



การเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจะต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เสมอไปหรือไม่

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แทนนิติบุคคลต่างประเทศ ตามบทบัญญัติดังกล่าว เมื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว บุคคลตามมาตรา 76 ทวิ จะต้องส่งเงินกำไรออกไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศในเรื่องภาษีการจ่ายเงินกำไร (Tax on Transfers of Profits) มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด จ่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จ่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันจ่าย

ดังนั้น บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่และความรับผิดชอบชำระภาษีแทนนิติบุคคลต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าจ่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20⁽¹⁾ ของจำนวนเงินที่จ่ายนั้น

(1) บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ข) ภาษี ตามมาตรา 70 และมาตรา 70 ทวิ ร้อยละ 25 ลดอัตราคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 20 โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 92) พ.ศ.

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติอยู่ในส่วน 3 หมวด 3 ภาษีเงินได้ จึงเป็นภาษีอากรประเมิน (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องประเมินตนเองโดยการคิดคำนวณจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยนี้ที่กล่าวแล้วในบทสนทนา ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย บุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ย่อมเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีสำหรับเงินกำไรที่ส่งออกด้วย

1.1 กรณีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นผู้จำหน่ายกำไร

ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย แทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ในประเทศไทยนั้น เมื่อได้รับเงินกำไรหรือผลกำไรในการประกอบกิจการดังกล่าวซึ่งเงินกำไรหรือผลกำไรมิใช่เป็นของลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ดังนั้น จึงต้องมีการส่งเงินกำไรหรือผลกำไรไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ถ้าเงินดังกล่าวเป็นเงินกำไร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศต้องเสียภาษีจำหน่ายกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อยุ่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี

ตัวอย่าง

1. บริษัท เอ. เป็นนิติบุคคลต่างประเทศ ประเภทบริษัทจำกัด ตั้งอยู่ในประเทศญี่ปุ่น ประกอบกิจการผลิตรถยนต์จำหน่ายทั่วโลก บริษัท ก. เป็นผู้ทำการแทนในประเทศไทย ของบริษัท เอ. ในต่างประเทศ โดยเป็นผู้เสนอราคาและเซ็นสัญญาแทนบริษัท เป็นเหตุ-

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 38

ให้บริษัท จำหน่ายรถยนต์ให้กับบริษัท ข. ในประเทศไทยเป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท บริษัท ข. ได้ชำระเงินให้กับบริษัท ก. ในประเทศ ปรากฏว่าการจำหน่ายรถยนต์ดังกล่าวมีกำไรหลังจากชำระภาษีแล้ว เป็นเงิน 100,000 บาท บริษัท ก. จึงส่งเงินดังกล่าวให้กับบริษัท เอ. ในต่างประเทศ ทั้งนี้ บริษัท ก. ต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระภาษีในเงินกำไร 100,000 บาท ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 กรณีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ มิได้เป็นผู้จำหน่ายกำไร

กรณีอาจเป็นไปได้ที่ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ มิได้เป็นผู้ส่งเงินกำไร เช่นกรณีผู้ซื้อเปิด Letter of credit โดยตรงไปยังบริษัทผู้ขายในประเทศ บริษัทผู้ขายจะส่งสินค้ามาให้ผู้ส่งซื้อโดยตรง บริษัทในประเทศเป็นผู้ทำการติดต่อโดยได้รับค่านายหน้าเป็นการตอบแทนจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ซึ่งการประกอบธุรกิจประเภทนี้ เรียกว่า Indent Business บริษัทผู้ประกอบธุรกิจ Indent ไม่ได้รับเงินกำไรหรือผลกำไร (เงินค่าสินค้า) ของบริษัทต่างประเทศเลย แต่บริษัทต่างประเทศซึ่งประกอบธุรกิจ Indent ได้รับค่าซื้อสินค้าทั้งสิ้นโดยตรง ซึ่งอาจจะเกิดผลกำไรหรือขาดทุนตอนสิ้นปีก็ได้แล้วแต่กรณี กรณีใครเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ นั้น แยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ

1) สิ่งที่ต้องดูไม่ใช่กำไรจริง ๆ เช่น ค่าซื้อสินค้า กรณีเช่นนี้ไม่ว่าลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อจะเป็นผู้ส่งออกโดยตรงซึ่งเงินดังกล่าวหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ต้องรับผิดชอบภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเงินดังกล่าวไม่ใช่เงินกำไร ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2520 รายบริษัทมิทซุยแอนคัมปนี (ไทยแลนด์) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งปรากฏข้อเท็จจริงว่า

" บริษัทมิทซุย แอนคัมปนี (ไทยแลนด์) จำกัด จดทะเบียนในประเทศไทย เป็นบริษัทจำกัด ประกอบกิจการเป็นผู้ติดต่อกับลูกค้าของบริษัทมิทซุย จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งอยู่ในประเทศไทยได้รับความสะดวกในการสั่งซื้อสินค้า จากบริษัทมิทซุย จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น โดยลูกค้าเป็นผู้สั่งซื้อสินค้าและชำระเงินค่าสินค้าตอบริษัทมิทซุย จำกัด ในประเทศญี่ปุ่นโดยตรง ผ่านธนาคารของลูกค้า ไม่มีการรับเงินค่าสินค้าในประเทศไทย เมื่อครบรอบระยะ

เวลานับชู้ บริษัท มิตซูบิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น รายงานยอดกำไรสุทธิเฉพาะกิจการค้าในประเทศไทย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรถือว่าโจทก์เป็นตัวแทนยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ ของบริษัท มิตซูบิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น เฉพาะกำไรสุทธิที่ทำการค้าในประเทศไทยถูกต้องครบถ้วน ตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ศาลฎีกาได้วินิจฉัย

" ... ผู้ที่^๑ต้องเสียภาษีเงินได้ใน^๒การจำหน่ายกำไรนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงิน-
กำไร และเงินที่จำหน่ายนั้นต้องเป็นกำไรโดยแท้จริง แต่คดีนี้ไม่ปรากฏเลยว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่าย
เงินกำไร ปรากฏแต่เพียงว่าเงินที่ถูกค้าส่งไปให้แก่บริษัท มิตซูบิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่นนั้นเป็น
เงินค่าซื้อสินค้าไม่ใช่กำไร ทั้งลูกค้าเป็นผู้ส่งเองทางเลขาเตอร์ออฟเคเรดิท ไม่ได้นำส่งผ่านโจทก์ ที่
จำเลยอ้างว่าเงินค่าซื้อสินค้าเหล่านั้นมีกำไรรวมอยู่ด้วย จึงต้องถือว่ามีการจำหน่ายกำไรด้วยนั้น
ศาลฎีกาไม่เห็นด้วย เพราะราคาซื้อขายสินค้ากับกำไรเป็นคนละเรื่อง ไม่ใช่เรื่องเดียวกัน
เงินกำไรในที่นี้ต้องเป็นกำไรที่แท้จริง ซึ่งต้องหักต้นทุนการผลิตสินค้านั้นออกแล้ว กรณียังไม่เข้า
บทมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ
และเสียภาษีเงินได้ใน^๓การจำหน่ายเงินกำไร "

2) กรณี^๔สิ่งที่ส่งออกเป็นเงินกำไร ใครจะเป็นผู้นำเงินกำไรดังกล่าวส่งออกไปหรือ
ไม่ ไม่สำคัญ ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อก็จะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบ ตามนัย
มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ก็ยังคงต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบตามนัยมาตรา 70 ทวิ
แห่งประมวลรัษฎากร อีกด้วย ดังจะเทียบเคียงได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520 ภาย
ธนาคารแห่งอเมริกัน แนนแนลทรัสต์ แอนด์เซฟอิงส์แอสโซซิเอชัน โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

" ... ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวได้วินิจฉัยไว้อย่างชัดเจนว่า " ...
แม้ธนาคารโจทก์ สาขากรุงเทพฯ จะเป็น^๕ผู้ส่งหรือบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด จะ
เป็นผู้ส่งโดยผ่านธนาคารพาณิชย์ใดก็ตาม เมื่อธนาคารโจทก์เป็นผู้รับเงินดังกล่าวในต่างประเทศ
ก็ถือได้ว่าธนาคารโจทก์ เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร ... "

2. บุคคลภายนอกจะมีหน้าที่และความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
ได้หรือไม่

มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จำหน่ายเงินกำไร ต้องเสียภาษีกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทย ดังนั้น บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จำหน่ายเงินกำไรให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด แต่มีปัญหาว่าในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ และความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจะแต่งตั้งให้บุคคลภายนอก เป็นผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้หรือไม่ เช่น

บริษัท ก. จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดอยู่ประเทศสหรัฐอเมริกา มีอำนาจให้บริษัท ข. ซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ในประเทศไทย มีอำนาจจัดการเกี่ยวกับเรื่องภาษีอื่นเนื่องมาจากลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ สำหรับเงินได้หรือผลกำไรในการประกอบกิจการของบริษัท ก. ในประเทศไทย ดังนี้ จะฟ้องร้องบริษัท ข. ให้มีหน้าที่และความรับผิดชอบชำระภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้หรือไม่

แยกพิจารณา ดังนี้

2.1 ฟ้องร้องบังคับตามประมวลรัษฎากร

ตามบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้กล่าวมาแล้ว ในบทต้น ๆ ว่า ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ซึ่งจะต้องรับผิดชอบและชำระภาษีแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น จะต้องเป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทน ผู้ทำการติดต่อ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทย บุคคลภายนอกซึ่งมิได้เป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้หรือผลกำไรแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ฟ้องร้องบุคคลภายนอก ให้รับผิดชอบและเสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะบุคคลภายนอกมิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.2 ฟ้องร้องบังคับตามสัญญาตัวแทน

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเป็นนิติบุคคลหนี้ที่อาศัยอำนาจ แห่งบทบัญญัติในกฎหมายให้เกิดผลเป็นความผูกพันกัน โดยมีได้เกิดขึ้นจากความยินยอมสมัครใจ (1) จึง

(1) เสนีย์ ปราโมช, มรว. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรม และหนี้ เล่ม 1 (ภาค 1-2) (กรุงเทพฯ:พจนานุกรม : พิมพ์ที่โรงพิมพ์แสงสว่างศิริการพิมพ์ 2520) หน้า 427

ไม่ใช่สัญญา คำแทนจึงไม่ถือเป็นส่วนตัว ตามมาตรา 824 ซึ่งบัญญัติว่า

คำแทนคนใดทำสัญญาแทนตัวการซึ่งอยู่ต่างประเทศและมีภูมิลำเนาในต่างประเทศ ท่านว่าคำแทนคนนั้นจะต้องรับผิดชอบตามสัญญานั้นลำพังแก่ตนเอง แม้ทั้งชื่อของตัวการจะได้เปิดเผยแล้ว เว้นแต่ข้อความแห่งสัญญาจะแย้งกับความรับผิดชอบของตัวแทน

การที่ตัวแทนไม่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไม่ครบถ้วนถูกต้อง เป็นกรณีตัวแทนปฏิบัติหน้าที่บกพร่อง ซึ่งตัวแทนจะต้องรับผิดชอบต่อตัวการ ไม่ใช่บุคคลภายนอกซึ่งไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ ค่อกัน ทั้งมีสิทธิที่ตัวแทนปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอำนาจหรือนอกเหนือขอบอำนาจ ซึ่งจะทำให้ตัวแทนต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวตามมาตรา 823 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งบัญญัติว่า

ถ้าตัวแทนกระทำการอื่นใดอันหนึ่งโดยปราศจากอำนาจก็ดี หรือทำนอกทำ - เหนืออำนาจก็ดี ท่านว่ายอมไม่ผูกพันตัวการ เว้นแต่ตัวการจะได้อภัยแก่การนั้น

ถ้าตัวการไม่ให้อภัยแก่ตัวแทน ท่านว่าตัวแทนยอมต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกโดยลำพังตนเอง ...

ดังนั้น จะฟ้องร้องตัวแทนซึ่งเป็นบุคคลภายนอกให้รับผิดชอบต่อสัญญาตัวแทน

ไม่ได้

2.3 จะฟ้องร้องตามสัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอก

สัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอก บัญญัติไว้ในมาตรา 374 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ความว่า

ถ้าคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งทำสัญญาตกลงว่าจะชำระหนี้แก่บุคคลภายนอกไซ้ ท่านว่าบุคคลภายนอกมีสิทธิจะเรียกร้องชำระหนี้จากลูกหนี้โดยตรงได้

ในกรณีดังกล่าวมาในวรรคต้นนั้น สิทธิของบุคคลภายนอกย่อมเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่แสดงเจตนาแก่ลูกหนี้ว่าจะถือเอาประโยชน์จากสัญญานั้น

จะเห็นได้ว่า สัญญาเพื่อประโยชน์บุคคลภายนอกนั้นต้องเป็นเรื่องคู่สัญญาต่างทำสัญญากันโดยลำพัง เพื่อให้คนนอกสัญญาได้ประโยชน์ หากได้ทำไปในฐานะตัวแทนอย่างใดไม่

เพราะสัญญาที่ตัวแทนไปกระทำแทนตัวการทำให้ประโยชน์ของตัวการ หรือในนามของตัวการ หาประโยชน์ของบุคคลนอกสัญญาไม่ (1)

ความเห็นข้างต้นได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 154/2523 ราชกรมสรรพากร โจทก์ บริษัท แองโกล โอเรียลเต็ล (มาลายา) จำกัด จำเลย วินิจฉัยสนับสนุนดังมีข้อความว่า

... ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่จะมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ตามบทบัญญัติในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จะต้องเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย คดีนี้จำเลยที่ 1 ประกอบกิจการรับจ้างเป็นที่ปรึกษาทางวิชาการในการทำเหมืองแร่ให้แก่บริษัท ชะเทินคินตา คอนโซลิเดเตดเคเคเคเคเคเคเคเคเคเค บริษัท กำมุงคิง ลิมิเต็ด และบริษัท หุงคาซา เบอร்தินเคเร็คคิง ลิมิเต็ด ซึ่งเป็นบริษัทอยู่ในประเทศไทย ทำให้จำเลยที่ 1 มีเงินได้ระหว่างรอบบัญชี 2499 - 2504 แต่จำเลยที่ 2 และที่ 3 มิได้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นเหตุให้จำเลยที่ 1 ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย จำเลยที่ 2 และที่ 3 เป็นแต่เพียงตัวแทนค้ำหมั่งสี่มอมออำนาจลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2509 ของจำเลยที่ 1 ในการจัดการเกี่ยวกับเรื่องภาษี เนื่องมาจากลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อคนอื่น (ซึ่งมิใช่จำเลยที่ 2 และที่ 3) สำหรับเงินได้หรือผลกำไรในการประกอบกิจการของจำเลยที่ 1 ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้จำเลยที่ 1 ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย สำหรับปีพ.ศ. 2499 - 2504 จำเลยที่ 2 และที่ 3 จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบส่วนตัวในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติ ในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการที่จำเลยที่ 2 และที่ 3 เป็นตัวแทนของจำเลยที่ 1 เพื่อจัดการเกี่ยวกับเรื่องภาษีในประเทศไทย ตามหมั่งสี่มอมออำนาจท้ายพ้องหมายเลข 1 นั้น จะถือว่าจำเลยที่ 2 และที่ 3 เข้าทำสัญญาแทนจำเลยที่ 1 ตัวการซึ่งอยู่ต่างประเทศและมีภูมิลำเนาในต่างประเทศกับโจทก์อันจะต้องรับผิดชอบแก่ลำพังตนเองต่อโจทก์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 824 หาได้ไม่ ฎีกาโจทก์ฟังไม่ขึ้น ... "

(1) เสนีย์ ปราโมช, มรว. คำสอนประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้, (พระนคร : พิมพ์ที่โรงพิมพ์ ศรีวัฒนา มปท.), หน้า 617 - 631

แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 191/2524 ราชบริษัทเหล็กสยาม
โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่า

โจทก์ เป็นนิติบุคคลไควาจ้างบริษัท ฮาเย็ค เอนยี เนียริง จำกัด ซึ่งจัด
ทะเบียนในประเทศไทย สวิสเซอร์แลนด์ ให้มาเป็นที่ปรึกษาทางวิชาการ โดยการส่งลูกจ้างเข้ามาดำเนิน
กิจการในประเทศไทยให้แก่โจทก์ และโจทก์เป็นผู้จัดส่งค่าจ้างอันเป็นเงินไค้ทั้งหมดไปยังบริษัท-
ดังกล่าว ส่วนลูกจ้างที่เข้ามาให้คำปรึกษาแก่โจทก์ โจทก์เป็นผู้ออกค่าใช่จ่าย ค่าที่พัก ค่าภาษี
เงินไค้บุคคลธรรมดาให้ โจทก์ไค้ส่งเงินค่าจ้างจำนวน 32,507,548.39 บาท ออกไปจาก-
ประเทศไทยไปให้บริษัท ฮาเย็ค เอนยี เนียริง จำกัด ในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับ ค่าจ้าง
กอนหักรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ มาตรา 71 (1) รวมเป็นเงิน 650,150.98
บาท แก่จำเลยที่ 1 แล้ว ดังนั้นก็มีปัญหาต้องวินิจฉัยว่า เงินค่าจ้างที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ฮาเย็ค
เอนยี เนียริง จำกัด เป็นเงินกำไรหรือที่ถือไควาเป็นเงินกำไรของบริษัท ฮาเย็ค เอนยี เนียริง
จำกัด ซึ่งโจทก์จะต้องเสียภาษีเงินไค้แทนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ หรือไม่ ตาม
ข้อเท็จจริงดังกล่าว ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ เห็นว่าเงินค่าจ้างที่โจทก์จ่ายให้บริษัทฮาเย็ค
เอนยี เนียริง จำกัด เป็นเงินกำไร หรือที่ถือไควาเป็นเงินกำไรของบริษัทฮาเย็ค เอนยี เนียริง
จำกัด รวมอยู่ด้วย ซึ่งโจทก์จะต้องเสียภาษีเงินไค้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ

ส่วนปัญหา เรื่องการคำนวณภาษีเงินไค้นั้น เจ้าพนักงานประเมินใช้วิธี -
คำนวณจากภาษีที่โจทก์ชำระไว้แล้วเป็นกำไรสุทธิเท่าใด แล้วหักภาษีที่ชำระแล้วออก เหลือเท่า
ใดเป็นเงินกำไรที่ต้องเสียภาษีร้อยละ 15 ถือไควาเป็นการคำนวณภาษีเงินไค้ถูกต้องแล้ว สำ
หรับปัญหาเรื่องการเสียภาษีซ้ำซ้อน เห็นว่าการที่โจทก์เสียภาษีเงินไค้แทนบริษัท ฮาเย็ค เอน
ยี เนียริง จำกัด ในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับ ค่าจ้างกอนหักรายให้จำเลยที่ 1 ไปแล้ว
เป็นการเสียภาษีเงินไค้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ มาตรา 71 (1) ส่วนการ
เสียภาษีเงินไค้ตามมาตรา 70 ทวิ เป็นการเสียภาษีเนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือ
ที่ถือไควาเป็นเงินกำไรออกจากประเทศไทย หากใช่เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนไม่ ...

ข้อสังเกต สำหรับคำพิพากษาฎีกาที่ 191/2524 นั้น ปรากฏว่า โจทก์ คือ
บริษัทเหล็กสยาม จำกัด มีไค้โต้แย้งว่าตนไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบตามมาตรา 76 ทวิ แห่ง

ประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด คดีตามข้อเท็จจริงดังกล่าวมีประเด็นโต้แย้งเพียงว่า เงินค่าจ้าง นั้นเป็นเงินกำไรหรือที่ถือว่า เป็นเงินกำไรหรือไม่ และถ้าเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรโดยคำนวณภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย และชำระภาษีในอัตราร้อยละ 2 (1) แล้ว ไม่ต้องรับผิดชำระภาษีกรณีจำหน่ายกำไร ตาม มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีก เพราะเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน

ความจริงในคดีนี้มีบริษัท ฮาเย็ค ๆ มีลูกจ้างเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย ตัวลูกจ้างนั้นต้องมีหน้าที่ชำระภาษี ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อตัวลูกจ้างนั้นมีได้อยู่ในประเทศไทย และปรากฏว่าตามสัญญาจ้างตกลงให้บริษัท เหล็กสยาม เป็นผู้ชำระภาษีแทนบริษัท ฮาเย็ค ๆ เช่นนี้ ไม่ได้หมายความว่า หน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีอากรจะได้โอนไปให้ บริษัทเหล็กสยาม จำกัด เพราะตามประมวลรัษฎากร ลูกจ้างของบริษัท ฮาเย็ค ๆ ยังอยู่ในฐานะตัวแทนของบริษัท ที่จะต้องชำระภาษีแทนบริษัทอยู่ในฐานะตัวแทนบริษัท เมื่อตัวแทนมีได้อยู่ในประเทศไทย กรมสรรพากรจึงไม่อาจฟ้องบริษัท ฮาเย็ค ให้ชำระภาษีได้ เพราะบริษัท ฮาเย็ค ๆ อยู่นอกเขตอำนาจศาล แต่ความรับผิดชอบชำระภาษีตามประมวลรัษฎากรก็ยังคงมีอยู่ เมื่อลูกจ้าง ซึ่งเป็นตัวแทนของบริษัทฮาเย็ค ๆ ดังกล่าว เดินทางกลับเข้ามายังประเทศไทย กรมสรรพากร ย่อมมีสิทธิดำเนินคดีได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 4 (3) ซึ่งบัญญัติว่า

" (3) ในกรณีที่เกี่ยวข้องด้วยหนี้เหนือบุคคล ซึ่งมีได้ตกอยู่ในบังคับของนิติแห่งหมวดนี้ ระหว่างเจ้าหนี้ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศสยามซึ่งมีได้มีภูมิลำเนาในประเทศสยาม หากเข้ามาในประเทศสยามชั่วคราวนั้น ไม่ว่าจะเกิดมูลคดีในประเทศใด หรือมูลคดีจะเป็นประการใด ก็ตาม เจ้าหนี้จะยื่นคำฟ้องขอให้บังคับตามสิทธิเช่นว่านั้นในศาลซึ่งตนมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลนั้น หรือในศาลที่พบตัวลูกหนี้ในเขตศาลนั้นก็ได้ แต่ศาลจะดำเนินคดีต่อไปได้ ต่อเมื่อได้ส่งหมายเรียกให้แก้ลูกหนี้ในประเทศสยามแล้ว "

(1) เก็บ เก็บในอัตราร้อยละ 2 ปัจจุบันร้อยละ 5

ฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า คำพิพากษากฎีกาที่ 191/2524 มีใจกว้างบรรทัดฐานเกี่ยวกับบุคคลภายนอก มีหน้าที่ของรับผิดชอบภาวะภาษีความมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คงได้กล่าวแล้วว่าเรื่องนี้ไม่ใช่ประเด็นโต้แย้งระหว่างบริษัทเหล็กสยาม จำกัด โจทก์ และกรม - สรรพากร จำเลย ฉะนั้น จึงสรุปได้ว่า คำพิพากษากฎีกาที่ 191/2524 ไม่ได้พิพากษากลับคำพิพากษากฎีกาที่ 154/2523 แต่ประการใด

3. เงินกำไร เงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร เงินที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร

3.1 เงินกำไร

อย่างไรคือเงินกำไรนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้มีบทวิเคราะห์ศัพท์ ไว้โดยเฉพาะจึงต้องแปลความหมายตามธรรมดาสามัญทั่วไป คือ กำไร หมายความว่ารายได้ส่วนที่เกินกว่าทุน เงินกำไรที่ได้เนื่องจากกิจการที่กระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าวออกไป

3.2 เงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร

หมายถึง เงินประเภทใดก็ตามที่คิดคำนวณหักเอาจากเงินกำไร เช่น เงินสำรองที่ตั้งขึ้นจากกำไร

ตามหลักบัญชี (1) เงินสำรอง (Reserves) ย่อมตั้งขึ้นโดยโอน - เงินจากกำไรมาสำรองไว้ ดังนั้น เมื่อมีการส่งเงินสำรองออกจึงต้องเสียภาษีจำหน่ายกำไรความมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือเป็นเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร

ตัวอย่าง

บริษัท เอ. จดทะเบียนนิติบุคคลประเภทบริษัท จำกัด ที่ประเทศฟิลิปปินส์ ประกอบกิจการจำหน่ายเสื้อสำเร็จรูป ได้ส่งเสื้อสำเร็จรูปเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทย โดย

(1) สุเกตุ อภิชาตบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บริษัท และ
 ทางการเงินส่วนนิติบุคคล, หน้า 56

มีบริษัท ข. เป็นนายหน้าทำการติดต่อขายเสื้อสำเร็จรูปดังกล่าวได้ เป็นเงิน 100,000 บาท ในการจำหน่ายสินค้าดังกล่าวมีข้อตกลงกับผู้ซื้อในประเทศไทยว่า ภายใน 1 ปี ถ้าผู้ซื้อไม่สามารถจำหน่ายสินค้าที่ซื้อไปได้หมด บริษัท ก. จะรับคืนค่านั้นคืน และคืนเงินให้ตามส่วน ปรากฏว่าบริษัท ก. มีกำไรจากการจำหน่ายสินค้า เป็นเงิน 10,000 บาท บริษัท ก. หักเป็นเงินสำรองไว้ 2,000 บาท เพื่อชดเชยเมื่อลูกค้าคืนสินค้า ต่อมาครบ 1 ปี ปรากฏว่าลูกค้าจำหน่ายสินค้าหมด บริษัท ข. จึงส่งเงินจำนวน 2,000 บาท ไปให้บริษัท ก. ที่ประเทศฟิลิปปินส์ ดังนั้นเงินดังกล่าวของเสียภาษีหรือไม่

เงินจำนวน 2,000 บาท เป็นเงินสำรองรับคืนค่านั้น (Allowance For Returns) ซึ่งตั้งหักจากงบกำไรขาดทุนเพื่อชดเชยในกรณีลูกค้าคืนสินค้า ภายในกำหนดระยะเวลาที่ตกลงกันได้ เป็นเงินสำรองที่ตั้งขึ้นจากกำไร เมื่อบริษัท ข. ส่งเงินดังกล่าวไปให้บริษัท ก. จึงต้องเสียภาษีจำหน่ายกำไร ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าเป็นการส่งเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรออกไปจากประเทศ

3.3 เงินประเภทอื่นใดที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร

เงินประเภทอื่นใดที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรนี้ มีความหมายกว้างมาก เงินอะไรก็ตามที่ทำให้กำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลดลงจะควยประการใดก็ตาม ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ซึ่งกรณีใดถือได้ว่าทำให้เงินกำไรลดลงหรือไม่นั้น เป็นข้อเท็จจริงซึ่งจะต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป

ตัวอย่าง

ก) คอกเบีย

ปัญหาเรื่องคอกเบีย ถือว่าเป็นเงินกำไรหรือไม่นั้น ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1535/2520 ได้วินิจฉัยถึงกรณีการส่งคอกเบียเงินออกไปต่างประเทศว่า " .. การส่งคอกเบียเงินออกไปจากประเทศไทยในกรณีนี้ ถ้าเงินคอกเบียนั้นเป็นกำไรก็เป็นการจำหน่ายเงิน - กำไรออกไปจากประเทศไทย .. " แต่อย่างไรก็ตาม ในคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวได้วินิจฉัยถึงการคำนวณภาษีกำไรส่งออก มีวิธีคำนวณดังนี้ " ... โจทก์ได้รับคอกเบียเงินกู้รวม 4 ปี เป็นเงิน 1,359,931.51 เหรียญอเมริกัน คิดเป็นเงินไทยได้ 28,621,195.78 บาท

เจ้าพนักงานประเมินมีใ้คึกคึกจากจำนวนเงินที่กล่าว ได้คำนวณกำไรสุทธิปีก่อนรวม 4 ปี เป็นเงิน 16,145,964.22 บาท แล้วคึกคึกจากเงินจำนวนนี้ จึงเป็นภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย รวม 4 ปี เป็นเงิน 2,421,894.73 บาท ...” แสดงว่าเงินคอกเบี้ยดังกล่าวมีเงินกำไรจึงต้องมีการคำนวณหากำไรสุทธิก่อนคึกคึกกำไรส่งออก คือหักรายจ่ายออกเสียก่อน ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า เงินคอกเบี้ยมีเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใด ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร

ข) เงินคาสินค้า

เรื่องเงินคาสินค้านี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 4/2521 ระหว่างบริษัท มิตซูบิชิ แอนคัมปะนีย์ (ไทยแลนด์) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่าเงินคาสินค้าไม่ใช่เงินกำไร กังข้อความดังนี้

โจทก์ จดทะเบียนในประเทศไทยเป็นบริษัทจำกัด เป็นผู้ติดต่อกับลูกค้าของบริษัทมิตซูบิชิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น ซึ่งอยู่ในประเทศไทย ให้ไ้รับความสะดวกในการสั่งซื้อสินค้าจากบริษัท มิตซูบิชิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น ลูกค้าเป็นผู้สั่งซื้อสินค้าและชำระเงินคาสินค้าต่อบริษัท มิตซูบิชิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่นโดยตรงผ่านธนาคารของลูกค้า ไม่มีการรับเงินคาสินค้าในประเทศไทย เมื่อครบรอบระยะเวลาบัญชี บริษัท มิตซูบิชิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น รายงานยกกำไรสุทธิ เฉพาะกิจการค้ากับผูู้้ในประเทศไทยให้โจทก์ทราบในฐานะเป็นผู้ติดต่อกับลูกค้า ในประเทศไทย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรถือว่าโจทก์เป็นตัวแทน โจทก์ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ของบริษัท มิตซูบิชิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่น เฉพาะกำไรสุทธิที่ทำการค้าในประเทศไทย ถูกต้องครบถ้วน ศาลฎีกาเห็นว่าในเรื่องประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ... ผู้ที่คงเสียภาษีเงินได้ในกาจำหน่ายกำรนั้นต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร และเงินที่จำหน่ายนั้นต้องเป็นกำไรโดยแท้จริง แต่คดีนี้ไม่ปรากฏเลยว่า โจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร ปรากฏแต่เพียงว่าเงินที่ลูกค้าส่งไปให้แก่บริษัท มิตซูบิชิ จำกัด ในประเทศญี่ปุ่นนั้นเป็นเงินคาสินค้า ไม่ใช่กำไร ทั้งลูกค้าเป็นผู้ส่งเองทางเลขที่หรือออฟเครดิต ไม่ไ้ส่งผ่านโจทก์ ที่จำเลยอ้างว่าเงินคาสินค้าเหล่านั้นมีกำไรรวมอยู่ด้วย จึงต้องถือว่ามีการจำหน่ายกำไรค่านั้น ศาลฎีกาไม่เห็นด้วย เพราะราคาซื้อขายสินค้ากับกำไรเป็นคนละเรื่องกัน ไม่ใช่เรื่องเดียวกัน เงินกำไรในที่นี้ต้องเป็นกำไรที่แท้จริง ซึ่งต้องหักต้นทุนการผลิตสินค้านั้นออกแล้ว กรณียังไม่เข้าบทมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์

จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไร

อย่างไรก็ตาม มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 วินิจฉัย กรณีบริษัท เหล็กสยาม จำกัด ได้ส่งเงินค่าจ้างออกไปจากประเทศไทย ให้กับบริษัท ฮาเย็ค จำกัด ตามสัญญาจ้างที่ตกลงกันไว้ เงินค่าจ้างดังกล่าว ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่วินิจฉัยว่า เงินค่าจ้างดังกล่าวที่บริษัท เหล็กสยาม จำกัด ส่งไป เป็นเงินกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรของบริษัท ฮาเย็ค บริษัท เหล็กสยาม จำกัด รวมอยู่ด้วย จึงต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ฎีกานี้กลับหลักคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2520 ยิ่งไปกว่านั้นศาลฎีกายังได้กำหนดวิธีคำนวณภาษีไว้ดังนี้ " ปัญหาเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้นั้น เจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีคำนวณจากภาษีที่โจทก์ชำระไว้แล้วเป็นกำไรสุทธิเท่าใด แล้วหักภาษีที่ชำระแล้วออก เหลือเท่าใดเป็นเงินกำไรที่ต้องเสียภาษีย่อยละ 15 ถือได้ว่าเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ถูกต้องแล้ว.."

ตัวอย่าง

วิธีคำนวณภาษีตามคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น

รายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย	=	100	บาท
ชำระภาษี 5 % (1)	=	5	บาท
ถ้ากำไรสุทธิ 100 บาท เสียภาษี 40 %	=	40	บาท
กำไรสุทธิจะเป็นเท่าใด ถ้าเสียภาษี 40 %	=	5	บาท
กำไรสุทธิ $\frac{100}{40} + 5$	=	12.50	บาท
ภาษีชำระแล้ว	=	5	บาท
∴ กำไรที่ส่งออก	=	7.50	บาท
ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ	=	20 %	
∴ ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ	=	$\frac{7.50 \times 20}{100}$	
	=	1.25	บาท

อย่างไรก็ตาม มีผู้มีความเห็นแย้งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 (1) ว่างนี้

1. ถ้อยคำมาตรา 70 ทวิ ชัดเจนมากที่เจาะจงจะเก็บภาษีจากการจำหน่าย :

- ก. เงินกำไร หรือ
- ข. เงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร หรือ
- ค. ที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร

ฉะนั้น การส่งกาจางทั้งหมดออกไปให้ผู้รับในต่างประเทศก็คือ การส่งเงินค่าซื้อสินค้าออกไปให้ผู้ขายก็ถือไม่ได้ว่าเป็นการส่งเงินกำไรไปนอกไปด้วย เพราะธุรกิจการค้า ไม่อาจถือว่ามีกำไรได้ก่อนมีการคำนวณกำไรสุทธิ ความเห็นสำหรับเรื่องการส่งเงินค่าซื้อสินค้าออกนี้ เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2520 ตัดสินไว้แล้วว่า ไม่ถือว่ามีกำไรไปนอกไปด้วย ทั้งที่ข้อเท็จจริงเรื่องนี้ บริษัทนายหน้าได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล แทนผู้ขายในต่างประเทศโดยวิธีคำนวณกำไรสุทธิ ตอนสิ้นปี

หากมาตรา 70 ทวิ มีเจตนารมณ์ที่จะเก็บภาษีกำไรส่งออกที่ปนออกไปกับค่าซื้อสินค้าจริง คงไม่กำหนดว่าให้ภาษีส่งภายในเจ็คว้นนับแต่วันส่งออก เพราะตามข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น เงินกำไรได้ปนออกไปกับค่าซื้อสินค้านับแต่เปิดแอลซี แต่จะทราบว่าเป็นเท่าใดต้องรอตอนคำนวณกำไรสุทธิ ตอนสิ้นปี ซึ่งเกิน 7 วันไปนานแล้ว

2. ในการร่างประมวลรัษฎากร การกำหนดชำระภาษีและวิธีปฏิบัติจัดเก็บต้องสอดคล้องกัน และจะต้องบัญญัติเป็นกฎหมายเท่านั้นจึงจะชอบ กรณีตามคำพิพากษานี้ การคำนวณดังกล่าวไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ ให้ทำได้ประการหนึ่ง อีกประการหนึ่งถ้าพิจารณาให้ดี การคำนวณดังกล่าว คำนวณโดยตั้งสมมติฐานว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้รับเงินต้องมีกำไร โดยทุกกรณี ซึ่งผิดต่อหลักความจริงและทฤษฎีภาษี ซึ่งยอมรับหลักความสามารถในการชำระภาษีของบุคคล โดยกำหนดเป็นหลักให้นิติบุคคลที่มีกำไรสุทธิเท่านั้น จึงจะมีหน้าที่เสียภาษี ส่วนการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของรายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย เป็นข้อยกเว้นกรณีที่ไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ กรณีหนึ่งเป็นบทลงโทษเพราะผู้เสียภาษี บกพร่องในหน้าที่ตามมาตรา 71 ประการหนึ่งเท่านั้น ภาษีในอัตราร้อยละ 2 นี้ เป็นภาษีสมมติ และเป็นภาษีที่มีอัตราสูง ฉะนั้น หากรัฐมาดต้องการเก็บภาษีกำไรส่งออกให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย คงต้องใช้วิธีแกมาตรา 70 ทวิ ไม่ใช่เก็บภาษีสมมติ บน

(1) กัญญา นิมมานเหมินท์, "ข้อสังเกตคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524" สรรพากรศาสตร์

ฐานสมมติกับบทกฎหมายในคำพิพากษานี้

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ผู้ที่จะมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระภาษีนั้นต้องเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ จึงจะเห็นได้จากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2521 มาตรา 50 ซึ่งบัญญัติว่า "บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ" แต่คำพิพากษานี้ที่ 191/2524 เป็นคำพิพากษาซึ่งไม่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรรองรับ

ฉะนั้น หลักในเรื่องดังกล่าวควรจะยึดถือตามนัยคำพิพากษานี้ที่ 4/2520

4. กำหนดเวลาชำระภาษี และอัตราภาษี

เนื่องจากภาษีการจำหน่ายกำไร มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นภาษีอากรประเมิน บทบัญญัติในมาตรา 70 ทวิ จึงต้องกำหนดให้ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ ดังความว่า " ... ให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวัน นับแต่วันจำหน่าย "

ภายใน 7 วัน นับแต่วันจำหน่าย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จึงต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ข) ในอัตราร้อยละ 20 (1)

ดังนั้น ภายใน 7 วัน จะนับตั้งแต่วันดังกล่าวไปแล้วแต่กรณี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายกำไรจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 54 (2) และชำระภาษีต่ออำเภอท้องที่

(1) พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 92) พ.ศ. 2523 ในมาตรา 3 ลดอัตราภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจากร้อยละ 25 คงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 20.

(2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) เรื่อง กำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ข้อ 2(5) ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525

4.1 ภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับอนุญาตให้ส่งเงินตราและขอซื้อเงินตรา ต่างประเทศ ส่งออกไปจากประเทศไทย ซึ่งเป็นวิธีปกติ ในการส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งต้องส่งเป็นเงินตราต่างประเทศ โดยผ่านธนาคารแห่งประเทศไทย

4.2 ภายใน 7 วัน นับแต่วันโอนรายการกำไรทางบัญชี

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดมีกำไรสุทธิและโอนยอดกำไรสุทธินั้นไปตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในต่างประเทศเป็นเจ้าหนี้ เจ้าหนี้ที่ตั้งขึ้นนั้นยอมเกิดสิทธิเรียกร้อง แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยที่จะต้องส่งเงินไปชำระหนี้ตามยอดเงินในบัญชีหนี้สินที่ตั้งขึ้น เช่นนี้ ย่อมถือได้ว่าสภาพเงินกำไรนั้นได้เปลี่ยนจากกำไรของกิจการไปเป็นเจ้าหนี้ของกิจการ จึงถือได้ว่าเป็นการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยแล้ว ในทางปฏิบัติ (1) กรมสรรพากรได้ใช้วิธีตามนัยความหมายนี้เป็นแนวทางปฏิบัติ และยังไม่เคยปรากฏว่ามีผู้ใดหยิบยกขึ้นโต้แย้งแต่ประการใด

4.3 ภายใน 7 วัน นับแต่ทราบกำไรสุทธิ

ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดส่งเงินออกไปจากประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มีกำไร ต้องเสียภาษีเงินได้ตามนัยมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 191/2524 วินิจฉัยว่า

"... ส่วนปัญหาเรื่องการคำนวณภาษีเงินได้นั้น เจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีคำนวณจากภาษีที่โจทก์ชำระไว้แล้วเป็นกำไรสุทธิเท่าใด แล้วหักภาษีที่ชำระแล้วออก เหลือเท่าใดเป็นเงินกำไรที่ต้องเสียภาษีร้อยละ 15 ถือได้ว่าเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ถูกต้องแล้ว สำหรับปัญหาเรื่องการเสียภาษีล่าช้า เห็นว่าการที่โจทก์เสียภาษีเงินได้แทนบริษัท ฮาเย็ค เอนยีเนียร์ริง จำกัด ในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับ ค่าจ้างก่อนหักรายจ่ายให้จำเลยที่ 1 ไปแล้ว เป็นการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ มาตรา 71(1) ส่วนการเสียภาษี -

(1) ไพจิตร โรจนวานิช , ภาษีสรรพากร , หน้า 248

เงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ เป็นการเสียภาษีเนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไรออกจากประเทศไทย ภาษีเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนไม่ ... "

โดยหลักการคำนวณชำระภาษีเกิดขึ้นภายใน 150 วัน นับแต่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เพราะฉะนั้น การที่ศาลวินิจฉัยให้บริษัทต้องชำระภาษีในการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น ก็ย่อมต้องคำนวณหลังจากการคำนวณภาษีเงินได้ในบัญชีแล้ว อย่างไรก็ตามเรื่องเสียภาษีมตามมาตรา 70 ทวิ เมื่อใดนั้นไม่ใช่ประเด็นโต้แย้งของคำพิพากษาศาลฎีกานี้

5. กรณีเสียภาษีมตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย แล้วจะต้องเสียภาษีมตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติพิเศษ ให้สิทธิแก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ประมวลรัษฎากรถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย และถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ให้คำนวณภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขาย ก่อนหักรายจ่ายแล้วแต่อย่างไรก็ตาม ซึ่งได้กล่าวไว้ในพทที่ 3 ว่า เป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องขออนุญาตต่อเจ้าพนักงานแต่อย่างไร และต้องไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ คือ ไม่สามารถคำนวณได้ภายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น บริษัทประกอบกิจการมีกำไรหรือขาดทุนกฎหมายจึงกำหนดให้คำนวณภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายแทน ซึ่งมีปัญหาว่าเมื่อไม่สามารถทราบกำไรสุทธิได้เช่นนี้ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชี ปรากฏว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม มาตรา 76 ทวิ ส่งเงินออกไปจากประเทศไทย จะต้องเสียภาษีเงินได้จำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ มีความเห็นเป็น 2 นัย คือ

(ก) ความเห็นที่หนึ่ง มีความเห็นว่า

การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จดทะเบียนในต่างประเทศเสียภาษีเงินได้ร้อยละ 5 ของยอดรายรับ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ นั้น แสดงว่ามีภาระภาษีเงินได้เกิดขึ้น ซึ่งเท่ากับแสดงว่ากิจการดำเนินการค้ามีกำไร เพียงแต่ไม่สามารถคำนวณกำไรได้เท่านั้น เมื่อไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ กฎหมายกำหนดมาตรการไว้ให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายไว้ เมื่อเสียภาษีเงินได้ไปแล้ว ก็ต้องคำนวณดูว่า ยอดเงินภาษี

เงินที่เสียไว้นั้น หากคิดกลับเป็นเงินกำไรสุทธิแล้ว ควรจะเป็นจำนวนกำไรสุทธิเท่าใด และจากกำไรสุทธิจำนวนนั้น หักด้วยเงินภาษีเงินได้ที่เสียไว้ในอัตราร้อยละ 5 นั้น คงเหลือเป็นเงินจำนวนเท่าใด จากยอดเงินกำไรสุทธิที่เหลือจากหักภาษีเงินได้แล้วนี้เอง นำมาคำนวณว่า ถ้าจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศควรจะเป็นเงินค่าภาษีเงินได้ของเสียจำนวนเท่าใด

ตัวอย่าง

บริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศแห่งหนึ่ง มียอดขายสินค้าในประเทศไทย 1,000,000 บาท แต่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ จึงเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขาย เป็นเงินภาษี 50,000 บาท จากเงินภาษีเงินได้จำนวนนี้คิดเทียบกลับเป็นจำนวนกำไรสุทธิที่ควรจะมีได้ดังนี้

ภาษี 40 บาท เป็นกำไรสุทธิ		100 บาท
ภาษี 50,000 บาท เป็นกำไรสุทธิ	$\frac{100}{40}$ คูณ 50,000	= 125,000
กำไรสุทธิที่คำนวณได้		125,000 บาท
หัก ภาษีร้อยละ 5 ที่เสียไว้		<u>50,000 บาท</u>
คงเหลือกำไรสุทธิที่ถือว่าจำหน่าย		
รวมกับภาษีเงินได้จำหน่ายกำไร		<u>75,000 บาท</u>
คิดเป็นภาษีเงินได้จำหน่ายกำไร	75,000 คูณ $\frac{20}{120}$	= <u>12,500 บาท</u>

จากการคำนวณข้างต้น บริษัทแห่งนี้จะต้องเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้นดังนี้

ภาษีเงินได้ประจำรอบระยะเวลาบัญชี ร้อยละ 5	=	50,000 บาท
ภาษีเงินได้กรณีถือว่ามีการจำหน่ายกำไร	=	<u>12,500 บาท</u>
รวมภาษีเงินได้ทั้งสิ้น		<u>65,500 บาท</u>

(ข) ความเห็นที่สอง

ความเห็นที่สอง เห็นว่าไม่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ อีกต่างหาก เพราะมาตราบัญญัติให้เก็บภาษีจากเงินกำไร แต่เงินได้ที่เสียภาษีในอัตราร้อย

ละ 5 หรือเค็มร้อยละ 2 ของขอยกรายรับหรือขอยกขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่านั้น เป็นกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่น่ว่าจะมีกำไรหรือขาดทุน ถ้ามีกำไรก็ไม่อาจทราบได้ว่าเป็นกำไรจำนวนเท่าใด หรือในบางกรณีอาจขาดทุนจริง ๆ การที่กฎหมายกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 หรือเค็มร้อยละ 2 ดังกล่าวเท่ากับเป็นการลงโทษในตัวเองแล้ว หากจะเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิอีก ก็จะเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน

ผู้เขียนเห็นว่า การตีความตามความเห็นที่สองน่าจะถูกต้องกว่า เพราะเป็นการตีความด้วยทฤษฎีหมายแต่ความเห็นที่หนึ่งนั้น ศาลได้มีคำพิพากษาศกษนคที่เรียกว่า สร้างกฎหมายขึ้นมาใหม่ เพราะคำพิพากษาดังกล่าวไม่มีกฎหมายรองรับ ซึ่งคำพิพากษาเช่นนี้ไม่เป็นที่ยอมรับสำหรับประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย