่า ราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือราคาตลาดของสินค้านั้นเป็นฐานภาษี เช่น บริษัท ก. ขาย

คอมพิวเตอร์รุ่น AAA ให้แก่บุคคลทั่วไปในราคา 50,000 บาท หากบริษัท ก. ขายคอมพิวเตอร์รุ่น AAA ให้นาย ข. ในราคา ดังกล่าว ฐานภาษีคือราคาขาย 50,000 บาท แต่หากบริษัท ก. ให้ขายคอมพิวเตอร์ให้นาย ข. ในราคาเพียง 20,000 บาท หรือให้คอมพิวเตอร์แก่นาย ข. โดยไม่คิดค่าตอบแทน ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังคงเป็น 50,000 บาทตามราคาตลาดของคอมพิวเตอร์รุ่น AAA นั้นเอง

ในส่วนของฐานภาษีนี้ ประมวลรัษฎากรยังได้บัญญัติข้อยกเว้นให้ไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าที่ขายมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเอาไว้ในหลายกรณี เช่น กรณีมูลค่าของสินค้าที่แถมพร้อมกับการขายสินค้า ไม่ว่าสินค้าที่แถมนั้นจะเป็นสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับสินค้าที่ขายหรือไม่ หากมูลค่าของสินค้าที่แถมไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายก็ไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าที่แถมมารวมคำนวณเป็นฐานภาษี¹⁷ กรณีมูลค่าของสินค้าตัวอย่างที่แจกเนื่องจากการจัดกิจกรรมส่งเสริมการขาย¹⁸ หรือมูลค่าของค่าตอบแทนที่พึงได้รับจากการมอบสินค้าให้ผู้ซื้อสินค้าทดสอบใช้งานก่อนซื้อโดยสินค้าดังกล่าวไม่ใช่ของใช้สิ้นเปลืองและต้องเป็นสินค้าที่มีไว้สำหรับให้ทดลองใช้เป็นการชั่วคราวเพื่อทดลองคุณภาพหรือประสิทธิภาพของสินค้าเท่านั้น และผู้ซื้อสินค้าจะต้องส่งมอบสินค้าดังกล่าวคืนให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ขายสินค้าเมื่อทดลองใช้เสร็จ¹⁹

(ง) ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าในกรณีทั่วไปนั้น ความรับผิดจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ออกรวมสิทธิ์ในสินค้า ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้า ก็จะถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นด้วย²⁰ ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ขายคอมพิวเตอร์ราคา 50,000 บาท ให้แก่บริษัท ข. ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายคอมพิวเตอร์จะเกิดขึ้นเมื่อบริษัท ก. ส่งมอบคอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัท ข. แต่หากบริษัท ก. ได้รับเงินมัดจำค่าสินค้าจากบริษัท

¹⁷ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) ข้อ 2(1)

¹⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) ข้อ 2(7)

¹⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) ข้อ 2(11)

²⁰ มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 78/3 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้านอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) (4) หรือ (5) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ออกรวมสิทธิ์สินค้า

(ข) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ค) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

ข. 20,000 บาท ก่อนส่งมอบคอมพิวเตอร์ ก็จะถือว่าความรับผิดในส่วนของเงินมัดจำ 20,000 บาทได้เกิดขึ้นแล้วตั้งแต่บริษัท ก. ได้รับเงินมัดจำดังกล่าว บริษัท ก. มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมสรรพากร ส่วนความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของค่าคอมพิวเตอร์ส่วนที่เหลือ 30,000 บาท จะเกิดขึ้นเมื่อบริษัท ก. ส่งมอบคอมพิวเตอร์ให้แก่บริษัท ข. แล้ว

(จ) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายสินค้า

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดเอาไว้ในประมวลรัษฎากร มี 2 อัตรา ได้แก่ อัตราภาษีทั่วไป และ อัตราภาษีร้อยละ 0

กรณีของอัตราภาษีทั่วไปนั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดเอาไว้ในอัตราร้อยละ 10 แต่สามารถลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ซึ่งในปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 549) พ.ศ. 2555 ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงเหลือร้อยละ 6.3 และเมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บสำหรับการขายสินค้าจึงเท่ากับอัตราร้อยละ 7.0 ซึ่งการลดอัตราตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวนี้ มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2555 ถึง 30 กันยายน 2557

ส่วนอัตราภาษีร้อยละ 0 นั้น ใช้สำหรับการประกอบกิจการเพียง 6 ประเภท โดยมีกรณีที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าทั้งสิ้น 4 ประเภท ได้แก่ การส่งออกสินค้าซึ่งมิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม²¹ การขายสินค้าให้แก่ราชการตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ²² การขายสินค้าให้แก่องค์การระหว่างประเทศและสถานทูตต่างๆ²³ และการขายสินค้าระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือเขตปลอดอากร²⁴

3.3.2 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ

เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ถือเป็นการขายในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ประเด็นทางด้านผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเหมือนกับกรณีการขายสินค้าโดยทั่วไป อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเอาไว้เป็นการเฉพาะในหลายส่วน ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

²¹ มาตรา 80/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.97/2543

²² มาตรา 80/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 28)

²³ มาตรา 80/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 27)

²⁴ มาตรา 80/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 123)

ประเด็นเกี่ยวกับฐานภาษีสำหรับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ มีบทบัญญัติ มาตรา 79/1 (1) บัญญัติเอาไว้เป็นการเฉพาะว่า “ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออก โดยให้ใช้ราคา เอฟ.โอ.บี. ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่ กำหนดในมาตรา 77/1 (19) และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ทั้งนี้ไม่ใหรวมอากรขาออก” ซึ่งราคา F.O.B. นี้คือ ราคาสินค้าที่ไม่รวมค่าระวางและค่าประกันภัย นั้นเอง

ประเด็นเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งสินค้าออกไป ต่างประเทศนั้น ความรับผิดจะเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกันอากรขาออก หรือจัดให้ มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออก หรือได้รับยกเว้นอากรขาออก แล้วแต่กรณี ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนสินค้าขาออก ตามกฎหมายว่าด้วย ศุลกากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 78 (4)

ประเด็นเกี่ยวกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า อัตรา ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก คือ อัตราภาษีร้อยละ 0 อย่างไรก็ตาม การ ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่จะได้ใช้สิทธิอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 นี้ ต้อง เป็นไปตามเงื่อนไขที่กรมสรรพากรกำหนดด้วย โดยกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.97/2543* เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจ และแนะนำ ผู้ประกอบการจดทะเบียนกรณีการส่งออกสินค้า ซึ่งสรุปข้อสาระสำคัญ ได้ดังต่อไปนี้

ประการแรก คือ ผู้ส่งออกจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่ง ผู้ประกอบการจดทะเบียน หมายถึง บุคคล* ซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพ และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีของกิจการเกิน 1,800,000 บาท ต่อปีขึ้นไป ดังนั้นหากเป็นผู้ประกอบการ แต่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 1,800,000 บาท ต่อปีก็จะได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ทั้งนี้ตามมาตรา 81/1 ประกอบพระ รราชกฤษฎีกาฉบับที่ 432 พ.ศ.2548 แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะ

* คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.97/2543 ได้วางแนวปฏิบัติอนุโลมให้การส่งออกทางอ้อมได้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 โดย ผู้ส่งออกไม่ได้เป็นผู้กระทำพิธีการศุลกากรเอง 12 กรณี (อมรศักดิ์ พงศ์พศุดม, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขั้นสูง(กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขวน พิมพ์ 50 จำกัด, 2553), 1-59.) แต่ในบทนี้คงหมายถึงเพียงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยปกติทั่วไปตามสภาพของสินค้านั้นที่ถูกส่งจาก ประเทศไทยไปยังต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

* มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือ วิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำการดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

ขอจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ก็ได้ ตามที่มาตรา 81/3 (2)²⁵ ทั้งนี้เพื่อสิทธิประโยชน์ของการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 คือ มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ นั้นเอง

ประการที่สอง คือ ในขณะที่ส่งออกสินค้าผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ดำเนินพิธีการศุลกากรยื่นใบขนสินค้าขาออกในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ ตามมาตรา 77/1 (14) ถือว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ส่งออกตามมาตรา 77/1 (13) จะต้องมีหลักฐานดังต่อไปนี้ จึงจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1

(1) หลักฐานที่แสดงว่าผู้ซื้อในต่างประเทศซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนจริง เช่น Proforma Invoice หรือ Purchase Order หรือ Order Note หรือเอกสารอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

(2) หลักฐานที่แสดงว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ผลิตสินค้าดังกล่าวหรือซื้อสินค้าจากโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศ และโรงงานผู้ผลิตหรือผู้ขายในประเทศได้จัดทำใบกำกับภาษีเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 82/4 และมาตรา 86

(3) หลักฐานการส่งออกสินค้าในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเช่น ใบกำกับสินค้า (Invoice) ใบตราส่ง (Bill of Lading) หรือ Airway Bill

(4) หลักฐานที่แสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า (Invoice) ในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น หลักฐานการเปิด L/C (Letter of Credit) หรือหลักฐานการจัดทำ T/T (Telex Transfer) หรือ T/P (Term of Payment) เป็นต้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(ก) กรณีผู้ซื้อในต่างประเทศมอบหมายให้ตัวแทน ผู้ทำการแทน หรือสำนักงานสาขาในประเทศไทยเป็นผู้ชำระราคาค่าสินค้าแทน ผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถใช้เอกสารที่ระบุว่านำเงินเข้าบัญชีธนาคาร หรือ Bank Statement ในนามของ

²⁵ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, ประมวลรัษฎากร ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกาย่อ (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2551), หน้า 215.

ผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อเป็นหลักฐานแสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า (Invoice) ก็ได้

(ข) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนส่งสินค้าไปเป็น ตัวอย่างให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน ก็ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานแสดงว่าจะมีการชำระ ราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า (Invoice)

(5) หลักฐานสำเนาใบขนสินค้าขาออกในนามของผู้ประกอบการ จดทะเบียนที่ผ่านพิธีการศุลกากรฉบับที่มีการสลักหลังการตรวจปล่อยสินค้าโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร หรือหลักฐานอื่นที่แสดงว่ามีการตรวจปล่อยสินค้าโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร

ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่า ผู้ประกอบการไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่งสำหรับ กรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ไม่ว่าจะการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศดังกล่าวจะมีค่าตอบแทน หรือไม่ เนื่องจากผู้ประกอบการที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศย่อมได้สิทธิ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 นั้นเอง

3.3.3 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาใน ราชอาณาจักร

เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศในบางกรณี ผู้ประกอบการอาจมีความ จำเป็นต้องนำสินค้าที่ส่งออกไปกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ทั้งนี้เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตาม หลักเกณฑ์ของการส่งออกชั่วคราวภายใต้ระบบเอ ที เอ คาร์เนต (A.T.A. CARNET) ดังที่ได้กล่าว มาแล้วในหัวข้อ.....หรือผู้ประกอบการอาจเห็นว่ามีความเหมาะสมที่จะนำสินค้านั้นกลับเข้ามาใน ราชอาณาจักรเพื่อขาย หรือใช้ในกิจการของตนเอง ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการมากกว่า กรณี เช่นนี้ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านั้นด้วย ดังนั้นจะแบ่งการ อธิบายออกเป็น 2 ส่วน คือ 3.3.3.1 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าทั่วไป และ 3.3.3.2 ภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

3.3.3.1 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าทั่วไป

(ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้า

ประมวลรัษฎากร มาตรา 82 บัญญัติให้ผู้ประกอบการและผู้นำเข้า เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าสินค้า ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มจะหมายความถึง “ผู้นำเข้า” นั้นเอง

คำว่า “ผู้นำเข้า” นั้น มาตรา 77/1 (5) ได้กำหนดนิยามเอาไว้ว่า

“ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการนำเข้าสินค้าจึงหมายถึงบุคคลซึ่งนำเข้าสินค้า ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้นำเข้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่

(ข) ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า

ในประเด็นขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านั้น มาตรา 77/2 ได้บัญญัติว่า

“การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร”

ทั้งนี้ มาตรา 77/2 (12) บัญญัตินิยามของการนำเข้าว่า

“นำเข้า” หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

ดังนั้นขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบริษัทของการวิจัยนี้จึงหมายถึงการนำเข้าสินค้านำเข้าในราชอาณาจักรนั่นเอง

(ค) ฐานภาษีของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า

ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศได้นำสินค้าดังกล่าวกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้านั้น ได้แก่ ราคา C.I.F ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นที่จะกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ทั้งนี้ตามมาตรา 79/2 (1)

(ง) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านั้น ความรับผิดชอบจะเกิดขึ้นเมื่อมีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรทั้งนี้ตามมาตรา 78/2 (1) และหากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ย่อมมีสิทธินำใบเสร็จรับเงินกรมศุลกากรถือเป็น “ใบกำกับภาษี” ตามมาตรา 77/1 (22) เพื่อขอคืนภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากการนำเข้าได้ ทั้งนี้ ตามข้อ 20 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.86/2542

(จ) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในการนำเข้าสินค้านั้น ในปัจจุบันเป็นเช่นเดียวกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากกรณีการขายสินค้าในกรณีทั่วไป ซึ่งอัตราร้อยละ 7.0 นั้นเอง

3.3.3.2 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรนั้นอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าในบางกรณี ซึ่งมีกรณีกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศอันควรต้องพิจารณาด้วย ดังนี้

“มาตรา 81 (2) (ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

การนำเข้าสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรกรณีตามมาตรา 81 (2)(ค) หมายถึง สินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามภาค 4 ท้ายพระราชกำหนดพิกัด

อัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งมีทั้งหมด 18 ประเภท โดยมีสินค้าประเภทที่เกี่ยวข้องกับการส่งออก ดังนี้

ประเภทที่ 1 ของที่ส่งออก รวมทั้งของที่ส่งกลับออกไป ซึ่งนำกลับเข้ามาภายในหนึ่งปี โดยไม่เปลี่ยนแปลงลักษณะหรือรูปแต่ประการใด และในเวลาที่จะส่งออกนั้นได้รับ ใบสุทธิสำหรับนำกลับเข้ามาแล้ว

ประเภทที่ 2 ของที่นำเข้ามาในประเทศไทยซึ่งได้เสียอากรไว้ครบถ้วนแล้ว และภายหลังส่งกลับออกไปซ่อม ณ ต่างประเทศ หากนำกลับเข้ามาภายในหนึ่งปี หลังจากที่ได้รับใบสุทธิสำหรับนำกลับเข้ามาซึ่งได้ออกให้ในขณะที่ได้ส่งออกแล้ว ทั้งนี้ ของที่ได้รับ ยกเว้นอากรตามประเภทนี้ให้ได้รับยกเว้นเพียงเท่าราคาหรือปริมาณแห่งของเดิม ที่ส่งออกไปเท่านั้น สำหรับราคาหรือปริมาณที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการซ่อมให้เสียอากรตามพิกัดอัตราอากรของของเดิม ที่ส่งออกไปซ่อม โดยคำนวณจากราคาหรือปริมาณที่เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมค่าใช้จ่ายในการขนส่งและการประกันภัย

จากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้อง อาจสรุปได้ว่า หากผู้ส่งสินค้าไปต่างประเทศนั้นนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งออก โดยได้ดำเนินพิธีการศุลกากรที่ถูกต้อง การนำเข้าสินค้านั้นก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

ตารางสรุปภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีส่งออกและนำเข้าสินค้า

ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม			
ส่งออก	นำเข้า		
	สินค้าทั่วไป	สินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ กลับเข้ามาในราชอาณาจักร	
		พิกัดภาค 4	ไม่เข้าพิกัดภาค 4
<p>ได้สิทธิ เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 (มาตรา 81/1 ประกอบ ป.97/2543)</p>	<p>อัตราร้อยละ 7 ใบเสร็จรับเงิน กรมศุลกากร ถือเป็น ใบกำกับภาษี (มาตรา 77/1(22) ประกอบ ป.86/2542)</p>	<p>ยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 84(2)(ค))</p>	<p>อัตราร้อยละ 7 ใบเสร็จรับเงิน กรมศุลกากร ถือเป็น ใบกำกับภาษี (มาตรา 77/1(22) ประกอบ ป.86/2542)</p>

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทนในประเทศออสเตรเลีย

4.1 บทนำ

จากการศึกษาพบว่า ในประเทศออสเตรเลียไม่มีบทบัญญัติโดยตรงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเช่นเดียวกับที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่กฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียได้กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวไว้ในส่วนของการตั้งราคาโอน (Transfer pricing)

การตั้งราคาโอน (Transfer pricing) คือ กรณีที่หน่วยธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กัน โดยไม่ว่าจะสัมพันธ์กันในรูปของสำนักงานใหญ่กับสาขา หรือสาขาในประเทศไทยกับสาขาอื่นๆ หรือบริษัทถือหุ้นใหญ่ (บริษัทแม่) กับบริษัทในเครือของตน หรือบริษัทในเครือด้วยตนเอง ได้เข้าทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างกันโดยมีการตกลงกำหนดราคาหรือค่าตอบแทนระหว่างกันในจำนวนที่ก่อภาระภาษีโดยรวมให้กับกลุ่มบริษัทตนเองน้อยที่สุด อันจะทำให้เกิดกำไรสูงสุดตกอยู่ในกลุ่มบริษัทของตน ทั้งนี้ ราคาหรือค่าตอบแทนที่กำหนดขึ้นระหว่างกันอาจไม่สอดคล้องกับราคาตลาดที่หน่วยธุรกิจอิสระทั่วไปจะพึงกำหนดขึ้นระหว่างกัน¹

ดังนั้น การตั้งราคาโอน (Transfer pricing) จึงเป็นรูปแบบหนึ่งของการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ โออีซีดี (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD)² ได้พยายามพัฒนาและส่งเสริมการใช้มาตรการป้องกันการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทข้ามชาติในทางการค้าระหว่างประเทศตลอดมา โดย OECD ได้กำหนดเรื่องการตั้งราคาโอนไว้ใน ข้อ 9 ของแม่แบบอนุสัญญาภาษี

¹ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบาย ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 5(กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 246.

²OECD จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1961 โดยพัฒนามาจาก OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) ซึ่งจัดตั้งขึ้นในปี 1948 เพื่อบริหารเงินช่วยเหลือจากสหรัฐฯ และแคนาดา ปัจจุบัน OECD มีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจให้แก่ประเทศสมาชิก โดยการปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ส่งเสริมการค้าเสรี และให้ความช่วยเหลือเพื่อการพัฒนาทั้งในประเทศอุตสาหกรรมและประเทศกำลังพัฒนา ปัจจุบัน OECD ประกอบด้วยสมาชิก 34 ประเทศ ได้แก่ ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยียม แคนาดา ชิลี สาธารณรัฐเช็ก เดนมาร์ก เอสโตเนีย ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี กรีซ ฮังการี ไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ อิสราเอล อิตาลี ญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี ลักเซมเบิร์ก เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ โปรตุเกส สโลวาเกีย สโลวีเนีย สเปน สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา และ 1 องค์กร คือสหภาพยุโรป นอกจากนี้ OECD ยังร่วมมือและมีข้อตกลงต่างๆ กับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกกว่า 70 ประเทศ ผ่าน Centre for Co-operation with Non-Members (CCNM)

ซ้อน และออกรายงานรวมงานวิจัยเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนกรณีการขายสินค้าระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ กรณีการให้บริการระหว่างกลุ่มบริษัทในเครือ กรณีการโอนเทคโนโลยีและเงินกู้ยืมระหว่างบริษัทในเครือ ในหัวข้อชื่อ “การตั้งราคาโอนและบริษัทข้ามชาติ” (Transfer pricing and multinational enterprise) ไว้ในปี 1979 เพื่อนำเสนอข้อพิจารณา และอธิบายแนวปฏิบัติที่ตกลงทั่วไปในการตั้งราคาโอนทางภาษี เพื่อให้ประเทศสมาชิกถือปฏิบัติ³

เนื่องจากประเทศออสเตรเลียเป็นหนึ่งในสมาชิกของ OECD และ OECD เป็นผู้ริเริ่มแนวคิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนดังกล่าว ดังนั้น ในบทนี้จึงขอแยกการอธิบายออกเป็น 4.2 การตั้งราคาโอนของ OECD 4.3 การตั้งราคาโอนของประเทศออสเตรเลีย และ 4.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออกสินค้าของประเทศออสเตรเลีย

4.2 การตั้งราคาโอนของ OECD

อย่างที่ได้อธิบายมาแล้วว่า OECD ได้กำหนดเรื่องการตั้งราคาโอนไว้ในแม่อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องได้แก่ ข้อบทที่ให้อำนาจรัฐคู่สัญญาทำการปรับปรุงราคาโอนได้ในข้อ 9 ข้อ 11 ในกรณีดอกเบี้ย และข้อ 12 ในกรณีค่าสิทธิ ส่วนกระบวนการที่ให้อำนาจแก่รัฐคู่สัญญาทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันนั้นอยู่ในข้อ 26 แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีที่คิดว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการปรับปรุงราคาโอนโดยเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐคู่สัญญา ก็สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่เข้ามาร่วมปรึกษาหารือเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวร่วมกับรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้ตามข้อ 24 นอกจากนี้รัฐคู่สัญญาต้องใช้ความพยายามในการแก้ไขปัญหาด้วยการหารือและทำความตกลงร่วมกันเพื่อหาข้อยุติที่เหมาะสมต่อไปตามข้อ 25 ด้วย⁴

บทบัญญัติข้อ 9 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับให้อำนาจรัฐในการปรับปรุงราคาโอนได้ ในกรณีที่รัฐเห็นว่าการตั้งราคาโอนนั้นไม่เหมาะสม ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“1. ในกรณีที่

(i) *วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ*

³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ(กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 224.

⁴ ชาญณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบาย ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 5, หน้า 253.

(ii) กลุ่มบุคคลเดียวกันเข้าร่วมโดยตรงหรือโดยทางอ้อมในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และในแต่ละกรณีได้มีการวางหรือตั้งบังคับเงื่อนไขระหว่างวิสาหกิจทั้งสองในด้วยความสัมพันธ์ทางการพาณิชย์หรือการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงมีระหว่างวิสาหกิจอิสระ เงินได้หรือกำไร ซึ่งควรจะมีแก่วิสาหกิจหนึ่งหากมิได้มีเงื่อนไขเหล่านั้น แต่มิได้มีขึ้นโดยเหตุแห่งเงื่อนไขเหล่านั้นอาจรวมเข้าเป็นกำไรของวิสาหกิจนั้น และเก็บภาษีได้ตามนั้น

2. ตามบทบัญญัติของวรรค 1 ในกรณีที่เงินได้หรือผลกำไรที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นได้รวมอยู่ในยอดเงินได้ หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และยอดเงินได้หรือกำไรที่รวมนั้นเป็นเงินได้หรือกำไรที่ควรจะมีแก่วิสาหกิจของรัฐที่กล่าวถึงรัฐแรก ถ้าเงื่อนไขต่างๆที่กำหนดขึ้นระหว่างวิสาหกิจทั้งสองเป็นเงื่อนไขที่พึงจะมีขึ้นระหว่างวิสาหกิจอิสระ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะปรับปรุงจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้หรือกำไรเหล่านั้นให้เหมาะสม โดยการปรึกษาหารือและเห็นพ้องต้องกันระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญา ในการกำหนดการปรับปรุงเช่นนั้นต้องคำนึงถึงบทบัญญัติอื่นๆแห่งอนุสัญญานี้ด้วยตามสมควร”

จากบทบัญญัติดังกล่าว จึงสรุปได้ว่า เจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐคู่สัญญามีอำนาจปรับปรุงราคาโอนได้ โดยปรับปรุงกำไรของวิสาหกิจนั้นให้ตรงตามความเป็นจริง เสมือนว่าวิสาหกิจนั้นเป็นอิสระปราศจากเงื่อนไขความสัมพันธ์พิเศษต่างๆ หากเข้าหลักเกณฑ์ทั้ง 2 ประการดังนี้

(ก) คู่สัญญาที่ตั้งราคาโอนระหว่างกันเป็น “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ซึ่งหมายถึงลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งใน 2 กรณีนี้ คือ วิสาหกิจหนึ่งเข้าควบคุมหรือจัดการอีกฝ่ายหนึ่ง หรือวิสาหกิจทั้งสองฝ่ายได้ถูกควบคุมหรือจัดการตามนโยบายของกลุ่มบุคคลเดียวกัน หรือมีบริษัทแม่ร่วมกัน ดังนั้น ความสัมพันธ์หรือการเกี่ยวข้องกันในที่นี้ จึงคือการเกี่ยวข้องกันใน 2 ด้าน คือ การจัดการ ควบคุม และการร่วมทุน หรือลงทุน แต่อย่างไรก็ตาม ข้อ 9 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่ได้ให้ความหมาย หรือคำอธิบาย (Commentary) เกี่ยวกับการเกี่ยวข้องกันในการจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุนไว้ว่าอย่างไร จึงจะถือว่ามีความเกี่ยวข้องกัน ดังนั้น ความหมายของ “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” จึงขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ⁵

(ข) คู่สัญญาดังกล่าวได้ทำธุรกรรมระหว่างกันโดยมีข้อกำหนดหรือข้อตกลงที่ทำให้กำไรที่พึงจะเกิดขึ้นกับคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งต้องขาดหายไป ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าว หมายถึง การตั้งราคา

⁵ ข้อ 3(2) แห่งแม่แบบอนุสัญญาภาษีซ้อน “ในการใช้บังคับสัญญานี้โดยรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง คำใดๆที่ได้นิยามไว้ในอนุสัญญาให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีที่อนุสัญญานี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น”

โอนที่ไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's Length Principle) หรือไม่สอดคล้องกับราคาตลาดที่วิสาหกิจอิสระจะพึงมีพึงได้ นั่นเอง⁶

ซึ่งการปรับปรุงกำไรเพื่อให้เกิดความยุติธรรมสำหรับผู้เสียภาษีนี้อาจเกิดขึ้นได้ในสองลักษณะ คือ ทำให้กำไรที่รายงานไว้แล้วลดลง หรือทำให้เพิ่มขึ้นก็ได้⁷ แต่อย่างไรก็ตามในข้อ 9 นี้ไม่ได้กำหนดวิธีการที่จะปรับปรุงกำไรดังกล่าวไว้ วิธีการปรับปรุงกำไรตามข้อ 9 OECD เปิดกว้างให้แต่ละรัฐตกลงกันเองในลักษณะทวิภาคี⁸

4.3 การตั้งราคาโอนของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียได้บัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนไว้ใน Division 13 Part III แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936 “the ITAA”) ซึ่งมีทั้งหมด 28 มาตรา ได้แก่ มาตรา 136 AA ถึง มาตรา 136 AG

นอกจากนี้ Australian Tax Office หรือ ATO ยังได้ออกระเบียบวางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการตั้งราคาโอน เพื่อตีความหรืออธิบายการใช้ Division 13 ดังกล่าว อีก 9 ฉบับ คือ

1. Taxation Ruling 94/14

Taxation Ruling 94/14 วางแนวปฏิบัติ สำหรับการใช้บทบัญญัติ Division 13 ซึ่งรวมถึง

- (1) หลักการพื้นฐานของการใช้บทบัญญัติ Division 1
- (2) สถานการณ์ที่บทบัญญัติ Division 13 กำหนดให้ต้องพิจารณาการติดต่ออย่างอิสระในการโอนทรัพย์สินระหว่างประเทศ
- (3) การตั้งราคาโอนสำหรับรายการค้าระหว่างประเทศ ระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน เพื่อให้แน่ใจว่าจำนวนเงินภาษีเงินได้และภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ต้องเสียในประเทศออสเตรเลียนั้นถูกต้อง

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 253-254.

⁷ พิชาติ เกษเรือง, คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน (กรุงเทพมหานคร: บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2538), หน้า 136-137.

⁸ OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital (Paris: OECD Publication, 1977), p. 88.

2. Taxation Ruling 95/23

Taxation Ruling 95/23 เป็นวิธีการปฏิบัติสำหรับข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้า (Advance pricing arrangement) ในระดับทวิภาคี และข้อตกลงฝ่ายเดียว โดยที่ข้อตกลงในระดับทวิภาคี จะใช้กับประเทศที่ประเทศออสเตรเลียได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเอาไว้

3. Taxation Ruling 97/20

Taxation Ruling 97/20 เป็นคำอธิบายวิธีการตั้งราคาโอนตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ สำหรับข้อตกลงการค้าระหว่างประเทศ วิธีการตั้งราคาโอนตาม Taxation Ruling 97/20 จะสอดคล้องกับแนวทางของ OECD

4. Taxation Ruling 98/11

Taxation Ruling 98/11 เป็นการกำหนดเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนที่ผู้เสียภาษีจะต้องมี แต่อย่างไรก็ตาม Taxation Ruling 98/11 ไม่ได้ให้รายละเอียดว่าเอกสารจะต้องเป็นเช่นไร แต่ได้กำหนดมาตรฐานวิญญูชนที่ผู้เสียภาษีควรทราบได้ว่าเอกสารนั้นควรเป็นเช่นไร ในสถานะแวดล้อมนั้น นอกจากนี้ ATO ยังให้แนวทางในการปฏิบัติตามหลักการติดต่ออย่างอิสระไว้ใน Ruling ฉบับนี้ด้วย

5. Taxation Ruling 98/16

Taxation Ruling 98/16 เป็นระเบียบเกี่ยวกับเบี้ยปรับ ซึ่งแตกต่างตามลักษณะความผิดที่แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ คือ ความผิดที่จงใจหลีกเลี่ยงภาษี และความผิดที่ไม่ได้จงใจหลีกเลี่ยงภาษี

6. Taxation Ruling 99/1

Taxation Ruling 99/1 เป็นระเบียบเกี่ยวกับค่าบริการที่เรียกเก็บระหว่างบริษัทหรือเดียวกันว่า ควรตั้งราคาโอนให้สัมพันธ์กับบริการที่ให้ และสอดคล้องกับหลักการติดต่ออย่างอิสระอย่างไร

7. Taxation Ruling 2000/D15

Taxation Ruling 2000/D15 เป็นระเบียบเกี่ยวกับปัญหาการถ่ายเทกำไรระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน กับสถานประกอบการถาวรในประเทศออสเตรเลีย

8. Draft Taxation Ruling 95/D31

Draft Taxation Ruling 95/D31 เป็นร่างระเบียบที่เกี่ยวกับการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องเนื่อง (Correlative adjustment) เพื่อบรรเทาภาระภาษีซ้อนจากการปรับปรุงกำไรของเจ้าพนักงานภาษีในต่างประเทศ

9. Draft Taxation Ruling 97/D5

Draft Taxation Ruling 95/D31 เป็นร่างระเบียบที่อธิบายเกี่ยวกับผลของการใช้อำนาจภายใต้บทบัญญัติ Division 13 รวมถึงการใช้อำนาจปรับปรุงกำไร ตามมาตรา 136AF⁹

จากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งราคาโอนในประเทศออสเตรเลียที่กล่าวมา หัวข้อนี้จะแยกการอธิบายออกเป็น 4 หัวข้อ ทั้งนี้เพื่อใช้พิจารณาเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิและมาตรา 70 ตรี ดังนี้

4.3.1 ความหมายของ “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ในกรณีการตั้งราคาโอน 4.3.2 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตกรณีการตั้งราคาโอน 4.3.3 อำนาจในการปรับปรุงกำไรกรณีการตั้งราคาโอน

4.3.1 ความหมายของ “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ในกรณีการตั้งราคาโอน

วัตถุประสงค์หลักของ Division 13 มาตรา 136AD(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ในเรื่องการตั้งราคาโอนนี้ ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อใช้กับหน่วยภาษีนิติบุคคลที่แยกออกจากกันได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบังคับใช้กับบริษัท แต่อย่างไรก็ตาม ในส่วนของบุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วน ที่ไม่ได้กล่าวถึงไว้ ก็ใช้หลักการเช่นเดียวกัน¹⁰

ตามกฎหมายการตั้งราคาโอนของประเทศไทย “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” อาจจะถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอนได้ หากความเกี่ยวพันกันของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเป็นไปดังต่อไปนี้

1. การถือหุ้นทางตรงหรือทางอ้อมของอีกฝ่ายหนึ่ง
2. การมีผู้ถือหุ้น หรือมีเจ้าของร่วมกันทั้งสองฝ่าย

⁹ สมศักดิ์ อนุธรรมเสลา, “ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 120-122.

¹⁰ Taxation Ruling 94/14, Para 7.

3. การที่ฝ่ายหนึ่งสามารถใช้ประโยชน์อีกฝ่ายหนึ่ง โดยการมีข้อตกลงที่จะเลือกปฏิบัติ
4. การมีกรรมกรร่วมกัน
5. การมีผู้บริหารระดับสูงร่วมกัน
6. การเข้าทำสัญญาร่วมกันของทั้งสองฝ่าย¹¹

4.3.2 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตกรณีการตั้งราคาโอน

บทบัญญัติ Division 13 มุ่งพิจารณาการหลีกเลี่ยงภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

1. การตั้งราคาต่ำในการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการที่ขายโดยประเทศออสเตรเลีย
2. การตั้งราคาสูงในการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการที่ซื้อโดยประเทศออสเตรเลีย
3. การปันส่วนค่าใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ หรือค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เหมาะสมที่นำมาหักออกจากรายได้ในประเทศออสเตรเลีย¹²

และเป็นที่น่าสังเกตว่า คำว่า “ทรัพย์สิน” ตาม Division 13 นี้ มีความหมายกว้างว่าความหมายของทรัพย์สินโดยทั่วไป ซึ่งให้หมายความรวมถึงสิ่งต่อไปนี้

1. สิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับทรัพย์สิน
2. ทรัพย์สินสิทธิที่เหนือที่ดิน ผลประโยชน์ สิทธิ หรืออำนาจใดๆ
3. สิทธิในการได้รับเงินได้
4. บริการ¹³

¹¹Taxation Ruling 94/14, Para 274.

¹²Taxation Ruling 94/14, Para 170.

¹³Taxation Ruling 94/14, Para 223.

4.3.3 อำนาจในการปรับปรุงกำไรกรณีการตั้งราคาโอน

ในกรณีที่บุคคลที่เกี่ยวข้องกันตั้งราคาโอนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี บทบัญญัติ Division 13 ไม่ได้กำหนดวิธีการพิจารณาไว้โดยเฉพาะ แต่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีในการใช้ดุลยพินิจ เพื่อพิจารณาวิธีการใดๆที่เหมาะสม หรือดีที่สุด และเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ เพื่อใช้วัด การติดต่ออย่างอิสระของรายการค้าแต่ละสถานการณ์ ซึ่งในปัจจุบัน ATO ยอมรับวิธีการพิจารณา การติดต่ออย่างอิสระตามแนวรายงานของ OECD ในฐานะเป็นแนวทางที่นานาประเทศยอมรับตามมติของสภาผู้แทนราษฎรของประเทศออสเตรเลีย

แต่อย่างไรก็ตาม อธิบดีกรมสรรพากรก็ได้อยู่ภายใต้ข้อผูกพันที่จะยอมรับวิธีการใดๆที่ผู้เสียภาษี จะใช้เพื่อตั้งราคาโอนของตนเอง เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะแสดงให้เห็นว่าวิธีการของตนนั้นเหมาะสม หรือถูกต้องที่สุดสำหรับกรณีของตนเองนั้น ซึ่งขึ้นอยู่กับเอกสารประกอบรายการที่ผู้เสียภาษีนำมาแสดง หรือเตรียมพร้อมให้เจ้าพนักงานตรวจสอบได้ตลอด ทั้งในระหว่างทำรายการ และหลังทำรายการ¹⁴

หลักการติดต่ออย่างอิสระตามแนวรายงานของ OECD ที่ประเทศออสเตรเลียยอมรับเป็นแนวทางนั้น หมายถึง หลักการติดต่ออย่างอิสระที่ราคา หรือเงื่อนไขทางการค้า หรือการเงินระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันจะต้องไม่แตกต่างจากราคา หรือเงื่อนไขการค้าอันพึงมีระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระจากกัน ไม่เกี่ยวข้องกันทั้งในด้านการจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุน อำนาจในการปรับปรุงกำไรให้ตรงตามความเป็นจริง จึงเป็นการปรับปรุงราคาโอนให้เป็นราคาติดต่ออย่างอิสระนั่นเอง¹⁵ หลักการติดต่ออย่างอิสระตามความหมายของ OECD นั้นมีความหมายในทำนองเดียวกันกับหลักการติดต่ออย่างอิสระในทางบัญชี ซึ่งหลักการติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length) ทางบัญชีหมายถึง 1. การติดต่อทางการค้าในสภาพที่มีความเป็นอิสระไม่มีความเกี่ยวพันระหว่างกัน 2. การติดต่อกันอย่างตรงไปตรงมาโดยไม่มีกำไรเอียง หรือให้ผลประโยชน์กัน หรือเป็นการผิดธรรมดา¹⁶

¹⁴ สมศักดิ์ อนุธรรมเสลา, ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร, หน้า 119.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

¹⁶ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2538), หน้า 14.

ในการใช้หลักการติดต่ออย่างอิสระ มีขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. ประเมินหรือสอบทางรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่มีการควบคุมของกิจการที่เป็นอิสระจากกัน ที่คล้ายคลึง หรือเป็นอย่างเดียวกันกับรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

2. เปรียบเทียบเงื่อนไขรายการค้าและกิจการทางธุรกิจนั้นกับเงื่อนไขรายการค้าและกิจกรรมทางธุรกิจระหว่างบริษัทเดียวกัน หากเป็นรายการที่ได้เปรียบกันได้ควรมีเงื่อนไขทางการค้า รวมถึงราคาสินค้าหรือบริการเป็นอย่างเดียวกัน

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการเปรียบเทียบกับกันได้ หรือสิ่งที่ควรเปรียบเทียบ คือ

1. ลักษณะของสินค้าหรือบริการ

ลักษณะของสินค้าที่เป็นทรัพย์สินมีตัวตน ควรพิจารณาถึงลักษณะทางกายภาพของทรัพย์สินนั้น คุณภาพ และความเชื่อถือได้ในคุณภาพ จำนวนที่มีอยู่และปริมาณที่จะซื้อขาย¹⁷

2. การวิเคราะห์หน้าที่ หรือกิจกรรมที่ทำ

การวิเคราะห์หน้าที่ เป็นการพิจารณากิจกรรมที่ทำและความรับผิดชอบของกิจการที่เป็นอิสระกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปรียบเทียบหน้าที่ที่กระทำเป็นการพิจารณาความเสี่ยงของแต่ละฝ่าย ซึ่งในตลาดเปิดเสรี การรับความเสี่ยงที่สูงพอสมควรได้รับการชดเชยด้วยผลตอบแทนที่สูง

3. เงื่อนไขตามสัญญา

เงื่อนไขตามสัญญา หมายถึง เงื่อนไขที่กำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบ และผลตอบแทนระหว่างคู่สัญญา การเปรียบเทียบกับกันได้ของเงื่อนไขตามสัญญา จึงขึ้นอยู่กับความเหมือนหรือแตกต่างของหน้าที่ ความรับผิดชอบ และผลตอบแทนระหว่างคู่สัญญา

¹⁷Securta, L., *Tolley's International Tax Planning Fourth Edition*(Surrey: Tolly Publishing, 1999), p. 33-34.

4. สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ หรือตลาด

สภาพแวดล้อมทางตลาด รวมถึงที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของตลาด ขนาดของตลาด ระดับของอุปสงค์และอุปทานของตลาด กำลังซื้อของผู้บริโภค¹⁸

5. กลยุทธ์ทางธุรกิจ

กลยุทธ์ทางธุรกิจเกี่ยวกับการคิดค้นและพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ระดับการกระจายตัวทางธุรกิจ ความเสี่ยงทางธุรกิจ การประเมินการเปลี่ยนแปลงทางการเมือง การเจาะตลาดใหม่ การดำเนินกลยุทธ์เหล่านี้ อาจทำให้กำไรที่พึงมีของกิจการที่นั้นกลยุทธ์นั้นลดลงได้¹⁹

ในประเทศออสเตรเลียเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนเป็นกลยุทธ์ที่สำคัญของ ATO ในการจัดการกับการตั้งราคาโอน โดยที่ผู้เสียภาษีออสเตรเลียต้องจัดทำเอกสารประกอบรายการและเก็บไว้พร้อมให้เจ้าพนักงานสรรพากรเรียกตรวจสอบได้ ตามมาตรา 262A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีจะต้องมีเอกสารประกอบรายการสำหรับการซื้อขายทรัพย์สิน ตามสัญญาระหว่างประเทศ และค่าตอบแทนที่ได้รับหรือจ่าย

Taxation Ruling 98/11 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติที่ ATO วางระเบียบเกี่ยวกับเอกสารประกอบรายการตั้งราคาโอนและการทบทวนราคาโอน แนะนำให้ผู้เสียภาษีเตรียมเอกสารประกอบรายการที่เหมาะสมและพอเพียง เพื่อประโยชน์ดังต่อไปนี้

1. เอกสารประกอบรายการเป็นสิ่งที่กฎหมายกำหนดให้มี และจำเป็นต้องมีในการกำหนดราคาโอน
2. ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับผิดชอบปรับจากการกระทำผิด หากผู้เสียภาษีเงินได้เตรียมเอกสารประกอบรายการที่แสดงให้เห็นว่าได้ปฏิบัติตามหลักการติดต่ออิสระโดยสุจริต
3. ผู้เสียภาษีจะสามารถพิสูจน์ราคาโอนได้ดีขึ้น เมื่อถูกตรวจสอบ
4. เอกสารประกอบรายการที่พอเพียงจะลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและการประเมินภาษี²⁰

¹⁸OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations(Paris: OECD Publication, 1995), p I-13.

¹⁹สมศักดิ์ อรรณมเสลา, ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร, หน้า 84-86.

ATO ไม่ได้กำหนดเอกสารรายการใดที่จะต้องมี ผู้เสียภาษีต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชนตัดสินใจเองว่าควรมีเอกสารอะไรบ้าง แต่ ATO ได้แนะนำว่าเอกสารที่ควรต้องมีประกอบด้วย ได้แก่

1. งบประมาณ แผนธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
2. นโยบายตั้งราคาโอน เอกสารเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรของสินค้าแต่ละชนิด ข้อมูลทางการตลาด และการมีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดกำไรของแต่ละบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
3. เอกสารเกี่ยวกับเหตุผลในการเข้าทำรายการค้ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
4. เอกสารเกี่ยวกับเหตุผลที่ผู้เสียภาษีเลือกวิธีการตั้งราคาโอนแต่ละวิธี
5. รายละเอียดของวิธีการตั้งราคาโอน
6. เอกสารอธิบายโครงสร้างและลักษณะธุรกิจของบริษัทและกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่บริษัทสังกัด
7. เอกสารแสดงรายละเอียดยอดขายและผลการดำเนินงาน และลักษณะของรายการค้าระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน
8. เอกสารเกี่ยวกับกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษีและผลการใช้กลยุทธ์นั้น
9. เอกสารที่แสดงว่าผู้เสียภาษีได้มีการเจรจาตกลงรายการค้ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องและหลักการในการเจรจาต่อรอง และ
10. เอกสารที่จัดทำขึ้นเมื่อมีการจัดทำแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและการพิจารณาติดต่ออย่างอิสระทางภาษี²¹

นอกจากนี้ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบ Schedule 25A พร้อมแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การกรอกแบบ Schedule 25A จะให้ข้อมูลแก่ ATO เกี่ยวกับระดับของเอกสารประกอบ

²⁰Taxation Ruling 98/11, Para 2.1.

²¹Taxation Ruling 98/11, Para 2.2.

รายการที่มีอยู่จะเป็นปัจจัยสำคัญในการเลือกตรวจสอบการตั้งราคาโอนและพิจารณาเบี้ยปรับหากผู้เสียภาษีมีความผิดเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน

4.4 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการส่งออกสินค้าของประเทศออสเตรเลีย

ในปี ค. ศ 2000 ประเทศออสเตรเลียได้เริ่มใช้ระบบภาษีใหม่ในจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการ คือ ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax - GST) แทนที่ภาษี Wholesale Sales Tax หรือภาษีการขาย ภาษีสินค้าและบริการที่จัดเก็บในประเทศออสเตรเลียนี้คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในประเทศอื่น ๆ นั้นเอง โดยเป็นภาษีที่จัดเก็บจากส่วนต่างของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากสินค้าหรือบริการนั้น

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าสินค้าและบริการจากการส่งออกสินค้าของประเทศออสเตรเลีย ได้แก่ A New Tax System (Goods and Services Tax - GST) Act 1999 หมวด 1-4A อนุมาตรา 38-185(1) ประกอบกับ Good and Services Tax Ruling – GSTR 2002/6

4.4.1 ภาระภาษีสินค้าและบริการกรณีการขายสินค้าในกรณีทั่วไป

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสินค้าและบริการในกรณีการขายสินค้า คือ ผู้ประกอบธุรกิจ ซึ่งรวมทั้งบุคคลธรรมดา บริษัท ทรัสต์ ห้างหุ้นส่วน หรือ สมาคม ที่ขายสินค้าในประเทศออสเตรเลีย และผู้นำเข้าสินค้าด้วย โดยธุรกิจที่มีเงินทุนหมุนเวียนต่อปีเกินกว่า 75,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย (เกินกว่า 150,000 ดอลลาร์ออสเตรเลียในกรณีองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร) จะต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ ส่วนธุรกิจที่มีเงินทุนหมุนเวียนน้อยกว่านั้น สามารถเลือกที่จดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ แต่ผู้ที่จดทะเบียนเท่านั้นจึงจะสามารถขอเครดิตภาษีซื้อคืนได้²²

ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการนี้ไม่ได้จำกัดเพียงแค่การจัดเก็บเฉพาะจาก “สินค้าและบริการ” ตามความเข้าใจปกติเท่านั้น แต่ยังคงจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์และการอนุญาตให้ใช้สิทธิด้วย โดยอัตราภาษีการค้าและบริการที่กำหนดเอาไว้ในพระราชบัญญัติภาษีการค้าและบริการ คือ อัตราภาษีร้อยละ 10²³

²² CCH, *Australian Master Tax Guide 2012*(Australia: McPherson's Printing Group, 2012), p.1623.

²³ Ibid,p.1620.

4.4.2 ภาวะภาษีสินค้าและบริการกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ

ภายใต้ระบบการจัดเก็บสินค้าและบริการในประเทศออสเตรเลีย การไม่จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการนั้นมีอยู่ 2 กรณีใหญ่ๆ คือ กรณีที่ไม่อยู่ในระบบภาษีสินค้าและบริการ (Non-Taxable supplies) และกรณียกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (GST Free supplies)

สำหรับกรณีที่ไม่อยู่ในระบบภาษีสินค้าและบริการ (Non-Taxable supplies) นั้น หมายถึง กรณีที่ผู้ประกอบการไม่มีภาษีสินค้าและบริการให้ต้องรับผิดชอบ ซึ่งไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อใดๆได้ เช่น การทำธุรกรรมที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลีย หรือ การทำธุรกรรมที่ทำขึ้นก่อนพระราชบัญญัติภาษีและบริการมีผลบังคับใช้ เป็นต้น

ส่วนกรณียกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (GST Free supplies) นั้น หมายถึง กรณีที่ผู้ประกอบการนั้นไม่มีภาษีสินค้าและบริการให้ต้องรับผิดชอบเช่นเดียวกับกรณีที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการยังคงมีสิทธิที่จะขอภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการนั้นคืนได้ แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ใช้สินค้านั้นในกิจการของตนเอง หรือใช้ในทางวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ในทางการค้า ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อคืนได้ตามสัดส่วนเท่านั้น²⁴

กรณียกเว้นภาษีสินค้าและบริการถูกบัญญัติไว้ใน Division 38 ซึ่งได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

1. การส่งออกสินค้าและบริการ
2. การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับสุขภาพและยา
3. การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการศึกษาและเด็ก
4. การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับอาหาร
5. การสาธารณกุศล
6. การขนส่งระหว่างประเทศและการท่องเที่ยว

²⁴ Ibid, p.1627.

7. การอื่นๆ เช่น การขายรถยนต์แก่ผู้พิการ หรือ การให้บริการเครือข่าย
แก๊งก์ท่องเที่ยวในประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น²⁵

ดังนั้น กรณีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศในประเทศออสเตรเลียจึงเป็นกรณีที่ถูก
กฎหมายยกเว้นภาษีสินค้าและบริการให้ ซึ่งการส่งออกที่จะได้รับยกเว้นมีสาระสำคัญโดยสรุป ดังนี้

พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการไม่ได้จำกัดความของคำว่า “ส่งออก” ไว้
เป็นการเฉพาะ ดังนั้นคำว่า “ส่งออก” จึงมีความหมายโดยทั่วไป ซึ่งหมายถึง การส่งสินค้าออกไป
ประเทศหนึ่งเพื่อการขายหรือแลกเปลี่ยน, หรือการนำสินค้าออกจากดินแดนอาณาเขตประเทศหนึ่ง
ไปยังอีกดินแดนอาณาเขตอีกประเทศหนึ่ง ดังนั้น ถ้าไม่มีการส่งสินค้าทางกายภาพออกจากประเทศ
ออสเตรเลีย กฎหมายที่ให้ยกเว้นภาษีสินค้าและบริการก็จะไม่ถูกนำมาบังคับใช้²⁶

ภายใต้หมวด 1 และ 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ การส่งสินค้าที่จะ
ได้รับยกเว้นภาษีนั้นจะต้องเป็นการส่งสินค้าจากประเทศออสเตรเลียและต้องเป็นการส่งออกภายใน
ระยะเวลาที่กำหนดไว้ด้วย กล่าวคือ

(1) การส่งออกสินค้ากรณีซื้อขายปกติ ผู้ส่งสินค้าจะต้องส่งสินค้าออกจาก
ประเทศออสเตรเลีย ก่อนหรือภายใน 60 วัน (หรือเกินกว่า 60 วันโดยได้รับอนุมัติจากอธิบดี)
หลังจากวันที่

(ก) ได้รับการส่งสินค้า หรือ

(ข) ได้ออกใบแจ้งราคาสินค้าสำหรับการส่งซื้อสินค้านั้น

(2) การส่งออกสินค้ากรณีซื้อขายซึ่งมีการผ่อนชำระ ผู้ส่งสินค้าจะต้องส่ง
สินค้าออกจากประเทศออสเตรเลีย ก่อนหรือภายใน 60 วัน (หรือเกินกว่า 60 วันโดยได้รับอนุมัติจาก
อธิบดี) หลังจากวันที่

(ก) ได้รับการผ่อนชำระงวดสุดท้าย หรือ

(ข) ได้ออกใบแจ้งราคาสินค้าสำหรับการผ่อนชำระงวดสุดท้าย

²⁵ Ibid, 1627-1629.

²⁶ Good and Services Tax Ruling 2002/6, Para 18.

ทั้งนี้ผู้ส่งออกต้องมีเอกสารประกอบการส่งออกที่น่าเชื่อถือได้มาแสดงด้วย เช่น ใบกำกับสินค้า, ใบตรงส่ง หรือ ใบสั่งซื้อจากผู้ซื้อ เป็นต้น²⁷

4.4.3 ภาวะภาษีสินค้าและบริการกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย

ในกรณีนำเข้าสินค้าที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ จะถูกจัดเก็บในอัตราภาษีร้อยละ 10 เช่นเดียวกับอัตราภาษีสินค้าและบริการที่เก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการภายในประเทศออสเตรเลีย แต่สำหรับกรณีนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น เป็นกรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ²⁸

นอกจากนี้ การนำเข้าสินค้าที่ไม่ถูกเก็บภาษีสินค้าและบริการยังได้แก่การนำเข้าสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรตามกฎหมายภาษีศุลกากร เช่น สินค้าที่มีมูลค่าไม่มากนัก หรือสินค้าที่นำเข้าภายใต้ระบบ Tradex²⁹ เป็นต้น และรวมไปถึง การนำเข้าสินค้าที่ได้ส่งออกไปโดยสภาพของสินค้านั้นไม่เปลี่ยนแปลงด้วย เช่น ผู้ผลิตได้ส่งสินค้าออกไปขายยังต่างประเทศ แต่ไม่สามารถขายสินค้านั้นได้ จึงส่งกลับเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย สินค้าที่นำกลับเข้ามานั้นก็จะได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ เป็นต้น³⁰

²⁷ Good and Services Tax Ruling 2002/6, Para 41.

²⁸ CCH,Australian Master Tax Guide 2012,p.1637.

²⁹ TRADEX เป็นโครงการส่งเสริมที่รัฐบาลให้แก่ผู้นำเข้า ผู้ผลิต และผู้ส่งออก โดยผู้นำเข้าสินค้าบางประเภทเพื่อการพาณิชย์ ซึ่งจะส่งกลับออกไปอีก หรือผู้นำเข้าที่ใช้สินค้าเข้านั้นเพื่อการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก สามารถยื่นคำร้องขอให้เป็นผู้นำเข้าประเภท TRADEX Importers ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีนำเข้า หรือภาษีสินค้าและบริการ เมื่อมีการนำสินค้าเข้า แต่หากผู้นำเข้าดังกล่าวไม่ส่งสินค้านั้นออกภายในเวลาที่กำหนด ผู้นำเข้าดังกล่าวจะต้องรับภาระภาษีตามปกติ

³⁰ CCH,Australian Master Tax Guide 2012,p.1637.

บทที่ 5

บทวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางในการจัดเก็บภาษี ที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

5.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรให้หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของAdam Smith

5.1.1 ภาษีเงินได้

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าภาษีเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของรัฐ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความเป็นธรรม แน่นนอน สะดวก และประหยัด เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการจัดเก็บภาษี เมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith จึงมีข้อให้พิจารณาดังนี้

(ก) หลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี มีความเป็นธรรมแก่ผู้ส่งออกที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ เพราะหากคำนึงถึงความหมายของเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์และบัญชีแล้ว การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนซึ่งไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อขาย ก็ไม่ควรถือเป็นขายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้แก่ผู้ส่งออก การจัดเก็บภาษีจึงก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ส่งออกให้ต้องเสียภาษีทั้งๆที่ไม่มีเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เกิดขึ้นแต่อย่างใด

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสด (Cash basis)

ในการจัดเก็บภาษี ที่จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินในการรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามความเป็นจริงมาแล้วเท่านั้น ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเพื่อขายตามปกติ บุคคลธรรมดาผู้ส่งออกจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายสินค้านั้นในภาษีที่ผู้ส่งออกได้รับเงินจากลูกค้า เช่น นาย ก. ผู้ส่งออกขายสินค้าราคา 100,000 บาท และส่งมอบสินค้าให้แก่ นาย ข. ที่อยู่ประเทศสิงคโปร์ในวันที่ 30

ธันวาคม 2555 และเนื่องจากนาย ข. เป็นลูกค้าชั้นดีที่ได้รับเครดิตในการชำระค่าสินค้า นาย ข. สามารถชำระค่าสินค้าให้แก่ นาย ก. ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ นาย ก. ได้ส่งสินค้าไปให้นาย ข. ได้ ดังนั้น หากนาย ข. ชำระค่าสินค้าให้แก่ นาย ก. วันที่ 10 มกราคม 2556 นาย ก. ก็ต้องนำเงินจำนวน 100,000 บาท มาถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆที่ได้รับในปีภาษี 2556 นั้น เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามเกณฑ์เงินสด ทั้งนี้ ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ อันเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม

แต่ในทางตรงกันข้าม หากเป็นกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ แม้ผู้ส่งออกจะยังไม่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามความเป็นจริง ก็ให้ถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมินด้วย (Deemed Income) ซึ่งถือเป็นข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ตามปกติจะใช้เกณฑ์เงินสดเพื่อเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริงและได้รับมาแล้วภายในปีภาษีนั้นตามที่กล่าวมาข้างต้น เช่น นาย ก. ส่งสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าต่างประเทศ ในวันที่ 30 ธันวาคม 2555 โดยสินค้านั้นมีราคาตลาดในวันที่ส่งออก 100,000 บาท กรณีเช่นนี้ แม้ นาย ก. จะยังไม่ได้รับเงินได้จากการขายสินค้านั้นตามความเป็นจริงก็ตาม นาย ก. ก็ต้องนำเงินจำนวน 100,000 บาท มาถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และรวมคำนวณกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆที่ได้รับในปีภาษี 2555 เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะฉะนั้น หากผู้ส่งออกที่ประกอบกิจการซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสุจริต การจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวย่อมกระทบกระเทือนต่อการประกอบธุรกิจของผู้ส่งออกอย่างแน่นอน

ส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.2.1 ว่าเกณฑ์รับรู้รายได้ในทางบัญชีและภาษีกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน นั้นแตกต่างกัน จึงก่อให้เกิดปัญหาขึ้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยในทางบัญชี การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน จะไม่ถูกถือเป็นรายได้ของกิจการ ดังนั้น ผู้ส่งออกจึงยังไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้านั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในปีที่ส่งออกสินค้านั้น แต่ในทางตรงกันข้าม ในทางภาษี กำหนดให้การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนหากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 70 ทรี จะถือเป็นการขาย และต้องนำมูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในปีภาษีที่ส่งไปนั้นด้วย ทำให้ผู้ส่งออกต้องทำการปรับปรุงรายได้ทางบัญชีให้เป็นรายได้ทางภาษีเสียก่อน แม้ว่าเกณฑ์รับรู้รายได้ในทางบัญชีและภาษีจะมีความจำเป็นที่ต้องมีความแตกต่างกัน แต่ในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ ก่อให้เกิดผลกระทบแก่การประกอบธุรกิจของผู้ส่งออกหลายประการเช่นกัน กล่าวคือ

ประการแรก หากวันที่กิจการได้ขายสินค้านั้นจริงในต่างประเทศ แต่ราคาที่ขายสินค้าแตกต่างกับราคาตลาดในวันที่ส่งออก กิจการจะรับรู้รายได้อย่างไร เช่น ในขณะที่บริษัท A ทำการส่งสินค้าออกไปเพื่อเก็บไว้ในคลังสินค้าประเทศอังกฤษ ปรากฏว่าสินค้านั้นมีมูลค่าราคาตลาดสูง ซึ่งบริษัท A ต้องรับรู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้วในปีภาษีที่ส่งสินค้าออก แต่ต่อมาสินค้าดังกล่าวกลายเป็นสินค้าที่ล้าสมัย ไม่สามารถขายได้ในต่างประเทศ กรณีนี้เช่นนี้ บริษัท A จะได้รับการชดเชยภาษีที่รัฐได้จัดเก็บล่วงหน้าไปแล้ว ณ วันที่ทำการส่งสินค้าออกนั้นอย่างไร หรือในทางตรงกันข้าม บริษัท A ส่งสินค้าออกไปเพื่อเก็บไว้ในคลังสินค้าประเทศอังกฤษ โดยราคาตลาดในวันที่ส่งไปขณะนั้น บริษัท A คาดว่าจะขายสินค้าได้ในราคา 100 บาท แต่ในขณะที่ขายจริง บริษัท A สามารถขายได้ในราคา 900 บาท เนื่องจากสินค้าเป็นที่ต้องการของตลาดมาก กรณีเช่นนี้จะทำให้บริษัท A รับรู้รายได้ขาดไปถึง 800 บาท หรือไม่ เป็นต้น

ประการที่สอง หากผู้ส่งออกขายสินค้านั้นในต่างประเทศ กรมสรรพากรก็สามารถตรวจสอบได้ง่ายในทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้ส่งออกจำเป็นต้องทำบัญชีแสดงสินทรัพย์หรือสินค้าคงเหลือของกิจการ การจัดเก็บภาษีไว้ล่วงหน้า จึงถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของกิจการ หากเป็นกิจการที่มีทุนไม่มากหรือเป็นกิจการที่เริ่มประกอบการ แต่ต้องถูกจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนแก่กรมสรรพากรก่อน อาจทำให้กิจการขาดสภาพคล่องทางการเงิน (Cash flow) ได้ เพราะฉะนั้น หากผู้ส่งออกที่ประกอบธุรกิจซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานของความจริงใจ การจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวย่อมกระทบกระเทือนต่อการประกอบธุรกิจของผู้ส่งออกอย่างแน่นอนเช่นเดียวกัน

นอกจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ตรีจะมีผลกระทบต่อ การประกอบธุรกิจของผู้ส่งออกตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีข้อให้พิจารณาอีกว่า ในกรณีที่ผู้ส่งออกเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย ไม่ว่าจะผู้ส่งออกจะมีรายได้จากแหล่งเงินได้จากในหรือนอกประเทศ ผู้ส่งออกก็ต้องนำรายได้ดังกล่าวนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งตามปกติแล้ว การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี จะคำนวณจากรายได้ หักด้วยรายจ่าย โดยรายจ่ายที่สามารถหักได้จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ที่เกิดขึ้น แต่หากเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเองหรือใช้เอง มาตรา 65 ตรี (10) ประกอบมาตรา 65 ทวิ (1) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย แต่ในทางตรงกันข้าม การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเพื่อประโยชน์แก่ผู้ส่งออกเอง เช่น การส่งสินค้าไปเก็บที่คลังสินค้าในต่างประเทศ แม้จะไม่มีค่าตอบแทนเกิดขึ้นจริง กลับต้องถือเป็นการขายซึ่งจะต้องนำรายได้มารวมคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ส่งออกที่ประกอบการโดยสุจริตด้วยอีกประการหนึ่ง

สำหรับช้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดช้อยกเว้นทั้ง 4 อนุมาตรานี้ มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจาก การส่งออกสินค้าที่ได้รับยกเว้นทั้ง 4 อนุมาตรานี้ไม่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้แก่ผู้ส่งออก จึงไม่ควรถูกถือให้เป็นการขายในประเทศไทย ซึ่งน่าจะถูกต้องตามทฤษฎีภาษีเงินได้ และสำหรับกรณีการส่งออกของผ่านแดน ก็เป็นเพียงเหตุผลทางการขนส่งเท่านั้น ไม่ใช่ทรัพย์สินในประเทศไทยโดยแท้ ส่วนการส่งของกลับออกไปให้แก่ผู้ที่ส่งเข้ามาในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี ก็มีวัตถุประสงค์ในการนำเข้าเป็นการเฉพาะ เมื่อใช้สินค้าเสร็จสิ้นตามวัตถุประสงค์ ก็ส่งสินค้านั้นกลับออกไปนอกราชอาณาจักร สินค้าประเภทนี้จึงไม่ใช่ทรัพย์สินในประเทศไทยโดยแท้เช่นเดียวกัน นอกจากนี้การส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรและของนั้นจะถูกส่งกลับเข้ามาให้แก่ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี ก็เป็นการส่งออกชั่วคราว ไม่ทำให้สินค้านั้นขาดจากการเป็นทรัพย์สินในราชอาณาจักร เมื่อผู้ส่งออกนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในภายหลัง และมีเงินได้จากทรัพย์สินนั้น กรมสรรพากรก็สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามหลักแหล่งเงินได้ตามปกติ นั่นเอง

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีกรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ ทั้งหลักและช้อยกเว้นประกอบกัน ผู้เขียนเห็นว่า แม้ช้อยกเว้นตามบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราดังกล่าวจะมีความเป็นธรรม แต่ก็มีประเด็นที่น่าพิจารณาว่า การกำหนดช้อยกเว้นไว้เพียงแค่ 4 อนุมาตรานั้นเพียงพอต่อการยกเว้นหรือไม่ เพราะในการประกอบธุรกิจผู้ส่งออกอาจมีความจำเป็นในการส่งออกสินค้าบางอย่างที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการขาย ซึ่งการจำกัดช้อยกเว้นที่แคบเกินไป อาจจะไม่เพียงพอและเหมาะสมต่อการประกอบธุรกิจ เพราะฉะนั้น หากพิจารณาในแง่ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ส่งออก ผู้เขียนเห็นจึงว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith ทั้งนี้ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

นอกจากนี้ อย่างที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ นอกจากบทบัญญัติมาตรา 70 ตริ แล้ว ยังมีบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินรายได้ในกรณีการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควรด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าวเปรียบเทียบกับกรการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ตริ ผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้นมีความเป็นธรรมมากกว่า เนื่องจาก ในกรณีการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน แม้มาตรา 65 ทวิ (4) จะเป็น

บทบัญญัติที่ให้ถือว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีรายได้ แม้จะไม่มีรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ เช่นเดียวกับมาตรา 70 ตรี ก็ตาม แต่การประเมินภาษีตามมาตรานี้ ก็เป็นการประเมินที่อยู่บนพื้นฐานของการ “มีเหตุอันสมควร” เป็นสำคัญ ซึ่งมีความยืดหยุ่นและเหมาะสมแก่การประกอบธุรกิจมากกว่า เนื่องจาก ในการประกอบธุรกิจนั้นแต่ละกิจการย่อมมีจุดประสงค์ในทางธุรกิจ (Business purpose) ที่แตกต่างกัน

(ข) หลักความแน่นอน

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี มีความแน่นอนแก่ผู้ส่งออกที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวยังไม่มี ความแน่นอน และไม่มี ความชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีทั้งฝ่ายกรมสรรพากร และผู้ส่งออก เช่น ปัญหาการตีความความหมายคำว่า “สินค้า” หรือ กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี รวมถึงข้อยกเว้นต่างๆ นั้นครอบคลุมเพียงใด ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อ 5.3 ปัญหาในทางปฏิบัติจากการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี

(ค) หลักความสะดวก

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี มีความสะดวกแก่ผู้ส่งออกที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าว เป็นบทบัญญัติที่ไม่เอื้อความสะดวกให้แก่ผู้ส่งออก เนื่องจากผู้ส่งออกไม่มีรายได้จากการส่งออก แต่ประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นการขายซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงเป็นการสร้างขั้นตอนและเงื่อนไขที่ไม่ตรงกับความเป็นจริงในทางธุรกิจ ดังเหตุผลที่ได้กล่าวมา

(ง) หลักความประหยัด

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี มีความประหยัดหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า หากพิจารณาในมุมมองของรัฐที่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี รัฐย่อมมีความประหยัดในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าว เป็นบทบัญญัติที่บัญญัติขึ้นเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี หากต่อมา มีการขายสินค้านั้นในต่างประเทศ ซึ่งยากแก่การตรวจสอบและอยู่นอกเหนือขอบเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี การเก็บภาษีล่วงหน้าในลักษณะนี้จึงก่อให้เกิดความประหยัดแก่รัฐ

นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีดังกล่าวอาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีซึ่งที่ได้กล่าวมาข้างต้น

5.1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บจากฐานบริโภคหรือการใช้จ่ายในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่าย สินค้าจะมีมูลค่าเพิ่มขึ้นในทุกทอด และจะถูกเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในทุกทอดเช่นเดียวกัน จนกระทั่งผู้ซื้อสินค้านั้น เป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย ดังนั้น คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” หรือ “มูลค่าที่เพิ่มขึ้น” จึงมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาของสินค้าที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือการจำหน่ายสินค้า เมื่อมีการบริโภคด้วยการซื้อสินค้าต่อไปเป็นทอดๆ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงถูกจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้านั้นด้วย

เมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith สามารถแยกออกเป็น 2 หัวข้อ ดังนี้ 5.1.2.1 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ และ 5.1.2.2 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

5.1.2.1 ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ

อย่างที่ได้อธิบายมาแล้วในหัวข้อ 3.3 ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มในด้านการขายสินค้านั้น จะจัดเก็บจากการหมุนเวียนเปลี่ยนมือของสินค้า อันได้แก่ การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีความตอบแทนหรือไม่ ดังนั้น ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศสำหรับกรณีการส่งออกโดยมีค่าตอบแทน และการส่งออกโดยไม่มีค่าตอบแทนจึงไม่มีความแตกต่างกันแต่อย่างใด จึงได้สิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน สำหรับสินค้าที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1)-(4) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1)-(4) นั้น แม้บทบัญญัติในหมวดของภาษีมูลค่าเพิ่มและประกาศต่างๆที่เกี่ยวข้องจะไม่ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่า สินค้าที่ได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี มีสิทธิได้ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 แต่ก็สามารถอนุมานได้จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.97/2543 ที่กำหนดว่า

“...กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนส่งสินค้าไปเป็นตัวอย่างให้แก่ผู้ซื้อในต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทน ก็ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานแสดงว่าจะมีการชำระราคาค่าสินค้าตามใบกำกับสินค้า (Invoice)...”

ซึ่งแสดงให้เห็นว่า การส่งสินค้าตัวอย่างออกไปต่างประเทศก็อยู่ในเงื่อนไขของคำสั่งฉบับดังกล่าวสามารถใช้สิทธิเสียอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ได้เช่นเดียวกัน เพราะฉะนั้นกรณีของของวิจัย ของผ่านแดน ของที่นำเข้าชั่วคราว หรือส่งออกชั่วคราว กรมสรรพากรก็คงตีความไปในทำนองเดียวกันโดยให้สิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ได้ หากทำตามเงื่อนไขที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.97/2543 กำหนดไว้ นั่นเอง

ดังนั้น ประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไป คือ สินค้าที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1)-(4) และมาตรา 70 ตรี วรรคสอง (1)-(4) นี้ควรได้รับสิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ด้วยหรือไม่ เพราะวัตถุประสงค์ของการให้สิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 มีขึ้นเพื่อส่งเสริมการส่งออกสินค้า โดยผู้ส่งออกสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ทำให้ไม่มีภาษีแฝงไปกับต้นทุนของสินค้าที่ส่งออก ทำให้สามารถแข่งขันในทางการค้ากับต่างประเทศได้ แต่ของที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ดังกล่าว ไม่ได้มีขึ้นเพื่อขายในต่างประเทศ จึงจำเป็นหรือไม่ที่ควรได้รับสิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 นี้

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า หากพิจารณาจากหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าภายในประเทศ หากมีการบริโภคสินค้านอกประเทศย่อมไม่อยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การส่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ออกไปต่างประเทศ แม้จะไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อขาย แต่ก็ไม่ได้มีการบริโภคสินค้านั้นในประเทศไทย จึงควรได้รับสิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ด้วยเช่นกัน

5.1.2.2 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศในบางกรณี ผู้ส่งออกอาจมีความจำเป็นต้องนำสินค้าที่ส่งออกไปกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ทั้งนี้เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ของการส่งออกชั่วคราวภายใต้ระบบเอ ที เอ คาร์เนต (A.T.A. CARNET) ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2.1.2.3 หรือผู้ส่งออกอาจเห็นว่ามีความเหมาะสมที่จะนำสินค้านั้นกลับเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อขาย หรือใช้ในกิจการของตนเอง ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการมากกว่ากรณีเช่นนี้ผู้ส่งออกต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านั้นด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาประกอบกับการได้สิทธิใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ในการส่งออกที่ผู้ส่งออกได้ขอภาษีซื้อคืนไปแล้ว ก็เกิดประเด็นที่น่าพิจารณาว่า หากการนำเข้าสินค้านั้นได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้รัฐเสียประโยชน์จากการที่ผู้ส่งออกได้ขอคืนภาษีซื้อคืนไปแล้วหรือไม่

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า หากการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตอนนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร สินค้าที่เคยส่งออกดังกล่าวก็จะกลับเข้าสู่บัญชีสินค้าคงเหลือของกิจการผู้ส่งออก หากผู้ส่งออกขายสินค้านั้นในราชอาณาจักร ผู้ส่งออกก็จะมีภาษีขายที่จะต้องนำส่งแก่รัฐ โดยไม่มีภาษีซื้อที่จะขอคืนอีก เพราะผู้ส่งออกได้ขอคืนภาษีซื้อคืนแล้วในเวลาที่ทำการส่งสินค้าออกไปในคราวแรกนั้น เพราะฉะนั้นภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงก็จะตกแก่ผู้บริโภคภายในประเทศ ซึ่งเป็นการตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม นั่นเอง ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้านี้ย่อมเป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจ่ายภาษีซื้อล่วงหน้าให้แก่รัฐ ทำให้กิจการไม่ขาดสภาพคล่องทางการเงิน (Cash flow) ในการดำเนินกิจการ แต่อย่างไรก็ตามรัฐก็ไม่ได้เสียเปรียบจากการให้ภาษีซื้อคืนแต่อย่างใด

และนอกจากนี้ กรณียิ่งเห็นได้ชัด หากการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตอนนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ก็จะทำให้สินค้านั้นกลับเข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยปกติ กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกจัดเก็บในขณะนำเข้าสินค้า จะถูกถือเป็นภาษีซื้อของผู้ส่งออกที่นำเข้าสินค้านั้นเอง หากผู้ส่งออกที่นำเข้าสินค้านั้น เอาสินค้านั้นมาใช้เอง ในกิจการของตนเอง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกจัดเก็บตอนนำเข้า ก็จะกลายเป็นภาษีขั้นสุดท้ายที่ผู้ส่งออกนั้นจะต้องรับภาระ แต่ในทางตรงกันข้าม หากต่อมามีการขายสินค้านั้นในราชอาณาจักร ผู้ส่งออกที่ขายสินค้านั้นก็สามารถจัดเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าในราชอาณาจักรได้ ซึ่งผู้ซื้อสินค้าดังกล่าว ถือเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง นั่นเอง

เพราะฉะนั้น อาจสรุปได้ว่าทั้งกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้า และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนำเข้าสินค้าในอัตราร้อยละ 7 ตามปกติ สุดท้ายแล้วย่อมทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เท่ากันหากต่อมามีการบริโภคสินค้านั้นในประเทศไทย ผู้เขียนจึงเห็นว่า เมื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งใช้ระบบเดียวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร โดยในฐานะที่กรมสรรพากรมอบหมายในกรมศุลกากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทน เมื่อกรมศุลกากรไม่จัดเก็บภาษีศุลกากรกับสินค้าที่ได้รับยกเว้นตามภาค 4 ท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 กรมสรรพากรก็ไม่ควรไปเพิ่มภาระให้กรมศุลกากรในการจัดเก็บแทน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีดังกล่าวยังเป็นการเพิ่มขั้นตอนและเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากยิ่งขึ้น ซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ที่ต้องมีความสะดวกและประหยัดด้วย

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ และกรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศกลับเข้ามาในราชอาณาจักรในปัจจุบัน จึงมีความเป็นธรรมแน่นอน สะดวกและประหยัดตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith แล้ว นั่นเอง

5.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรกับ หลักการจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนในประเทศออสเตรเลีย

ในส่วนวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ จะแยกออกเป็น 2 กรณี คือ 5.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้ และ 5.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้

เมื่อได้ศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนในประเทศออสเตรเลียแล้ว เห็นได้ว่า ตามกฎหมายของประเทศออสเตรเลียนั้น ไม่มีบทบัญญัติเฉพาะในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน เช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี แต่ประเทศออสเตรเลียได้ใช้หลักป้องกันการตั้งราคาโอนในการพิจารณากับกรณีการส่งสินค้าไปต่างประเทศดังกล่าวแทน ซึ่งการใช้หลักป้องกันการตั้งราคาโอนนี้มีลักษณะคล้ายกับมาตรา 65 ทวิ (4) นั่นเอง ดังนั้น ในส่วนวิเคราะห์เปรียบเทียบนี้ ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่าง มาตรา 40 ทวิ มาตรา 70 ทรี, Division 13 Part III แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลีย และมาตรา 65 ทวิ (4) โดยจะแบ่งหัวข้อ ดังต่อไปนี้ 5.2.1.1 บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน 5.2.1.2 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน 5.2.1.3 อำนาจในการประเมินของเจ้าหน้าที่ในการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

5.2.1.1 บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

อย่างที่ได้อธิบายมาแล้วว่า ในกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ ประมวลรัษฎากรได้แบ่งแยกการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลออกจากกัน โดยบุคคลธรรมดาถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 40 ทวิ และนิติบุคคลถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 70 ทรี ซึ่งบทบัญญัติทั้ง 2 บทดังกล่าวมีสาระสำคัญที่เหมือนกัน โดยกำหนดให้การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ต้องเป็นการส่งให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง

ส่วนกฎหมายของประเทศออสเตรเลียนั้นไม่ได้มีการแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวระหว่างบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลแยกออกจากกัน แต่กำหนดให้การส่งสินค้าโดย

ไม่มีค่าตอบแทนหากไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าหน้าที่ก็สามารถทำการประเงินภาษีได้ โดยการส่งสินค้านั้น ต้องเป็นการส่งสินค้าระหว่าง “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่าเป็นการจำกัดตัวผู้รับสินค้าไว้แคบกว่าผู้รับสินค้าในมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทวิ เนื่องจาก นอกจากมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี จะเป็นเพียง 2 มาตราที่ได้กล่าวถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ยังได้กล่าวถึงผู้รับสินค้าอื่นๆด้วย รวมแม้กระทั่งการส่งสินค้าออกไปให้แก่ตนเองในต่างประเทศด้วย

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่า กฎหมายของประเทศออสเตรเลียนั้น คล้ายคลึงกับมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ได้กำหนดถึงการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนไว้ แต่บุคคลที่รับสินค้าตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้นก็จะเป็นผู้ใดก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามไม่รวมการส่งสินค้าให้แก่ตนเอง เพราะตามนัยของการโอนทรัพย์สินย่อมจะต้องมีผู้รับโอนทรัพย์สินนั้น นั่นเอง

5.2.1.2 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

มาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี จำกัดเพียงแค่การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเท่านั้น ซึ่งตามวัตถุประสงค์เป็นการส่งออกทางกายภาพที่สามารถเคลื่อนย้ายระหว่างประเทศได้เท่านั้น ดังนั้น สินค้า จึงหมายถึง สหกรณ์ทรัพย์ แต่ไม่รวมถึงบริการด้วย

ในขณะที่กฎหมายประเทศออสเตรเลีย และมาตรา 65 ทวิ (4) ได้กำหนดให้รวมถึงการให้บริการด้วยไว้อย่างชัดเจน ดังนั้น ขอบเขตของกิจกรรมตามกฎหมายประเทศออสเตรเลีย และมาตรา 65 ทวิ (4) จึงกว้างกว่า มาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี

5.2.1.3 อำนาจในการประเมินของเจ้าหน้าที่ในการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน

อำนาจในการประเมินของเจ้าหน้าที่ในการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ มาตรา 70 ทรี และมาตรา 65 ทวิ (4) นั้นมีหลักเกณฑ์เดียวกันโดยให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินหรือปรับปรุงราคาสินค้าที่ส่งออกให้เป็นไปตามราคาตลาด ทั้งนี้เป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ซึ่งมีข้อน่าสังเกตว่า มาตรา 40 ทวิ นั้นไม่สามารถนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 มาใช้ด้วยกันได้ เพราะใช้ในเฉพาะกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม เหตุแห่งการประเมินตามมาตรา 70 ทรีนั้น เจ้าพนักงานสามารถประเมินได้เฉพาะกรณีที่ราคาตลาดของสินค้าที่ถือว่าส่งออกไปนั้นไม่ตรงตามความเป็นจริงในขณะที่ส่งออก โดยไม่ดูว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่อย่างไร แต่มาตรา 65 ทวิ (4) จะพิจารณาถึงเหตุอันสมควรด้วยซึ่งเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจมากกว่าได้

ส่วนกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ค่อนข้างให้อิสระกับการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมิน และเนื่องจากประเทศออสเตรเลียไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเช่นเดียวกับมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ ดังนั้น กรอบในการพิจารณาว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ จึงไม่จำกัดตามหลักและข้อยกเว้นที่มีอยู่อย่างจำกัดเท่านั้น

5.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ เมื่อศึกษาแล้วพบว่า หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน โดยประเทศไทยใช้วิธีการให้สิทธิการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แต่ประเทศออสเตรเลียกำหนดไว้ชัดเจนว่าเป็นกรณีกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม ทั้งการส่งสินค้าออกจากประเทศไทยและประเทศออสเตรเลียสามารถขอภาษีซื้อคืนได้เช่นเดียวกัน

5.3 วิเคราะห์ปัญหาในทางปฏิบัติจากการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ มีความไม่ชัดเจนหลายประการ ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติทั้งแก่กรมสรรพากรและผู้ส่งออก ซึ่งในส่วนนี้จะแยกการวิเคราะห์ออกเป็น 2 หัวข้อ ได้แก่ 5.3.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ และ 5.3.2 ปัญหาในการกำหนดฐานภาษีตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ

5.3.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ

5.3.1.1 นิยามหรือคำจำกัดความคำว่า “สินค้า” ตาม มาตรา 40 ทวิ และ มาตรา 70 ตริ

เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัตินิยามของคำว่า “สินค้า” เอาไว้ในบทเปิดเสร็จทั่วไป ดังนั้น “สินค้า” ในกรณีการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทภายใต้ประมวลรัษฎากรอาจเหมือนหรือแตกต่างกันก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับบทบัญญัติเกี่ยวกับคำจำกัดความของภาษีแต่ละประเภท การตีความจากกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนแนวทางในการพิจารณาของกรมสรรพากร ดังนั้น การตีความนิยามหรือคำจำกัดความคำว่า “สินค้า” ก็อาจจะเกิดปัญหาขึ้นในทางปฏิบัติ ซึ่งมีประเด็นให้วิเคราะห์ คือ นิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ จะมีความหมายครอบคลุมเพียงใด เพราะหากของที่ส่งออกไปนั้นไม่ใช่ “สินค้า” แม้จะเป็นการส่งออกให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า หรือเป็นการส่ง

ตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้าก็ตาม ก็ย่อมไม่อยู่ในขอบเขตที่ให้ถือว่าเป็น การขายในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.1.1.1 ว่าแนวทางการกำหนดนิยามหรือ คำจำกัดความของ “สินค้า” ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นมี 2 แนวทาง คือ 1.สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ที่มีไว้เพื่อขาย และ 2.สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ที่มีไว้เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ ตลอดจนของทุกชนิดที่นำเข้ามาด้วย ตามการเทียบเคียงเอาคำจำกัดความของ “สินค้า” ในมาตรา 77/1(9) มาใช้โดยอนุโลมในฐานะที่เป็นกฎหมายที่ใกล้เคียงกันอย่างยิ่ง

ดังนั้นเมื่อกรณีดังกล่าวไม่ชัดเจน จึงทำให้เกิดประเด็นที่น่าพิจารณาว่า ทรัพย์สินบางประเภทที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อขายโดยตรง แต่เป็นสินค้าในความหมายทั่วๆ ไป กรมสรรพากรจะตีความว่าอยู่ในขอบเขตของนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 40 ทวิ หรือมาตรา 70 ทรี หรือไม่ โดยตัวอย่างสินค้าที่น่าสนใจ คือ การส่งออกเครื่องจักร และการส่งออกวัตถุดิบเพื่อการผลิต

(1) กรณีการส่งออกเครื่องจักรไปต่างประเทศโดยไม่มีคำตอบแทน เช่น นาย ก. นำเข้าเครื่องจักรจากต่างประเทศมาใช้ในการประกอบกิจการ ต่อมาเครื่องจักรดังกล่าว ชำรุด จึงส่งเครื่องจักรออกไปต่างประเทศให้แก่ผู้ขายเพื่อซ่อมแซม ปรากฏว่าไม่สามารถซ่อมแซมได้ จึงไม่นำเครื่องจักรดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทย หรือ บริษัท A ส่งเครื่องจักรที่มีอยู่ไปให้ บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทสาขาในประเทศพม่าใช้โดยไม่คิดคำตอบแทน กรณีเช่นนี้ เครื่องจักร ถือเป็น สินค้าตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี หรือไม่ หากพิจารณาตามนิยามหรือคำจำกัดความของ สินค้าจากการตีความของกรมสรรพากร เครื่องจักรที่ส่งออกไปนั้น แม้จะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง มี ราคาและถือเอาได้ แต่ก็ได้มีไว้เพื่อการขายแต่อย่างใด เครื่องจักรจึงไม่ใช่สินค้าตามนัยของทั้ง 2 มาตราดังกล่าว ดังนั้น แม้การส่งออกเครื่องจักรโดยไม่มีคำตอบแทนจะเป็นการส่งออกไปให้แก่บุคคล ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า หรือเป็นการส่งตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับ ผู้ส่งสินค้าก็ตาม ก็จะไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทยที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ แต่อย่างใด

(2) กรณีการส่งออกวัตถุดิบไปต่างประเทศโดยไม่มีคำตอบแทน เช่น บริษัท A ส่งวัตถุดิบไปเก็บในคลังสินค้าประเทศพม่า เนื่องจากมีโรงงานผลิตสินค้าตั้งอยู่ กรณี เช่นนี้ วัตถุดิบ ถือเป็นสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี หรือไม่ หากพิจารณาตามนิยาม และคำจำกัดความของสินค้าจากการตีความของกรมสรรพากร วัตถุดิบที่ส่งออกไปนั้น เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง มีราคาและถือเอาได้ แต่มีไว้เพื่อการขายหรือไม่เป็นประเด็นที่น่าพิจารณา เพราะ

กรมสรรพากรก็ไม่ได้ตีความคำว่า “มีไว้เพื่อขาย” ว่ามีขอบเขตกว้างเพียงใด จะรวมถึงวัตถุดิบที่เอาไปผลิตสินค้าเพื่อขายด้วยหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า แม้ว่าเครื่องจักรและวัตถุดิบจะเป็นสิ่งที่ใช้เพื่อผลิตสินค้าเช่นเดียวกัน แต่เป็นที่เห็นได้ชัดเจนว่า เครื่องจักรนั้นเมื่อผลิตสินค้าเสร็จสิ้นแล้ว เครื่องจักรนั้นก็ยังคงอยู่กับกิจการและเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ไม่ได้มีไว้เพื่อขายแต่อย่างใด ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่กรณีของวัตถุดิบนั้นเมื่อผลิตเป็นสินค้าแล้ว วัตถุดิบจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผลิตได้ และถูกขายออกไป ดังนั้น วัตถุดิบจึงควรถือเป็นสินค้าด้วย นั่นเอง นอกจากนี้เมื่อเทียบเคียงนิยามหรือคำจำกัดความคำว่า “สินค้า” ในทางบัญชี ก็พบว่า ในทางบัญชีไม่ได้กำหนดนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “สินค้า” ไว้โดยตรง แต่มีนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “สินค้าคงเหลือ” ไว้ โดยคำว่า “สินค้าคงเหลือ” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 หมายถึง ทรัพย์สิน ซึ่ง (ก) กิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจโดยปกติ (ข) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป (ค) มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ จากความหมายข้างต้นสรุปได้ว่าสินค้าคงเหลือมีส่วนประกอบอันสำคัญ ได้แก่ สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ หรือสินค้านำระหว่างผลิต ซึ่งรวมไปด้วย วัตถุดิบ วัสดุที่ใช้ในการผลิต สินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์ประเภทหมุนเวียนของกิจการ ที่มีไว้เพื่อขายในการประกอบธุรกิจตามปกติ และมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการเพื่อขายต่อไปด้วย ดังนั้น หากเทียบเคียงนิยามหรือคำจำกัดความคำว่า สินค้าในทางบัญชี การส่งออกวัตถุดิบไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้ หากเป็นการส่งออกไปให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า หรือเป็นการส่งตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า ก็ควรถือเป็นการขายในประเทศไทยที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรีด้วย

ดังนั้น จากตัวอย่างการวิเคราะห์เครื่องจักรและวัตถุดิบข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่าสินค้าไม่ได้มีบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับสินค้าในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในทางบัญชี ดังนั้น แนวทางในการแก้ไขปัญหาในการใช้ดุลยพินิจในการตีความของกรมสรรพากรและผู้ส่งสินค้าที่อาจขัดแย้งกัน ประมวลรัษฎากรควรมีการบัญญัตินิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “สินค้า” เพิ่มเติมไว้ในหมวด 3 ภาษีเงินได้ ส่วน 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 39 เพื่อให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

5.3.1.2 ข้อยกเว้นตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี

เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี กำหนดข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเอาไว้ 4 อนุมาตรา ซึ่งแบ่งออกได้ 5 กรณีดังที่ได้อธิบายรายละเอียดไว้ในหัวข้อ 3.2.3.1 โดยวัตถุประสงค์หลักของการบัญญัติข้อยกเว้นกรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ คือ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ส่งสินค้าที่มีหน้าที่เสียภาษี

เงินได้ และให้เหมาะแก่การประกอบธุรกิจในปัจจุบัน แต่บทบัญญัติข้อยกเว้นดังกล่าว มีความไม่ชัดเจนในบางกรณี จึงก่อให้เกิดปัญหาการตีความในทางปฏิบัติระหว่างกรมสรรพากรและผู้ส่งสินค้าหรือบางกรณีแม้จะยังไม่มีข้อโต้แย้งแต่ก็เป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าบทบัญญัติข้อยกเว้นนั้นชัดเจนหรือไม่ ซึ่งแยกพิจารณาได้ ดังนี้

5.3.1.2.1 ความไม่ชัดเจนของกรณีสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ นั้นเป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1)

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 146/2553 เรื่อง การส่งของตัวอย่างไปต่างประเทศดังที่ได้กล่าวมาในหัวข้อ 3.2.2.1.1 มีประเด็นให้ต้องพิจารณา 3 ประเด็น คือ

(1) ของตัวอย่างในกรณีตามคำพิพากษาดังกล่าว คือ ของที่มีหน้าที่เสียภาษีใช้เป็นตัวอย่งในกิจการของตนเอง กล่าวคือ เป็นของตัวอย่างที่มีหน้าที่เสียภาษีมิไว้ให้ลูกค้าพิจารณาหรือทดลองใช้โดยไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในของตัวอย่างนั้นให้แก่ผู้อื่น เช่น ในธุรกิจจำหน่ายมือถือจะมีโทรศัพท์ตัวอย่างในแต่ละรุ่นให้ลูกค้าทดลองใช้งาน หรือในธุรกิจรถยนต์จะมีรถยนต์ตัวอย่างให้ลูกค้าทดลองขับก่อนตัดสินใจซื้อ เป็นต้น ดังนั้น จึงมีปัญหาค่าที่ต้องพิจารณาว่า หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งออกไปให้แก่ลูกค้าเพื่อทดลองใช้ กรณีจะถือเป็นของตัวอย่างที่ไม่ต้องถือเป็นกรขายในประเทศไทยตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1) หรือไม่ ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าการโอนกรรมสิทธิ์ในของตัวอย่างนั้น ไม่ใช่สาระสำคัญของการเป็นของตัวอย่าง เพราะหากโดยสภาพของของตัวอย่างนั้นเป็นของใช้สิ้นเปลือง การส่งของตัวอย่างดังกล่าวกรรมสิทธิ์ก็ต้องถูกโอนให้แก่ผู้รับสินค้าอย่างแน่นอน โดยผู้ส่งสินค้าคงไม่ได้หวังที่จะนำของตัวอย่างนั้นกลับคืน เพราะฉะนั้นประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไป คือ มูลค่าและปริมาณของของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างนั้นควรมีเท่าใด ที่ผู้ส่งสินค้าจะไม่นำข้อยกเว้นของการส่งสินค้าไปต่างประเทศกรณีดังกล่าวไปใช้ในทางที่ผิด (Abuse) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า มูลค่าและปริมาณของของที่ส่งไปเป็นของตัวอย่างนั้น หากเป็นสินค้าคงรูปที่สามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้า ก็ไม่มีความจำเป็นที่จะกำหนดมูลค่าและปริมาณแต่อย่างใด เพราะสุดท้ายแล้วสินค้านั้นก็ยังคงสภาพเป็นของตัวอย่างอยู่นั่นเอง แต่หากเป็นสินค้าสิ้นเปลืองที่ยากหรือไม่สามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าได้ ก็มีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดมูลค่าและปริมาณของของตัวอย่างนั้น โดยมูลค่าที่กำหนดต้องไม่สูงมากนัก แต่อย่างไรก็ตามต้องมีความเหมาะสมแก่การประกอบธุรกิจและเป็นไปเพื่อประโยชน์ในทางการค้าโดยปกติด้วย

(2) ของตัวอย่างในกรณีนี้ เป็นสินค้าคงรูปที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าที่อยู่ในต่างประเทศได้จากการค้าประกันสินค้า (CARNET) และการตรวจสอบความมีอยู่ของสินค้าจากหอการค้า FRIBOURG ในทุกๆปี จึงมีปัญหาที่ต้องพิจารณาว่า หากสินค้าที่ส่งออกไปให้แก่ลูกค้าเพื่อทดลองใช้นั้นเป็นสินค้าสิ้นเปลือง หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าที่อยู่ในต่างประเทศได้กรณีจะถือเป็นของตัวอย่างที่ไม่ต้องถือเป็นการขายในประเทศไทยตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1) หรือไม่ ประเด็นผู้เขียน เห็นว่า เหตุผลนั้นคงเป็นเช่นเดียวกับประเด็นที่ 1 คือ การเป็นของตัวอย่างให้พิจารณาถึงสภาพที่เป็นของตัวอย่าง ตราบใดที่ยังเป็นของตัวอย่างก็ควรจะได้รับยกเว้นไม่ถือเป็นการส่งออกเพื่อขายตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี แต่ทั้งนี้คงต้องมีมาตรการในการกำกับเรื่องมูลค่าและปริมาณของของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างนั้น นั่นเอง

(3) การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า แม้ของตัวอย่างจะไม่ได้ส่งกลับคืนมายังประเทศไทย เนื่องจากการส่งสินค้ากลับมายังประเทศไทยจะไม่เกิดประโยชน์และไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ก็ถือเป็นของตัวอย่างตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1) แล้ว ซึ่งในกรณีนี้ พิจารณาว่า บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวมิได้กำหนดให้ของที่ส่งออกไปเป็นตัวอย่างโดยเฉพาะนั้นต้องส่งกลับมายังประเทศไทย แต่ถ้อยคำในคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาว่า หากจะไม่ส่งของตัวอย่างกลับมายังประเทศไทย จะต้องมีเหตุอันสมควรหรือไม่ อย่างไร ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า แม้ว่าถ้อยคำในคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง จะให้เหตุผลว่าการที่ไม่นำสินค้าตัวอย่างนั้นกลับมาเพราะไม่เกิดประโยชน์และไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการของผู้ส่งสินค้า อันเป็นเหตุอันสมควรก็ตาม ก็คงเป็นเพียงการให้เหตุผลตามปกติ เพราะสาระสำคัญของการเป็นของตัวอย่างไม่ได้อยู่ที่การส่งหรือไม่ส่งกลับมายังประเทศไทย แต่อยู่ตรงที่ว่า หากของนั้นยังเป็นของตัวอย่าง ไม่ได้นำเอาไปขายหรือใช้ประโยชน์อย่างอื่นยังต่างประเทศ แม้ไม่มีเหตุอันควร เช่น ผู้ส่งสินค้าไม่ต้องการนำกลับเข้ามาในประเทศไทยอีก ของนั้นก็คงเป็นของตัวอย่างอยู่ นั่นเอง

5.3.1.2.2 ความไม่ชัดเจนของกรณีสินค้าที่ส่งออกต่างประเทศ
นั้นเป็นของที่ส่งไปเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1)

ในกรณีของ “ของวิจัย” นี้ มีประเด็นที่น่าสนใจที่ควรพิจารณาเกี่ยวกับการตีความความหมายของคำว่า “วิจัย” ตามความหมายของมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (2) ว่าควรตีความอย่างไร โดยอาจอธิบายความหมายตามตรรกะในการตีความ ดังนี้

(1) ตีความโดยอาศัยความหมายของ “การวิจัย” โดยทั่วไปตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น ไม่ว่าผู้ส่งสินค้าออกไปเพื่อการวิจัยนั้นจะได้รับประโยชน์จากการวิจัยหรือไม่ กรณีย่อมไม่ถือเป็นการขายสินค้าในประเทศไทยแล้ว เช่น บริษัท ก. ส่งสินค้าออกไปให้แก่มหาวิทยาลัยเพื่อสนับสนุนการศึกษาวิจัยในเรื่องระบบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

(2) ตีความโดยวิเคราะห์ถึงความมุ่งหมายของกฎหมาย ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรบัญญัติเรื่อง “ของวิจัย” เอาไว้ในอนุมาตราเดียวกับ “ของตัวอย่าง” ซึ่งเมื่อพิจารณาความมุ่งหมายในการยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้จากการส่งออก “ของตัวอย่าง” ว่าแม้ของตัวอย่างจะไม่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้โดยตรงแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในปัจจุบัน ก็จะทำให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอนาคต ดังนั้น หากพิจารณาว่า “ของวิจัย” จะต้องก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอนาคต “ของวิจัย” ตามอนุมาตรานี้ก็ควรจะหมายถึงความถึงของที่ใช้ การวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีเงินได้มีผลิตภัณฑ์ใหม่ในการสร้างเงินดพึงประเมินหรือรายได้ในอนาคตตนเอง หากตีความในลักษณะนี้ กรณีที่บริษัท ก. ส่งสินค้าออกไปให้แก่มหาวิทยาลัยเพื่อสนับสนุนการศึกษาวิจัยข้างต้นนั้น ก็จะไม่เข้ากรณีตาม มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (2) เพราะบริษัท ก. ไม่ได้รับประโยชน์จากการวิจัยนั้น

เนื่องจากในประเด็นนี้ยังไม่มีกรณีตัวอย่างที่จะแสดงให้เห็นถึงแนวทางการตีความของกรมสรรพากร ในทางปฏิบัติจึงขึ้นอยู่กับการศึกษาของทีมกำกับดูแลผู้เสียภาษีเป็นกรณีๆ ไป ซึ่งในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การตีความเรื่อง “ของวิจัย” ควรตีความไปในการทำงานเดียวกับ “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่าง” ที่ต้องเป็นการส่งออกโดยไม่มีค่าตอบแทนเพื่อประโยชน์อย่างอื่นของตนเอง เพราะหากเป็นไปเพื่อประโยชน์ของผู้อื่นแล้ว ก็ไม่มีเหตุผลอันสมควรที่รัฐจะทำการยกเว้นภาษีให้ เนื่องจากรัฐต้องสูญเสียรายได้บางส่วนเพื่อบุคคลอื่นที่ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย โดยรัฐมีหน้าที่ในการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้ให้เพียงพอต่อรายจ่ายของรัฐ นั่นเอง นอกจากนี้ การกำหนดมูลค่าและปริมาณของของวิจัยก็ควรเป็นไปในทำงานเดียวกับของตัวอย่างที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

5.3.1.2.3 ข้อยกเว้นอื่นๆ ตามตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) (3) (4) และ มาตรา 70 ตริ วรรคสอง (2) (3) (4)

(1) กรณีการส่งออก “ของผ่านแดน” ไปต่างประเทศตาม มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (2) และมาตรา 70 ตริ วรรคสอง (2) นี้ ในประมวลรัษฎากรไม่ได้มี

การกำหนดนิยามคำว่า “ของผ่านแดน” ไว้แต่อย่างใด แต่การตีความไม่มีปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากอาศัยเทียบเคียงความหมายของ “ของผ่านแดน” จากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศหลายฉบับแทนในฐานะที่เป็นกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งน่าจะมีความหมายอย่างเดียวกัน

(2) กรณีการส่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (3) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (3) ก็ไม่มีประเด็นต้องตีความว่าสินค้าใดเป็นของที่นำเข้าชั่วคราวหรือไม่ เพราะ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถแสดงหลักฐานการนำเข้า และหลักฐานการส่งออกสินค้านั้น การส่งของที่นำเข้าชั่วคราวกลับออกไปนอกราชอาณาจักรย่อมไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จึงไม่ต้องนำราคาตลาดของสินค้าดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้หรือรายได้เพื่อเสียภาษี

(3) กรณีการส่งออกของไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักรตาม มาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (4) และ มาตรา 70 ทรี วรรคสอง (4) ก็ไม่มีประเด็นต้องตีความว่าสินค้าใดเป็นของที่นำเข้าชั่วคราวหรือไม่เช่นเดียวกัน เพราะหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถแสดงหลักฐานการส่งออก และหลักฐานการนำเข้าสินค้านั้น การส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวย่อมไม่ถือเป็นการขายในประเทศไทย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จึงไม่ต้องนำราคาตลาดของสินค้าดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้หรือรายได้เพื่อเสียภาษีเช่นกัน

5.3.2 ปัญหาในการกำหนดฐานภาษีตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี

5.3.2.1 กิจกรรมที่อยู่ในขอบเขตมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี

เนื่องจากบทบัญญัติในมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี ไม่ได้บัญญัติเอาไว้ชัดเจนว่าใช้บังคับเฉพาะกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาว่ามาตรานี้เป็นกรณีกฎหมาย “ให้ถือว่าการขายในประเทศไทย” ขอบเขตของบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี นี้ จึงไม่ควรจะรวมถึงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน อันเป็นการขายในประเทศไทยตามหลักทั่วไปอยู่แล้ว แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติทั้ง 2 มาตราดังกล่าว ไม่ได้กำหนดให้ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนทุกกรณีเป็นการขายในประเทศไทย แต่จำกัดเพียงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศที่เข้าลักษณะตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้เท่านั้นที่ถือเป็นการขายในประเทศไทย คือ 1. การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ

ให้แก่สำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งในกรณีนี้ จะพิจารณาจากผู้รับสินค้าเป็นสำคัญ หากผู้รับสินค้าเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า การส่งออกสินค้านั้นไปต่างประเทศจะถือเป็นการขายในประเทศไทยอันต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย หรือ 2. การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ซึ่งในกรณีนี้จะพิจารณาว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศดังกล่าวเกิดจากคำสั่งของผู้ใดเป็นสำคัญ หากผู้สั่งให้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า การส่งออกสินค้านั้นไปต่างประเทศจะถือเป็นการขายในประเทศไทยอันต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่า การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้านี้ ไม่ได้กำหนดว่าผู้รับสินค้าจากการส่งออกนั้นจะเป็นใคร ดังนั้น แม้ผู้รับสินค้าจะไม่ได้มีความสัมพันธ์กับผู้ส่งสินค้า กรณีก็ต้องด้วยมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ที่ต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว

ในหัวข้อ นี้ มีประเด็นที่น่าพิจารณาว่า 2 ประเด็นว่า กรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี หากเป็นการส่งออกไปให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า หรือเป็นการส่งตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า ให้ถือเป็นการขายในประเทศไทยที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ 5.3.2.1.1 ผู้ส่งสินค้าจำเป็นต้องมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งไปหรือไม่ จึงจะถือว่าเป็นการส่งออกเพื่อขายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ และ 5.3.2.1.2 การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน แต่การส่งดังกล่าวไม่ใช่การขาย จะถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการขายในประเทศไทยที่ผู้ส่งสินค้าจะต้องเสียภาษีเงินได้จากราคาตลาดของสินค้านั้นหรือไม่

5.3.2.1.1 กรณีผู้ส่งสินค้าจำเป็นต้องมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งไปหรือไม่ เนื่องจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6204 ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.2.2.2 ได้วินิจฉัยว่า การที่บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการด้านการบริหารจัดการจัดส่งสินค้า นำสินค้าของบริษัท A เข้ามาเก็บไว้ในบริษัทฯ ซึ่งเป็นศูนย์กระจายสินค้า โดยกรรมสิทธิ์ของสินค้าดังกล่าวเป็นของบริษัท A และ บริษัทฯ จะส่งออกสินค้าให้แก่ลูกค้าของบริษัท A ตามคำสั่งของบริษัท A ส่วนบริษัทฯ จะเป็นผู้ยื่นใบขนสินค้าขาออกในนามของ บริษัทฯ และบริษัท A จะเรียกเก็บเงินค่าสินค้าจากลูกค้าโดยตรง เนื่องจากสินค้าที่ บริษัทฯ ส่งออกไปต่างประเทศดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท A ซึ่งบริษัทฯ ไม่มีรายได้จากการส่งสินค้าออกไปขายดังกล่าว แต่มีรายได้จากค่าบริการการรับฝากสินค้าเท่านั้น กรณีดังกล่าวจึงไม่ถือว่า บริษัทฯ ส่งออกสินค้าไปขายในต่างประเทศตามมาตรา 70 ตรี แต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อพิจารณาแนวทางการตีความของกรมสรรพากรแล้ว เห็นได้ว่าผู้ส่งสินค้าที่จะถือว่ามีรายได้จากการ “ขาย” ในทางภาษีเงินได้ จึงต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถใน

การโอนสิทธินั้นให้แก่ผู้อื่น กล่าวคือ ต้องมีกรรมสิทธิ์เหนือสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศนั่นเอง อย่างไรก็ตามกรณีตามมาตรา 70 ตรี นั้น เพียงแค่ผู้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศมีกรรมสิทธิ์เหนือสินค้าที่ส่งออกไปก็อาจถือเป็นขายอันจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ไม่จำเป็นต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้นจริง ดังเช่นกรณีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/4655, หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/5353 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/3341 ที่กล่าวมาแล้ว กรมสรรพากรถือว่าการที่บริษัทฯ ส่งสินค้าออกไปเก็บไว้ในคลังสินค้าของตนเองในต่างประเทศเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี แม้ว่าจะยังไม่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าไปยังบุคคลอื่นเลยก็ตาม

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ผู้ส่งสินค้าจำเป็นต้องมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งไป แต่จะส่งไปในลักษณะที่โอนกรรมสิทธิ์ไปให้แก่ผู้รับที่อยู่ในต่างประเทศหรือไม่ก็ได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับการตีความของกรมสรรพากรในกรณีดังกล่าว

5.3.2.1.2 กรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน แต่การส่งดังกล่าวไม่ใช่การขาย จะถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการขายในประเทศไทยที่ผู้ส่งสินค้าจะต้องเสียภาษีเงินได้จากราคาตลาดของสินค้านั้นหรือไม่ ประเด็นนี้ เมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่าการ “ขาย” ในทางภาษีเงินได้นั้น ไม่คำนึงถึงค่าตอบแทน และโดยลักษณะของมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ที่ “ให้ถือว่าเป็นการขายในประเทศไทย” ขอบเขตของบทบัญญัติดังกล่าว จึงไม่ควรจะรวมถึงการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมีค่าตอบแทน อันเป็นการขายในประเทศไทยตามหลักทั่วไป จึงมีประเด็นปัญหาที่น่าพิจารณาว่า หากค่าตอบแทนที่ได้มานั้น ไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายสินค้านั้นตามปกติ กรณีเช่นนี้จะให้ถือว่าเป็นการขายในประเทศไทยด้วยหรือไม่ คำว่า “ไม่มีค่าตอบแทน” ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี นี้ จะจำกัดแค่การมีค่าตอบแทนจากการขายเท่านั้นหรือไม่ เพราะหากถือว่าค่าตอบแทนอื่นที่ไม่ใช่ค่าตอบแทนจากการขายเป็นการส่งสินค้าออกไปโดยมีค่าตอบแทนแล้ว กรณีก็จะไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ที่มุ่งจัดเก็บภาษีกรณีการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเท่านั้น

ในกรณีไม่มีค่าตอบแทนใดๆเลย ค่อนข้างเห็นได้ชัดตามนัยของบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ที่จะต้องถือเป็นการขายในประเทศไทย แต่ในกรณีค่าตอบแทนอย่างอื่น หากพิจารณาเทียบเคียงจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6204 ที่กรมสรรพากรให้ความเห็นว่า กรณีที่ผู้ส่งสินค้าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งออกไป โดยไม่มีรายได้จากการส่งสินค้าออกไปขาย แต่มีรายได้จากค่าบริการการรับฝากสินค้าเท่านั้น ไม่ถือว่าเป็นบริษัทฯ ส่งออกสินค้าไปขายในต่างประเทศตามมาตรา 70 ตรี เห็นได้ว่า กรมสรรพากรยอมรับถึง

การเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้า หากผู้ส่งสินค้าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งออก แม้จะได้รับค่าตอบแทนอย่างอื่น ก็ไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า หากเป็นกรณีที่บริษัท A ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศเพื่อให้ บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทสาขาเช่าโดยได้รับค่าตอบแทนคือ ค่าเช่า หรือกรณีบริษัท A ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้บริษัท B ผู้ใช้บริการอันเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาบริการ โดยได้รับค่าตอบแทนคือ ค่าบริการ แม้บริษัท A จะได้ค่าตอบแทนอย่างอื่นเป็น ค่าเช่า หรือ ค่าบริการ ก็ตาม แต่หาก บริษัท A มีกรรมสิทธิ์ในสินค้าดังกล่าว การที่บริษัทส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้น ก็ถือเป็นขายในประเทศไทยตามมาตรา 70 ตรี ด้วยเช่นกัน เนื่องจาก บทบัญญัตินี้มีขึ้นเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ผู้ส่งสินค้าซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าอาจทำการขายสินค้านั้นในต่างประเทศในอนาคต การตีความในการจัดเก็บภาษีเงินได้ก็ควรตีความในลักษณะทำนองนี้ นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ในลักษณะนี้ก็อาจจะทำให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังที่จะได้วิเคราะห์ในลำดับต่อไป

5.3.2.2 ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี

เนื่องจากมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี เป็นบทบัญญัติที่ให้ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันเป็นการขายในประเทศไทยที่ทำให้ผู้ส่งสินค้ามีเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เกิดขึ้นซึ่งไม่ตรงกับความเป็นจริง ดังนั้นในทางปฏิบัติจึงอาจเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ หากต่อมาสินค้าที่ได้ส่งออกไปนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้จริงขึ้นในภายหลัง เช่น การส่งสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าแล้วเกิดรายได้จากการขายสินค้าเป็น ค่าสินค้า การส่งทรัพย์สินออกไปต่างประเทศเพื่อให้เช่าโดยได้รับค่าตอบแทนคือ ค่าเช่า หรือการส่งทรัพย์สินออกไปต่างประเทศให้ผู้ใช้บริการใช้อันเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาบริการโดยได้รับค่าตอบแทนคือ ค่าบริการ โดยมูลค่าของค่าสินค้า ค่าเช่า หรือค่าบริการดังกล่าวมีราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ซึ่งเมื่อพิจารณาตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วไปแล้ว สามารถแบ่งการพิจารณาได้ออกเป็น 2 กรณี คือ 5.3.2.3.1 ภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ 5.3.2.3.2 ภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคล

5.3.2.2.1 ภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในกรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้ส่งสินค้า หากมีค่าตอบแทนอย่างอื่น เช่น ค่าสินค้า ค่าเช่า หรือ ค่าบริการ เกิดขึ้นหลังจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ กรณีดังกล่าวย่อมถือว่ามีค่าสินค้า ค่าเช่า หรือค่าบริการเป็นเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ โดยมีประเด็นปัญหาให้ต้องพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินจำนวนดังกล่าว

หากผู้ส่งสินค้าเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษี และนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ผู้ส่งสินค้าต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule) ด้วยอีกหรือไม่ เนื่องจากสินค้านั้นได้ถูกถือว่ายขายและรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินไปแล้วในขณะที่ทำการส่งออกสินค้านั้นตามมาตรา 40 ทวิ ซึ่งถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีจากค่าสินค้า ค่าเช่า หรือค่าบริการ ที่เกิดขึ้นภายหลังในกรณีดังกล่าวทั้งจำนวน ผู้ส่งสินค้าก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษี 2 ครั้ง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่ไม่ควรจะเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมเพียงธุรกรรมเดียว

ยกตัวอย่างเช่น นาย ก. ส่งสินค้าออกไปให้ตัวแทนเก็บไว้เป็นสต็อกสินค้าเพื่อรอการขายให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ โดยสินค้านี้มีราคาตลาด 100 บาท นาย ก. ได้นำราคาสินค้า 100 บาทมาคำนวณรวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2550 ที่ทำการส่งออกสินค้าไว้อย่างถูกต้อง ต่อมาในปีภาษี 2553 นาย ก. ขายสินค้านี้ได้ในราคา 120 บาท หรือในทางตรงกันข้าม นาย ก. ขายสินค้านี้ไปในราคา 90 บาท กรณีเช่นนี้ หากนาย ก. นำเงินได้จำนวน 120 บาท หรือ 90 บาท กลับเข้ามาในประเทศไทย นาย ก. จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2553 อย่างไร ซึ่งหากพิจารณาตามกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน เห็นได้ว่า กฎหมายไม่ชัดเจนว่าให้จัดเก็บหรือยกเว้นการจัดเก็บแต่อย่างใด จึงต้องอาศัยการตีความหรือการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นสำคัญ แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้เจ้าพนักงานสรรพากรไม่อาจประเมินนาย ก. ว่าเสียภาษีโดยไม่ถูกต้องได้ เนื่องจากในขณะที่ส่งออกสินค้า นาย ก. ได้รับรู้เงินได้พึงประเมินตามราคาตลาดไว้อย่างถูกต้องแล้วนั่นเอง ดังนั้น สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลัง เมื่อพิจารณาถึงแนวทางที่ควรจัดเก็บแล้วสามารถแยกออกได้เป็น 3 แนวทาง ดังนี้

(1) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้การเสียภาษีตามมาตรา 40 ทวินั้นเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final tax) กล่าวคือ เมื่อผู้ส่งสินค้าชำระภาษีจากการส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิแล้ว สินค้านั้นก็จะถูกถือว่ายขายไม่เป็นสินค้าของผู้ส่งอีกต่อไป ดังนั้นหากผู้ส่งสินค้านั้นมีเงินได้พึงประเมินจากสินค้านั้นอีก ผู้ส่งสินค้าก็ไม่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง เช่น กรณีนาย ก. ที่ได้ยกตัวอย่างมาข้างต้น หากเป็นไปตามแนวทางที่ 1 นี้ นาย ก. จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงครั้งเดียวจากสินค้านี้ราคาตลาด 100 บาทในปีภาษี 2550 ที่ทำการส่งออกสินค้า โดยนาย ก. ไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2553 มารวมคำนวณซ้ำอีก ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นจะมีจำนวนเท่าใดก็ตาม เพราะถือว่าการเสียภาษีตามมาตรา 40 ทวินั้นเป็นภาษีขั้นสุดท้ายที่นาย ก. มีภาระต้องรับผิดชอบแล้วนั่นเอง ดังนั้น แนวทางที่ 1 จึงเป็นแนวทางที่ง่ายที่สุดในทางปฏิบัติ เนื่องจากจะมี

การจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางที่ 1 นี้ก็อาจจะไม่สอดคล้องกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่รัฐในกรณีที่เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ หรือในทางตรงกันข้ามหากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริงในภายหลังต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิก็必将ทำให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีสองหน้ำที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจริง

(2) ออกกฎกระทรวงยกเว้นเงินได้โดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 42 (17) โดยกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าของราคาสินค้าที่ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก¹ เช่น ในปีภาษี 2550 นาย ก. ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิในราคาตลาด 100 บาท หากต่อมาในปีภาษี 2553 นาย ก. ขายสินค้านั้นได้ราคา 120 บาท และนำเงินได้พึงประเมินนั้นกลับเข้ามาในประเทศไทย นาย ก. ก็จะต้องรับรู้เงินได้พึงประเมินเพียง 20 บาทที่ได้รับเพิ่มขึ้น เพราะมูลค่าราคาของสินค้า 100 บาทในวันที่ทำการส่งออกตามมาตรา 40 ทวิ นั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีอีก เป็นต้น ซึ่งจากแนวทางที่ 2 นี้เห็นได้ว่าในกรณีที่เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บทั้งแก่รัฐและผู้เสียภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ตรงกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริง นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามแนวทางนี้จะไม่แก้ไขปัญหาหรือสามารถเยียวยาผู้ส่งสินค้าได้ หากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ เนื่องจาก แม้ว่าผู้ส่งสินค้าจะไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาภายหลังมาเสียภาษี เพราะการยกเว้นภาษีตามกรณีนี้ จะเป็นการยกเว้นให้ทั้งจำนวน เพราะมูลค่าในขณะที่ส่งออกนั้นสูงกว่ามูลค่าที่ขายได้จริง แต่ผู้ส่งสินค้าก็ไม่มีสิทธิที่จะได้รับเงินภาษีที่ได้ชำระไว้สูงกว่าเงินได้พึงประเมินจริงที่ได้รับได้

(3) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้มีการลดหย่อนภาษีเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ได้ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ ซึ่งแนวทางที่ 3 นี้ น่าจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด เนื่องจาก การให้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ได้ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ จะทำให้ผู้เสียภาษีนั้นเสียภาษีตรงตามเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจริง หากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลัง

¹แต่ทั้งนี้ในรายละเอียดราคาสินค้าที่จะได้รับการยกเว้นไม่นำมารวมคำนวณเป็นฐาน ต้องเป็นราคาสินค้าหลังจากมีการหักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 แล้วแต่กรณีเรียบร้อยแล้ว

มีจำนวนที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ผู้ส่งสินค้าก็สามารถหักลดหย่อนได้เท่ากับเงินได้พึงประเมินที่ได้เสียภาษีไปแล้ว จึงเหลือเงินได้พึงประเมินเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้ามหากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ผู้ส่งสินค้าก็สามารถหักลดหย่อนได้เท่ากับเงินได้พึงประเมินที่ได้เสียภาษีไปแล้วเช่นกัน ซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินลดลงเหลือเงินได้พึงประเมินเท่ากับที่ผู้ส่งสินค้าได้รับเงินได้พึงประเมินมาแล้วตามความเป็นจริงเท่านั้น และรัฐก็ไม่ได้เสียเปรียบแต่อย่างใด เนื่องจากรัฐได้ทำการจัดเก็บภาษีไว้ล่วงหน้าทีเกินไปจึงต้องทำการคืนให้แก่ผู้ส่งสินค้า นั่นเอง

5.3.2.2.2 ภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในกรณีนิติบุคคลเป็นผู้ส่งสินค้า หากมีค่าตอบแทนอย่างอื่น เช่น ค่าสินค้า ค่าเช่า หรือ ค่าบริการ เกิดขึ้นภายหลังจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทรี กรณีดังกล่าวย่อมถือว่าค่าสินค้า ค่าเช่า หรือค่าบริการเป็นเงินได้จากกิจการซึ่งจะต้องมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้ว่าค่าตอบแทนนี้จะเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศและไม่มีการนำค่าตอบแทนนั้นเข้ามาในประเทศไทยก็ตาม ซึ่งมีประเด็นที่น่าพิจารณาว่า ในทางภาษีอากร การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนเป็นกรณีที่ทำให้ถือว่าเป็นการขายต้นทุนของสินค้าและรายจ่ายอื่นๆที่เกิดขึ้นจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้นจะถือเป็นรายจ่ายและสินค้านั้นจะถูกตัดจากบัญชีสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้เป็นต้นทุนขายไปแล้ว ดังนั้น เมื่อสินค้าถูกบันทึกว่าขายในราคาตลาด ณ วันที่ทำการส่งออก หากภายหลังมีค่าตอบแทนอื่นเกิดขึ้นสูงหรือต่ำกว่าราคาตลาด ณ วันที่ทำการส่งออก กิจการจะรับรู้รายได้นั้นอย่างไร ซึ่งถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีจากค่าสินค้า ค่าเช่า หรือค่าบริการ ที่เกิดขึ้นภายหลังในกรณีดังกล่าวทั้งจำนวน กิจการก็ต้องถูกจัดเก็บภาษี 2 ครั้ง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่ไม่ควรจะเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมเพียงธุรกรรมเดียวเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลดังที่ได้กล่าวมา

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นได้ว่ากรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ก็มีปัญหาเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังที่ได้กล่าวมา ดังนั้นแนวทางในการแก้ไขปัญหาจึงมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งสามารถแยกแนวทางการจัดเก็บที่ควรจะเป็นได้ 3 แนวทาง ดังนี้

(1) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้การเสียภาษีตามมาตรา 70 ตรีนั้นเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final tax) กล่าวคือ เมื่อกิจการชำระภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทรีแล้ว สินค้านั้นก็จะถูกถือว่าขายไม่

เป็นสินค้าของกิจการอีกต่อไป ดังนั้นหากกิจการมีรายได้จากสินค้านั้นอีก กิจการก็ไม่ต้องนำมารวมเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกครั้งหนึ่ง เช่น บริษัท A ส่งสินค้าออกไปเก็บในคลังสินค้าที่เช่าไว้ในต่างประเทศเพื่อรอการขายให้แก่ลูกค้าในปีภาษี 2550 โดยสินค้าดังกล่าวมีราคาตลาด 100 บาท ณ วันที่ทำการส่งออก ซึ่งบริษัท A ได้ทำการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ตรีไว้อย่างถูกต้องแล้ว กรณีเช่นนี้หากบริษัท A ทำการขายสินค้าได้ในปีภาษีต่อมา บริษัท A ก็ไม่ต้องนำรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้านั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซ้ำอีก ไม่ว่ารายได้นั้นจะมีจำนวนเท่าใดก็ตาม เพราะถือว่าการเสียภาษีตามมาตรา 70 ตรีนั้นเป็นภาษีขั้นสุดท้ายที่บริษัท A มีภาระต้องรับผิดชอบแล้ว นั่นเอง ดังนั้น แนวทางที่ 1 จึงเป็นแนวทางที่ง่ายที่สุดในทางปฏิบัติ เนื่องจากจะมีการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางที่ 1 นี้ก็อาจจะไม่สอดคล้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่รัฐในกรณีที่รายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี หรือในทางตรงกันข้ามหากรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในภายหลังต่ำกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรีก็จะทำให้กิจการต้องชำระภาษีล่วงหน้าที่สูงกว่ารายได้ที่ได้รับจริง

(2) ออกพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 โดยกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าของราคาสินค้าที่ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก เช่น ในปีภาษี 2550 บริษัท A ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ตรี ในราคาตลาด 100 บาท หากต่อมาในปีภาษี 2553 บริษัท A ขายสินค้านั้นได้ราคา 120 บาท บริษัท A ก็จะต้องรับรู้รายได้เพียง 20 บาทที่ได้รับเพิ่มขึ้นเท่านั้น เพราะมูลค่าราคาของสินค้า 100 บาทในวันที่ทำการส่งออกตามมาตรา 70 ตรีนั้น ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีอีก เป็นต้น ซึ่งจากแนวทางที่ 2 นี้เห็นได้ว่าในกรณีที่รายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บทั้งแก่รัฐและกิจการ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ตรงกับรายได้ที่เกิดขึ้นจริง นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามแนวทางนี้จะไม่แก้ไขปัญหาหรือสามารถเยียวยากิจการได้ หากรายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี เนื่องจาก แม้ว่ากิจการจะไม่ต้องนำรายได้ที่ได้รับมาภายหลังมาเสียภาษี เพราะการยกเว้นภาษีตามกรณีนี้ จะเป็นการยกเว้นให้ทั้งจำนวน เพราะมูลค่าในขณะส่งออกนั้นสูงกว่ามูลค่าที่ขายได้จริง แต่กิจการก็ไม่มีสิทธิที่จะนำราคาขายที่หายไปมาหักเป็นรายจ่ายของกิจการได้

(3) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ โดยกำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ สามารถนำมูลค่าของราคาตลาด

ของสินค้าที่ส่งออก ณ วันที่ทำการส่งออกตามมาตรา 70 ตรี มาหักเป็นรายจ่ายในปีภาษีที่เกิดรายได้ ในภายหลังได้ ซึ่งแนวทางที่ 3 นี้ น่าจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด เนื่องจากการให้สิทธิ หักรายจ่ายเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ได้ถูกถือไว้เป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี จะทำให้กิจการ นั้นเสียภาษีตรงตามรายได้ที่ได้รับจริง หากรายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้น ในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี กิจการก็สามารถขายได้เท่ากับรายได้ที่เสีย ภาษีไปแล้ว จึงเหลือรายได้เฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้ามหากรายได้ที่เกิดขึ้นใน ภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี กิจการก็ สามารถขายได้เท่ากับรายได้ที่เสียภาษีไปแล้วเช่นกัน ซึ่งจะทำให้รายได้ลดลง เหลือรายได้ เท่ากับที่กิจการได้รับรายได้มาแล้วตามความเป็นจริงเท่านั้น และรัฐก็ได้เสียเปรียบแต่อย่างใด เนื่องจากรัฐได้ทำการจัดเก็บภาษีไว้ล่วงหน้าเกินไปจึงต้องทำการคืนให้แก่กิจการ นั่นเอง

5.4 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องด้วยปัญหาและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมีความแตกต่างกัน เพราะฉะนั้นแนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้า สินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน สามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

5.4.1 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ

จากบทวิเคราะห์ที่กล่าวมาข้างต้น เห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 40 ทวินี้ ยังไม่มีความเป็นธรรมหลายประการ เนื่องจากบุคคลธรรมดาผู้ส่งสินค้าต้องถูก จัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศทั้งที่ไม่ได้มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นจริง และยัง ไม่ได้รับเงินพึงประเมินใดๆ ซึ่งขัดกับเกณฑ์เงินสดที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ยังก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีที่ซับซ้อนหากบุคคลธรรมดาผู้ส่งสินค้านั้นมี ค่าตอบแทนอย่างอื่นซึ่งเกิดขึ้นภายหลังจากสินค้าที่ส่งออกไปโดยไม่มีค่าตอบแทนในต่างประเทศ อีกทั้งบทบัญญัติในมาตรา 40 ทวิ ยังไม่มีความแน่นอนทั้งนิยาม และข้อยกเว้น รวมทั้งกิจกรรมที่อยู่ใน ขอบเขตตามมาตราดังกล่าวด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า มีแนวทางที่สามารถแก้ปัญหา ได้ ดังนี้

5.4.1.1 การยกเลิกมาตรา 40 ทวิ

การยกเลิกมาตรา 40 ทวิ สามารถทำได้ด้วยการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ซึ่งการยกเลิกมาตรา 40 ทวิ จะทำให้ผู้ส่งออกที่ประกอบกิจการด้วยความสุจริตไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากการส่งออกสินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทน ณ วันที่ส่งออกสินค้านั้น โดยผู้ส่งออกสามารถรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินตามเกณฑ์เงินสดต่อเมื่อเกิดเงินได้พึงประเมินขึ้นจริงจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแก่ผู้ส่งสินค้านั้น

แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในแง่การจัดเก็บภาษีของรัฐ แม้การเก็บภาษีตามมาตรา 40 ทวิจะไม่เป็นธรรมต่อผู้ส่งสินค้า แต่ก็เกินไปเพื่อความสะดวกและประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ กล่าวคือ การที่ประมวลรัษฎากรต้องกำหนดให้ถือว่าเป็นการขายและมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นในทันทีในขณะที่มีการส่งออก แม้จะไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นก็ตาม เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่ใช่การขายนี้ หากต่อมามีการขายสินค้าดังกล่าวออกไปในต่างประเทศ ก็จะทำให้เกิดความยุ่งยากในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินว่ามีการขายสินค้าที่ส่งออกไปนั้นออกไปแล้วหรือไม่ อย่างไร โดยเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง ซึ่งไม่ได้มีการจัดทำบัญชีเช่นเดียวกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และนอกจากนี้จะทำให้เงินได้ที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าเปลี่ยนสถานะจากเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยอันเนื่องมาจากทรัพย์สินในประเทศไทย เป็นเงินได้จากทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศ ซึ่งอาจไม่อยู่ในขอบเขตอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีหากผู้มีเงินได้นั้นไม่ใช่ผู้อยู่ในประเทศไทย หรือไม่ได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่เกิดเงินได้ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ และอาจเป็นช่องทางให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้ในการหลบเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย นั่นเอง

5.4.1.2 การแก้ไขมาตรา 40 ทวิ

ปัญหาที่เห็นได้ชัดของการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 40 ทวิ คือ ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นภายหลังจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 5.3.2.2.1 และในส่วนข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) ที่ไม่ชัดเจน ซึ่งควรแก้ไข ดังนี้

(1) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้มีการลดหย่อนภาษีเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ

(2) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ทวิ โดยการให้เพิ่มเติมข้อความเพื่อให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดนิยาม หลักเกณฑ์ เงื่อนไข “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือวิจัยโดยเฉพาะ” ว่ามีความหมายและขอบเขตอย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือวิจัยโดยเฉพาะนี้ หากเป็นของสิ้นเปลือง หรือของที่ไม่มีหลักฐานในการรับรองความมีอยู่ของของได้อย่างชัดเจน ก็ควรมีการกำหนดมูลค่าและปริมาณในการส่งออก ทั้งนี้ อาจมีการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเพื่อให้เหมาะสมแก่การประกอบธุรกิจแต่ละประเภทไป

5.4.2 แนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 70 ทรี

5.4.2.1 การยกเลิกมาตรา 70 ทรี

การยกเลิกมาตรา 70 ทรี สามารถทำได้ด้วยการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยการยกเลิกมาตรา 70 ทรีเป็นการยกเลิกบทเฉพาะ ซึ่งยังคงมีมาตรา 65 ทวิ (4) บททั่วไปให้ปรับใช้ได้ เนื่องจากคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 70 ทรี ย่อมอยู่ในความหมายของคำว่า “ทรัพย์สิน” ซึ่งมีความหมายกว้างกว่า นอกจากนี้มาตรา 65 ทวิ (4) ยังรวมถึงการโอนทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรด้วย โดยให้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินจะมีความยืดหยุ่นและเหมาะสมกับการประกอบธุรกิจมากกว่าการจำกัดตามมาตรา 70 ทรี

แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อน่าสังเกตว่า มาตรา 65 ทวิ (4) นั้นไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่เกิดการส่งสินค้าออกไปให้แก่ตนเองในต่างประเทศด้วย

5.4.2.2 การแก้ไขมาตรา 70 ทรี

ปัญหาที่เห็นได้ชัดของการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 70 ทรี คือ ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นภายหลังจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 5.3.2.2.2 และในข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1) ที่ไม่ชัดเจน ซึ่งควรแก้ไข ดังนี้

(1) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ โดยกำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ สามารถนำมูลค่าของราคาตลาดของสินค้าที่

ส่งออก ณ วันที่ทำการส่งออกตามมาตรา 70 ตรี มาหักเป็นรายจ่ายในปีภาษีที่เกิดรายได้ในภายหลังได้

(2) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ตรี โดยการให้เพิ่มเติมข้อความเพื่อให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดนิยาม หลักเกณฑ์ เงื่อนไข “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือวิจัยโดยเฉพาะ” ว่ามีความหมายและขอบเขตอย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือวิจัยโดยเฉพาะนี้ หากเป็นของสิ้นเปลือง หรือของที่ไม่มีหลักฐานในการรับรองความมีอยู่ของของได้อย่างชัดเจน ก็ควรมีการกำหนดมูลค่าและปริมาณในการส่งออก ทั้งนี้ อาจมีการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเพื่อให้เหมาะสมแก่การประกอบธุรกิจแต่ละประเภทไป

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

จากการศึกษา และวิเคราะห์ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี พบว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี มีความบกพร่องในด้านการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมและไม่ชัดเจน ซึ่งทำให้กรมสรรพากรและผู้เสียภาษีเกิดความสับสน และเกิดปัญหาโต้แย้งกันขึ้นในทางปฏิบัติ

บทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี ถูกบัญญัติขึ้นมาในลักษณะทำนองเดียวกันโดยสาระสำคัญของบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราดังกล่าว คือ การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของผู้ที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลผู้ส่งออกสินค้านั้น ซึ่งให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย ดังนั้น การส่งสินค้าออกดังกล่าวจึงไม่ใช่การส่งสินค้าออกเพื่อขายตามปกติ นั้นเอง และสินค้าที่ส่งไปนั้น ก็หมายถึงการส่งออกเฉพาะสังหาริมทรัพย์ หรือวัตถุที่มีรูปร่างเท่านั้น โดยไม่รวมถึงบริการหรือวัตถุที่ไม่มีรูปร่างด้วย ทั้งนี้ก็เนื่องจากวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติทั้ง 2 มาตราดังกล่าวมีขึ้นเพื่อป้องกันผู้ส่งออกไม่ให้ส่งสินค้าไปต่างประเทศในลักษณะที่เป็นการเลี่ยงภาษี โดยอ้างว่าไม่ได้ส่งสินค้าออกไปเพื่อขาย แต่ได้ทำการขายในต่างประเทศ ซึ่งยากแก่การตรวจสอบของกรมสรรพากร

สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ ถือเป็นข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ตามปกติจะใช้เกณฑ์เงินสดเพื่อเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริงและได้รับมาแล้วภายในปีภาษีนั้นๆ และยังเป็นกรขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีได้จากเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในไทย หรือจากเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศของผู้ที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้นด้วย

สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล บทบัญญัติมาตรา 70 ตรี ไม่ถือเป็นข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากนิติบุคคลต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้น โดยต้องนำรายได้ที่พึงได้รับในปีภาษีนั้นมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ว่าจะยังไม่ได้รับรายได้นั้นมาตามความเป็นจริงก็ตาม แม้การใช้เกณฑ์สิทธิและหลักการทำบัญชีในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะไม่ก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีที่

ซ้ำซ้อน 2 ครั้งอันเนื่องมาจากการการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทน แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ยังคงมีบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ซ้ำซ้อนกันอยู่ โดยในทางปฏิบัติบทบัญญัติมาตรา 70 ทรี ถือเป็นบทเฉพาะที่ต้องนำมาปรับใช้ก่อน ซึ่งการนำบทบัญญัติมาตรา 70 ทรี มาปรับใช้อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากมาตรา 70 ทรีเป็นมาตราที่กำหนดหลักและข้อยกเว้นไว้อย่างเฉพาะเจาะจง จึงไม่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาได้มากนัก ซึ่งมาตรา 70 ทรี อาจจะไม่เหมาะต่อการประกอบธุรกิจในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน เช่น การส่งสินค้าออกไปเก็บในคลังสินค้าต่างประเทศ เป็นต้น

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาที่แตกต่างกัน แต่เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัตินั้นมีลักษณะที่คล้ายกัน ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

ประการแรก ปัญหานิยามหรือคำจำกัดความคำว่า “สินค้า” ตาม มาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี นั้นไม่ชัดเจน ซึ่งจากการวิเคราะห์ พบว่า แนวทางการกำหนดนิยาม หรือคำจำกัดความของ “สินค้า” ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกรมสรรพากร หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ที่มีไว้เพื่อขาย แต่เนื่องจากโดยลักษณะของการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี สินค้าจึงหมายถึงทรัพย์สินที่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ที่มีไว้เพื่อขายเท่านั้น ประเด็นสินค้าที่น่าสนใจ คือ การส่งออกเครื่องจักรและวัตถุดิบในการผลิตไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ส่งสินค้า ซึ่งสรุปได้ว่า แม้ว่าเครื่องจักรและวัตถุดิบจะเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง มีราคา และถือเอาได้ซึ่งใช้เพื่อผลิตสินค้าเช่นเดียวกัน แต่เป็นที่เห็นได้ชัดเจนว่า เครื่องจักรนั้นเมื่อผลิตสินค้าเสร็จสิ้นแล้ว เครื่องจักรก็ยังคงอยู่กับกิจการและเป็นสินทรัพย์ของกิจการไม่ได้มีไว้เพื่อขายแต่อย่างใด แต่กรณีของวัตถุดิบนั้นเมื่อผลิตเป็นสินค้าแล้ว วัตถุดิบจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผลิตได้ และถูกขายออกไป ดังนั้น เครื่องจักรจึงไม่เป็นสินค้า ซึ่งตรงข้ามกับวัตถุดิบที่เป็นสินค้าตามนัยของมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ทรี

ประการที่สอง ปัญหานิยามหรือคำจำกัดความของข้อยกเว้นในกรณีการส่งออก “ของที่ส่งออกไปเป็นตัวอย่างและเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ” ตามมาตรา 40 ทวิ วรรคสอง (1) และมาตรา 70 ทรี วรรคสอง (1) ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาโต้แย้งขึ้นระหว่างกรมสรรพากรและผู้ส่งออก ดังที่ปรากฏในคำพิพากษาพิพากษาศาลฎีกาที่ 146/2553 กล่าวคือ ในกรณีนี้กรมสรรพากรและผู้ส่งออกได้โต้แย้งกันว่าของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างนั้นต้องนำกลับเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งสรุปได้ว่า การโอนกรรมสิทธิ์ และการนำของที่ส่งออกไปเป็นตัวอย่างกลับเข้ามาในประเทศไทยนั้น ไม่ใช่สาระสำคัญของการเป็นของตัวอย่าง เพราะหากโดยสภาพของของตัวอย่างนั้นเป็นของใช้สิ้นเปลือง การส่งของตัวอย่างดังกล่าวกรรมสิทธิ์ก็ต้องถูกโอนให้แก่ผู้รับสินค้าอย่างแน่นอน โดยผู้ส่งสินค้าคงไม่ได้หวังที่

จะนำของตัวอย่างนั้นกลับคืน เพราะฉะนั้นประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไป คือ มูลค่าและปริมาณของของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างนั้นควรมีเท่าใด ที่ผู้ส่งสินค้าจะไม่นำช้อยกเว้นของการส่งสินค้าไปต่างประเทศกรณีดังกล่าวไปใช้ในทางที่ผิด (Abuse) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วมูลค่าและปริมาณของของที่ส่งไปเป็นของตัวอย่างนั้น หากเป็นสินค้าคงรูปที่สามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าก็ไม่มี ความจำเป็นที่จะกำหนดมูลค่าและปริมาณแต่อย่างใด เพราะสุดท้ายแล้วสินค้านั้นก็ยังคงสภาพเป็นของตัวอย่างอยู่นั่นเอง แต่หากเป็นสินค้าสิ้นเปลืองที่ยากหรือไม่สามารถพิสูจน์ความมีอยู่ของสินค้าได้ ก็มีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดมูลค่าและปริมาณของของตัวอย่างนั้น โดยมูลค่าที่กำหนดต้องไม่สูงมากนัก แต่อย่างไรก็ตามต้องมีความเหมาะสมแก่การประกอบธุรกิจและเป็นไปเพื่อประโยชน์ในทางการค้าโดยปกติด้วยซึ่งกรณีของวิจัยก็ควรเป็นไปในทำนองเดียวกับของตัวอย่างดังที่ได้กล่าวมา

ประการที่สาม ปัญหาในการกำหนดฐานภาษีตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ สรุปได้ว่า การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ ผู้ส่งสินค้าจำเป็นต้องมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่ส่งไป แต่จะส่งไปในลักษณะที่โอนกรรมสิทธิ์ไปให้แก่ผู้รับที่อยู่ในต่างประเทศหรือไม่ก็ได้ และการไม่มีค่าตอบแทนนั้น ย่อมหมายความว่ารวมถึงกรณีไม่มีค่าตอบแทนใดๆเลย และกรณีมีค่าตอบแทน แต่ค่าตอบแทนดังกล่าวไม่ใช่จากการขายในขณะที่ส่งออก เช่น ค่าสินค้าในอนาคต ค่าเช่า หรือค่าบริการ เป็นต้น หากเข้าลักษณะของการส่งสินค้าไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริที่เป็นบทเฉพาะแล้ว ก็จะต้องถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการขายในประเทศไทยที่ผู้ส่งสินค้าจะต้องเสียภาษีเงินได้จากราคาตลาดของสินค้านั้นด้วย

ประการสุดท้าย ปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ เนื่องจากมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ เป็นบทบัญญัติที่ให้ถือว่าการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกันเป็นการขายในประเทศไทยที่ทำให้ผู้ส่งสินค้ามีเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เกิดขึ้นซึ่งไม่ตรงกับความเป็นจริง ดังนั้นในทางปฏิบัติจึงอาจเกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ หากต่อมาสินค้าที่ได้ส่งออกไปนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือรายได้จริงขึ้นในภายหลัง เช่น การส่งสินค้าไปเก็บในคลังสินค้าแล้วเกิดรายได้จากการขายสินค้าเป็นค่าสินค้า การส่งทรัพย์สินออกไปต่างประเทศเพื่อให้เช่าโดยได้รับค่าตอบแทนคือค่าเช่า หรือการส่งทรัพย์สินออกไปต่างประเทศให้ผู้ให้บริการใช้อันเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาบริการโดยได้รับค่าตอบแทนคือค่าบริการ โดยมูลค่าของค่าสินค้า ค่าเช่า หรือค่าบริการดังกล่าวมีราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตริ ซึ่งสรุปได้ว่า

(1) กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีแนวทางที่ควรจัดเก็บ 3 แนวทาง คือ

(ก) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้การเสียภาษีตามมาตรา 40 ทวิ นั้นเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final tax) ซึ่งแนวทางที่ 1 เป็นแนวทางที่ง่ายที่สุดในทางปฏิบัติ เนื่องจากจะมีการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางที่ 1 นี้ก็อาจจะไม่สอดคล้องกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่รัฐในกรณีที่เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ หรือในทางตรงกันข้ามหากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริงในภายหลังต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ก็จะทำให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีล่วงหน้าที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจริง

(ข) ออกกฎกระทรวงยกเว้นเงินได้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 42 (17) โดยกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าของราคาสินค้าที่ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก ซึ่งแนวทางที่ 2 นี้เห็นได้ว่าในกรณีที่เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บทั้งแก่รัฐและผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ตรงกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นจริง นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามแนวทางนี้จะไม่แก้ไขปัญหาหรือสามารถเยียวยาผู้ส่งสินค้าได้ หากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ เนื่องจาก แม้ว่าผู้ส่งสินค้าจะไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาภายหลังมาเสียภาษี เพราะการยกเว้นภาษีตามกรณีนี้ จะเป็นการยกเว้นให้ทั้งจำนวน เพราะมูลค่าในขณะที่ส่งออกนั้นสูงกว่ามูลค่าที่ขายได้จริง แต่ผู้ส่งสินค้าก็ไม่มีสิทธิที่จะได้รับเงินภาษีที่ได้ชำระไว้สูงกว่าเงินได้พึงประเมินจริงที่ได้รับได้

(ค) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้มีการลดหย่อนภาษีเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ได้ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ ซึ่งแนวทางที่ 3 นี้จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด เนื่องจาก การให้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ได้ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ จะทำให้ผู้เสียภาษีนั้นเสียภาษีตรงตามเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจริง หากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ผู้ส่งสินค้าก็สามารถหักลดหย่อนได้เท่ากับเงินได้พึงประเมินที่ได้เสียภาษีไปแล้ว จึงเหลือเงินได้พึงประเมินเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้ามหากเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 40 ทวิ ผู้ส่งสินค้าก็สามารถหักลดหย่อนได้เท่ากับเงินได้พึงประเมินที่ได้เสียภาษีไปแล้วเช่นกัน ซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินลดลง เหลือเงินได้

พึงประเมินเท่ากับที่ผู้ส่งสินค้าได้รับเงินได้พึงประเมินมาแล้วตามความเป็นจริงเท่านั้น และรัฐก็ไม่ได้เสียเปรียบแต่อย่างใด เนื่องจากรัฐได้ทำการจัดเก็บภาษีไว้ล่วงหน้าทีเกินไปจึงต้องทำการคืนให้แก่ผู้ส่งสินค้า นั่นเอง

(2) กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล มีแนวทางที่ควรจัดเก็บ 3 แนวทาง คือ

(ก) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้การเสียภาษีตามมาตรา 70 ตรีนั้นเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final tax) ซึ่งแนวทางที่ 1 เป็นแนวทางที่ง่ายที่สุดในทางปฏิบัติ เนื่องจากจะมีการจัดเก็บภาษีเพียงครั้งเดียว แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางที่ 1 นี้ก็อาจจะไม่สอดคล้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่รัฐในกรณีที่รายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี หรือในทางตรงกันข้ามหากรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในภายหลังต่ำกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรีก็จะทำให้กิจการต้องชำระภาษีล่วงหน้าที่สูงกว่ารายได้ที่ได้รับจริง

(ข) ออกพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 3 โดยกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าของราคาสินค้าที่ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก ซึ่งจากแนวทางที่ 2 นี้เห็นได้ว่าในกรณีที่รายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บทั้งแก่รัฐและกิจการ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ตรงกับรายได้ที่เกิดขึ้นจริง นั่นเอง แต่อย่างไรก็ตามแนวทางนี้จะไม่แก้ไขปัญหาหรือสามารถเยียวยา กิจการได้ หากรายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออก สินค้าตามมาตรา 70 ตรี เนื่องจาก แม้ว่ากิจการจะไม่ต้องนำรายได้ที่ได้รับมาภายหลังมาเสียภาษี เพราะการยกเว้นภาษีตามกรณีนี้ จะเป็นการยกเว้นให้ทั้งจำนวน เพราะมูลค่าในขณะที่ส่งออกนั้นสูง กว่ามูลค่าที่ขายได้จริง แต่กิจการก็ไม่มีสิทธิที่จะนำราคาขายที่หายไปมาหักเป็นรายจ่ายของกิจการได้

(ค) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ โดย กำหนดให้การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ สามารถนำมูลค่าของราคาตลาดของสินค้าที่ส่งออก ณ วันที่ทำการส่งออกตามมาตรา 70 ตรี มาหักเป็นรายจ่ายในปีภาษีที่เกิดรายได้ในภายหลังได้ ซึ่ง แนวทางที่ 3 นี้ น่าจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด เนื่องจากการให้สิทธิหักรายจ่ายเท่ากับมูลค่า ของราคาสินค้าที่ได้ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี จะทำให้กิจการนั้นเสียภาษีตรงตามรายได้ ที่ได้รับจริง หากรายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่สูงกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออก สินค้าตามมาตรา 70 ตรี กิจการก็สามารถขายจ่ายได้เท่ากับรายได้ที่เสียภาษีไปแล้ว จึงเหลือรายได้ เฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้ามหากรายได้ที่เกิดขึ้นในภายหลังมีจำนวนที่ต่ำกว่ารายได้

ที่เกิดขึ้นในขณะที่ทำการส่งออกสินค้าตามมาตรา 70 ตรี ก็กิจการก็สามารถขายจ่ายได้เท่ากับรายได้ที่ได้เสียภาษีไปแล้วเช่นกัน ซึ่งจะทำให้รายได้ลดลง เหลือรายได้เท่ากับที่กิจการได้รับรายได้มาแล้วตามความเป็นจริงเท่านั้น และรัฐก็ได้เสียเปรียบแต่อย่างใด เนื่องจากรัฐได้ทำการจัดเก็บภาษีไว้ล่วงหน้า ที่เกินไปจึงต้องทำการคืนให้แก่กิจการ นั่นเอง

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น โดยเหตุที่เป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคในราชอาณาจักร การส่งออกสินค้าออกไปต่างประเทศจึงได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ไม่ว่าจะการส่งออกดังกล่าวจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ หากปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด และกรณีการนำเข้าสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี กลับเข้ามาในราชอาณาจักรอีกครั้ง ซึ่งมีทั้งกรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และกรณีจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ที่แตกต่างกัน แต่ผลสุดท้ายแล้ว รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เท่ากัน หากต่อมามีการบริโภคสินค้าดังกล่าวในประเทศไทย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการส่งออกไปต่างประเทศตามมาตรา 40 ทวิ และมาตรา 70 ตรี จึงมีความเป็นธรรม แน่นนอน สะดวก และประหยัดตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith ซึ่งไม่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแต่อย่างใด

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 ทวิ

สำหรับแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 ทวิ ผู้เขียนเห็นว่า ไม่ควรยกเลิกมาตรา 40 ทวิ แต่ควรทำการแก้ไขการจัดเก็บภาษีมาตรา 40 ทวิให้เป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากเหตุผล 2 ประการ คือ ประการแรก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง ซึ่งไม่ได้มีการจัดทำบัญชีเช่นเดียวกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล การมีบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ จึงง่ายต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ และประการที่สอง มาตรา 40 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่มีลักษณะพิเศษ โดยเป็นบทบัญญัติเพียงมาตราเดียวที่กล่าวถึงเรื่องราคาตลาดในกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งแสดงให้เห็นว่าจุดประสงค์ของมาตรา 40 ทวินี้มีขึ้นเพื่อใช้ในกรณีที่บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจ นั่นเอง ประกอบกับลักษณะของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยทั่วไปที่ไม่ได้ถูกออกแบบขึ้นมาเพื่อจัดเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาในการประกอบธุรกิจโดยตรง เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชัดเจนว่าจัดเก็บจากกำไรจากการประกอบกิจการ การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมจึงไม่มีบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีในลักษณะทำนองเดียวกับมาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติไว้ ดังนั้น ในกรณีที่บุคคลธรรมดาประกอบธุรกิจจึงยังจำเป็นต้องอาศัยบทบัญญัติมาตรา 40 ทวิ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ควรทำการแก้ไขการจัดเก็บภาษีให้เป็นธรรมมากยิ่งขึ้นใน 2 ประเด็น ดังนี้

(1) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้มีการลดหย่อนภาษีเท่ากับมูลค่าของราคาสินค้าที่ถูกถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ เพื่อแก้ไขปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเกิดเงินได้พึงประเมินจากสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนตามมาตรา 40 ทวิ ในภายหลัง

(2) ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ทวิ โดยการให้เพิ่มเติมข้อความเพื่อให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดนิยาม หลักเกณฑ์ เงื่อนไข “ของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือวิจัยโดยเฉพาะ” ว่ามีความหมายและขอบเขตอย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือวิจัยโดยเฉพาะนี้ หากเป็นของสิ้นเปลือง หรือของที่ไม่มีหลักฐานในการรับรองความมีอยู่ของของได้อย่างชัดเจน ก็ควรมีการกำหนดมูลค่าและปริมาณในการส่งออก ทั้งนี้อาจมีการเปิดช่องให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา เพื่อให้เหมาะสมแก่การประกอบธุรกิจแต่ละประเภทไป

6.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ตรี

เนื่องจากบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนนี้มีบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งครอบคลุมกว่าที่สามารถนำมาใช้บังคับได้ ดังนั้นการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ตรี คือ การออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรยกเลิกมาตรา 70 ตรี โดยใช้บทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) แทน เนื่องจากมาตรา 65 ทวิ (4) นั้นเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้ดุลยพินิจที่มีความยืดหยุ่น และเหมาะสมกับการประกอบธุรกิจมากกว่าการจำกัดตามมาตรา 70 ตรี แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า มาตรา 65 ทวิ (4) นี้ไม่ครอบคลุมถึงกรณีการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยไม่มีค่าตอบแทนในลักษณะที่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ เนื่องจากมาตรา 65 ทวิ (4) ใช้สำหรับกรณีการโอนทรัพย์สินที่ต้องมีผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเท่านั้น ซึ่งในประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การส่งสินค้าในลักษณะที่ไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์ เช่น การส่งสินค้าออกไปเก็บไว้ในคลังสินค้าต่างประเทศ หรือ การส่งทรัพย์สินให้แก่สาขาที่ถือว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกันใช้ประโยชน์ กรณีเช่นนี้ก็ควรใช้หลักการจัดเก็บภาษีโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามปกติ เพื่อเก็บภาษีในขณะที่เกิดรายได้ขึ้นจริง นอกจากนี้ การส่งทรัพย์สินไปต่างประเทศเพื่อใช้ประโยชน์ในกิจการของตนเอง เห็นได้ว่า สุดท้ายแล้วรัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ประกอบกิจการได้ นั่นเองแต่อย่างไรก็ตาม การใช้บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แทนการบังคับใช้มาตรา 70 ตรี นั้น จำเป็นต้องมีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอันเกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบสถานะของทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศของนิติบุคคลประกอบด้วย ซึ่งประเด็นดังกล่าวไม่ได้อยู่ในขอบเขตของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ แต่เป็นประเด็นที่น่าสนใจและควรศึกษาวิจัยต่อไป

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กลุ่มนักวิชาการสรรพากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้ว การพิมพ์, 2553.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายอำนาจ. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

เกรียงเดช มาจำเนียร. มาตรการการป้องกันการเลี่ยงภาษี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะ นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.

ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์. ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ดวง กลม, 2521.

จตุจักร อุเทนพันธ์. มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีจากการโอนย้ายเงินได้ประเภททรัพย์สิน. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร : แอคทีฟ พรินท์, 2555.

ชนิด ศุภธยาลัย. Inco Terms (International Commercial Terms). [ออนไลน์]. 2556.
แหล่งที่มา http://www.chanidservice.com/index.php?option=com_content&view=article&id=724%3Ainco-terms-international-commercial-terms-&catid=26%3A2013-02-19-07-46-11&Itemid=30

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2553.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินต์ติ้ง ประเทศไทย, 2554.

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. ประมวลรัฐฎากร ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษา ศาลฎีกาย่อ. กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Training Center, 2551.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์. วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์ ปีที่ 3 (เดือนกรกฎาคม 2552) : 4-13.
- ดารา ทีปะปาล. เทคนิคและเครื่องมือส่งเสริมการขาย. [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา http://free4marketingad.blogspot.com/2012/02/blog-post_23.html [3 กรกฎาคม 2554]
- ธนาภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบาย ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ และหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : ชวนพิมพ์ 50, 2554.
- ชนะศักดิ์ จรรยาพูน. ปัญหาการจัดเก็บเงินปันผล. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539.
- ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ ชวนพิมพ์, 2548.
- ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย. 8 ปี คณบดีนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ เดือนตุลา, 2552.
- ไพฑูริย์ เอกจริยกร. เอกสารเพื่อประกอบการพิจารณากฎหมายของสมาชิกวุฒิสภา เรื่อง วิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติ การอำนวยความสะดวกในการขนส่งข้ามพรมแดน พ.ศ. 2556. กรุงเทพมหานคร : สำนักส่งเสริมวิชาการรัฐสภา สถาบันพระปกเกล้า, 2554.
- พิชาติ เกษเรือง. คำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพมหานคร : บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2538.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 1-8. นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2540.

เมขลา คันธมธุรพจน์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตลาด. เอกศศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

ศักดิ์ดา ธนิตกุล. แนวคิด หลักกฎหมายและคำพิพากษากฎหมายกับธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2555.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2547.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. ฉบับพิมพ์ที่ 14 ปรับปรุงใหม่. กรุงเทพมหานคร : วิทย์พัฒน์, 2552.

สมศักดิ์ อนรรฆเสลา. ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ศัพท์บัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2538.

สุพัตรา สีสสม อนันตพงศ์. การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร : ธรรมนิติเพรส, 2550.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554.

ส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ, กรม. กระทรวงพาณิชย์. ความรู้เบื้องต้นในการประกอบธุรกิจส่งออก. [ออนไลน์]. 2548. แหล่งที่มา : <http://www.ditp.go.th/index.php/home-page/member-exporter/member-exporter-knowledgeexport> [3 กรกฎาคม 2554]

หอการค้าไทย. A.T.A. CARNET: Admission Temporaries-Temporary Admission Carnet. [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา http://www.thaichamber.org/scripts/service_detail.asp?nPAGETYPEID=42 [3 กรกฎาคม 2554]

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นสูง. กรุงเทพมหานคร : ชวนพิมพ์ 50, 2553.

อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์. ปัญหาการรับรู้รายได้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์
ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.

อัญชลี ปิยะเมธีบุรณะ. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยจากการนำเข้าและส่งออก.
วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.

ภาษาอังกฤษ

Australian Taxation Office. Good and Services Tax Ruling 2002/6.

Australian Taxation Office. Taxation Ruling 94/14.

Australian Taxation Office. Taxation Ruling 98/11.

CCH. Australian Master Tax Guide 2012 Australia : McPherson's Printing Group, 2012.

OECD. Model Double Taxation Convention on Income and Capital. Paris : OECD
Publication, 1977.

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax
Administrations Paris : OECD Publication, 1995.

Securla L. Tolley's International Tax Planning Fourth Edition Surrey : Tolly Publishing,
1999.

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ	นางสาวกนกกาญจน์ แสงสมุทรพิทักษ์
วันเดือนปีเกิด	31 มีนาคม 2526
วุฒิการศึกษา	นิติศาสตรบัณฑิต คณะสังคมศาสตร์ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ปีการศึกษา 2547 เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 58 ปีการศึกษา 2548
การทำงาน	อาจารย์ผู้ช่วย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย