ถอดเทป(ย่อ)

การสัมมนา “ปฏิรูปภาษี ทางเลือกใหม่ของประเทศ”

วันพุธที่ 4 มีนาคม 2552

(ช่วงเช้า)

-ความเป็นมาและผลการศึกษา

-ความเห็นของวิทยากร เรื่อง

- **มาตรการภาษีส่งเสริมตลาดทุนเพื่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจไทย**
- **หักภาษี ณ ที่จ่ายแบบใหม่ไม่ยุ่งยาก มากประสิทธิภาพ**
- **วิธีการคำนวณกำไรสุทธิ ผสมผสานบัญชีและกฎหมายให้ลงตัว**
- **มาตรการเพิ่มประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษี Tax Treaty Shopping, Transfer Pricing Rule และ Thin Capitalization**

ณ ห้องประชุมสังเวียน อินทรวิชัย อาคารตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ความเป็นมาและผลการศึกษาของโครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร

โดย รองศาสตราจารย์ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย

คณะบดีคณะนิติศาสตร์ จุฬาฯ

จุดเริ่มต้นของโครงการนี้ ความจริงแล้วก็มาจากข้อคิดเห็นของนักกฎหมายและนักบัญชีและภาคธุรกิจเอกชนทั่วไป ที่เห็นว่าประมวลรัษฎากรนี้เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นมาค่อนข้างนานแล้ว แม้ว่าในระหว่างนี้จะได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาหลายครั้ง แต่อย่างไรก็ตามการแก้ไขเหล่านั้นเป็นแค่การแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนประกอบ หาใช่การแก้ไขเพิ่มเติมในตัวโครงสร้างของกฎหมายไม่ ที่เห็นเป็นการแก้ไขในส่วนโครงสร้างใหญ่ก็คือการที่ได้นำเอาภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะเข้ามาใช้ในประเทศไทยเมื่อปี 2534

เนื่องจาก การที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมหลายครั้ง ก็มีการเพิ่มเติมมาตราต่างๆเข้ามา ซึ่งก็ทำให้กฎหมายนั้นมีความซับซ้อน นอกจากนี้การเพิ่มเติมมาตราต่างๆเข้ามาก็ได้มีการใช้ตัวเลขที่เป็นภาษาไทยโดยระบบกฤษฎีกาเดิม เช่น ทวิ ตรี เบญจ เป็นต้น ซึ่งก็อาจทำให้ผู้อ่านประมวลรัษฎากรยากที่จะเข้าใจในโครงสร้างระบบกฎหมายและภาษาที่ใช้ในประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ยังมีประเด็นเรื่อง ความไม่สอดคล้องกับภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป หลายท่านอาจเคยได้ยินคำวินิจฉัยของตุลาการศาลรัฐธรรมนูญเรื่องของหญิงมีสามีที่ต้องเสียภาษีเงินได้ร่วมกับสามี ในคำพิพากษาฉบับนี้ก็ได้อ้างมูลเหตุการเสียภาษีของหญิงมีสามีต่างๆ เช่นได้มีการอ้างอิงถึงสภาพการณ์ดำเนินอาชีพของคู่สามีภริยาในช่วงที่มีการเริ่มตราประมวลรัษฎากรขึ้นมาใหม่ๆ แต่อย่างไรก็ตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมได้เปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างมากหลายอย่างสามีภริยาแยกกันทำงาน แยกกันหารายได้

นอกจากนั้นสิ่งที่เป็นปัญหามากก็คือ ประมวลรัษฎากรนั้นไม่สอดคล้องกับหลักการเก็บภาษีที่ดี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่ได้กล่าวไปสักครู่ ซึ่งมีปัญหาระหว่างความไม่เป็นธรรมของคน 2 คนที่อยู่ด้วยกันโดยฝ่ายหนึ่งจดทะเบียนสมรส กับ อีกฝ่ายหนึ่งไม่จดทะเบียนสมรส

ประเด็นถัดมาก็คือเรื่องการเสียภาษีของคณะบุคคล ซึ่งมีเจตนาดีในการจัดเก็บภาษีในหน่วยของคณะบุคคล แต่อย่างไรก็ตามได้มีการใช้บทบัญญัตินี้ไปในทางที่ผิดหลายครั้ง และโดยส่วนมากก็นำบทบัญญัตินี้ไปใช้โดยมุ่งหวังในทางที่ลดภาระภาษี โดยหาได้มีความมุ่งหมายที่จะดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของการที่กฎหมายจัดให้มีการตั้งคณะบุคคลขึ้นเป็นหน่วยภาษี

นอกจากนี้จะมีประเด็นเรื่องที่ประมวลรัษฎากรได้เอื้อประโยชน์ให้กับการใช้เครื่องมือทางการเงินประเภทหนึ่งสูงกว่าการใช้เครื่องมือทางการเงินอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งในส่วนนี้สำหรับผู้ที่

ประกอบธุรกิจหรือแม้กระทั่งผู้ที่ประกอบการให้คำแนะนำทางด้านภาษีอากรจะรู้ดีว่า มีบทบัญญัติใดบ้าง

ประเด็นต่อมาที่ควรจะมีการพิจารณากันมากก็คือ การปรับภาระภาษีให้เหมาะกับสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจที่มีการเปลี่ยนแปลง ในปัจจุบันนี้กฎหมายภาษีอากรหรือประมวลรัษฎากรของเราไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหาร ในการปรับปรุงตัวเลขหรืออัตราภาษีที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบัน เช่น อัตราภาษี 5-37% ที่เราใช้กันในปัจจุบันเป็นอัตราภาษีที่ใช้กันมาร่วม 17 ปี โดย 17 ปีที่ผ่านมา หากถือเอาอัตราเงินเฟ้อร้อยละ 4 ซึ่งความจริงในช่วงนั้นมีบางปีที่อัตราภาษีสูงถึงร้อยละ 7-8%สมมติหากเอาตัวเลขหยาบๆของการเปลี่ยนแปลงภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจ หากเฉลี่ยตัวเลขอัตราเงินเฟ้ออยู่ที่ประมาณ 10% ตัวเลขที่ปรับปรุงจากปี 34 คือ ร้อยละ 1 ณ ปี 34 นั้นในวันนี้จะเท่ากับ 168 บาท ถ้าพูดถึงการเพิ่มเติม 68% นั้น จะหมายความว่า ณ วันนี้ การเสียภาษีที่ 5 % ควรจะขยายจาก 100,000 บาท นั้นควรจะขยายเป็น 168,000 บาท แต่ด้วยผลของการกำหนดอัตราภาษีที่แน่นอนตายตัวทำให้ช่วงระหว่าง 100,000-168,000 บาท นั้นยังต้องเสียภาษีร้อยละ 10 แทนที่จะเป็นร้อยละ 5 แต่ถ้าพูดถึงเงินได้ตั้งแต่ 500,000-1,000,000 บาท ที่ต้องเสียภาษี 20% ถ้าหากเอาอัตราเงินเฟ้อเข้ามาปรับนั้น เราก็พบว่าประมาณอีก 300,000 บาท แทนที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ก็ต้องเสียภาษีที่อัตราประมาณร้อยละ 20 เป็นต้น อนึ่ง ตัวเลขของการหักค่าใช้จ่าย หรือ ค่าลดหย่อนในประมวลรัษฎากรล้วนเป็นตัวเลขของปี 34 ในบทบัญญัติประมวลรัษฎากรนั้นไม่มีบทบัญญัติหรือมาตราใดให้อำนาจรัฐบาลในการปรับปรุงตัวเลขต่างๆขึ้น ผมเข้าใจว่าในปัจจุบันรัฐเองก็มีความพยายามที่จะปรับลดอัตราภาษีลง โดยไปยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกขึ้นมา ซึ่งก็เป็นการยกเว้นสำหรับการคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) เพราะฉะนั้น บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก็ยังขาดความสอดคล้องกับภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป และบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรหลายเรื่องนั้นก็ต้องมีการนำไปสู่การตีความที่ค่อนข้างมาก และก็เป็นประเด็นที่ก่อให้เกิดปัญหาค่อนข้างมาก

ประเด็นต่อมา คือ การลักหลั่นในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลกับการคำนวณภาษีทั่วไป ซึ่งก็มีประเด็นที่ไม่สอดคล้องตรงกันหลายอย่าง ซึ่งก็นำไปสู่ข้อโต้แย้งระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี นอกจากนี้อาจมีประเด็นเรื่องการขาดเครื่องมือการดำเนินงานตามนโยบายและขาดเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพหรือประสิทธิผล โดยในปัจจุบันนี้หากท่านใดได้มีโอกาสดูประเด็นเรื่องการหักค่าลดหย่อนหรือการหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมในประเด็นต่างๆ จะเห็นว่าต้องใช้มาตราการทางกฎหมายอื่น หรือ การยกเว้น มาทดแทนหรือชดเชยการพิจารณาเรื่องค่าลดหย่อนหรือการยกเว้น

นอกจากนี้บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ยังขาดบทบัญญัติซึ่งเป็นมาตราการป้องกันการเลี่ยงภาษี ทั้งที่เป็นบทบัญญัติในมาตราการทั่วไปหรือบทบัญญัติในมาตรการเฉพาะ โดยในส่วนนี้ในต่างประเทศนั้นจะมีมาตรการปราบปรามกรณีที่ใช้บทบัญญัติในเรื่องภาษีไปในทางที่ผิด แต่ว่า

ประเทศไทยเรายังขาดบทบัญญัติที่ชัดเจนในส่วนนี้ โดยต้องไปหามาตรการหรือการตีความบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น เรื่องหลักสุจริต หรือเรื่องนิติกรรมอำพราง ซึ่งในส่วนนั้นก็มีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อเนื่องที่ค่อนข้างมาก

ในเรื่องของการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากรในประเด็นที่สำคัญ ที่ดำเนินการในครั้งนี้ ก็คงเป็นเรื่องที่มีจุดประสงค์เพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญที่ได้กำหนดว่าต้องมีการปรับปรุงและจัดเก็บภาษีให้เป็นธรรม โดยให้ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะการณ์ที่เกิดขึ้น

ในการจัดทำการศึกษาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรในครั้งนี้ ก็ได้รับการสนับสนุนจากบุคคลหลายฝ่าย อาทิเช่น มูลนิธิเพื่อสนับสนุนการพัฒนาวิชาการทางนิติศาสตร์ โดยมีท่านศาสตราจารย์(พิเศษ)ปรีชา พานิชวงศ์ เป็นประธานมูลนิธิ และมีศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนาเป็นธุระในการศึกษาวิจัย กรมสรรพากรมีท่านอธิบดีกรมสรรพากรท่านศานิต ร่างน้อย และทีมงานในการหาข้อมูลต่างๆในการวิจัย นอกจากนี้ยังมีผู้วิจัยทั้งจากภาครัฐและภาคเอกชน ซึ่งหลายท่านล้วนแต่เป็นผู้ที่มีความชำนาญในด้านกฎหมายภาษีอากร และในท้ายที่สุดก็คือ คณะกรรมการกำกับโครงการซึ่งก็ล้วนแต่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่โครงการ

กรอบการดำเนินโครงการนั้นก็คงจะแบ่งเป็น 2 ระยะ ระยะที่ 1 เป็นเรื่องข้อเสนอการจัดทำประมวลรัษฎากรภายใต้บทบัญญัติในปัจจุบัน มีการจัดระเบียบบทบัญญัติต่างๆ จัดให้เป็นหมวดหมู่ให้มีการอ่านเข้าใจให้ง่ายขึ้น และให้มีการจัดทำโครงสร้างของประมวลรัษฎากรให้เป็นไปตามลำดับโครงสร้างของการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งในระยะที่ 1 นั้นได้มีการดำเนินการจดเสร็จสิ้นและนำเสนอต่อมูลนิธิเมื่อต้นปี 2551 ส่วนการศึกษาในระยะที่ 2 นั้นจะเป็นเรื่องการศึกษาประเด็นสำคัญที่เป็นปัญหาต่อการจัดเก็บภาษีและการบริหารจัดเก็บ ได้มีการแบ่งออกเป็นเรื่องย่อยๆ

ในการศึกษานั้นได้มีการดำเนินการจนเสร็จสิ้นและได้มีการนำเสนอต่อมูลนิธิและส่งต่อไปให้กรมสรรพากรเมื่อปลายเดือนกันยายน 2551 ทั้งนี้เห็นว่าน่าจะได้มีการเผยแพร่การศึกษาในครั้งนี้และมีการจัดให้รับฟังความคิดเห็นจากบุคลากรที่เกี่ยวข้อง เพื่อจะได้ใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงต่อไป

ประเด็นเรื่อง : มาตรการภาษีส่งเสริมตลาดทุนเพื่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจไทย

โดย อาจารย์กิติพงศ์ อุรพีพัฒนพงศ์

Baker & McKenzie

ในประเด็นหัวข้อนี้ท่านปลัดศุภรัตน์ ได้ให้ข้อคิดไว้หลายอย่าง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องอัตราภาษี การให้สิทธิพิเศษซึ่งก็มีประเด็นเกี่ยวข้องไปถึงเรื่องปรัชญาความเท่าเทียมกันในการเก็บภาษี ซึ่งผมเห็นด้วยกับหลักการ แต่ในที่นี้เราต้องมองในเรื่องบริบทของสังคมประเทศไทย ซึ่งแตกต่างกับต่างประเทศหลายประการ คนไทยไม่ค่อยชอบเสียภาษีเพราะเป็นหน้าที่ บริษัทก็เช่นเดียวกัน คือ ถ้าตามทฤษฎีมันควรจะต้องเหมือนกันหมด สิ่งที่ผมพูดหรือเสนอในวันนี้ อาจถูกมองได้ว่าเป็นการที่ไปขอเขาฝ่ายเดียวโดยไม่เอาอะไรไปแลกเปลี่ยนเลยจะทำได้จริงหรือ จากประสบการณ์ที่ผมทำงานมา 30 กว่าปีก็พบว่าเป็นเรื่องยากมากที่จะไปขออะไรจากกรมสรรพากร แต่ว่าผมคิดว่าเป็นความสำคัญ ก็เห็นว่าเรื่องภาษีนั้นเป็นเรื่องที่ยากและการที่จะปฏิรูปนั้นก็ควรคิดอะไรที่นอกกรอบ ไม่ใช่แค่เรื่องการออกข้อยกเว้นหรือการให้ตามช่วงเวลามีกำหนดเวลา ซึ่งก็เป็นเรื่องกระปิดกระ-ปรอย ซึ่งผมเห็นว่าไม่ใช่ นอกจากนี้กฎหมายไทยในส่วนเรื่องภาษีนั้น ก็มีข้อยกเว้นมากเช่นให้บริษัทในไทย 40% คนใหม่ 25% เป็นต้น และนอกจากนี้ก็มีเงื่อนไขต่างๆมากมาย จากที่ผมบอกในเรื่องบริบทของสังคมไทย จากที่เราสำรวจ บริษัทที่จดทะเบียน 500 กว่าบริษัท โดยบริษัทจดทะเบียนมีจำนวนทั้งหมดเพียงร้อยละ 0.10 ของจำนวนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งหมด แต่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทจดทะเบียนได้ถึงร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด ซึ่งก็แสดงว่ารัฐบาลแทบที่จะไม่สามารถเก็บภาษีจากบริษัทอีกกว่า 80% ได้เลย ซึ่ง ณ จุดนี้ผมก็ขอทิ้งท้ายให้ข้อสังเกตว่าควรจะทำอย่างไร

ในเรื่องหลักความเป็นกลางในการเก็บภาษี ผมก็เห็นว่าจะต้องคำนึงถึงเรื่องความสามารถในการแข่งขันได้ ก็คือต้องมีกระบวนการที่สร้างความเป็นกลางในตลาดทุน ภาระภาษีผู้ลงทุนเท่าเทียมกัน เงินลงทุนเรื่องตราสารหนี้ ตราสารทุน ดอกเบี้ย ควรจะมีการปรับให้มันเหมือนกัน

อนึ่ง ผมเห็นด้วยกับความคิดเห็นที่ว่า อัตราภาษีควรเหมือนกันหมดไม่ว่าจะในหรือนอกตลาด ซึ่งทั่วโลกเขาก็มีอัตราภาษีที่เหมือนกันหมด ยกเว้นประเทศเดียว คือ อินโดนีเซีย นอกจากนี้เรื่องอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเราควรจะปรับลดลงหรือไม่ เช่น ไต้หวัน 25% เกาหลี 25% มาเลเซีย 25% สิงค์โปร์ 18% ฮ่องกง 16.5% เป็นต้น ซึ่งก็ต้องมาดูว่าอัตราภาษีเราสูงเกินไปหรือไม่ ซึ่งก็อาจมีประเด็นว่าการที่จะไปลดภาษีลงรัฐบาลก็ขาดหายเงินไป ก็กลายเป็นคำถามเรื่องไก่กับไข่ แต่อย่างไรก็ตามผมคิดว่าอย่างน้อยๆ ก็ควรเปรียบเทียบ คือ อัตราภาษีของเขาต่ำกว่าเรา การหัก

ค่าใช้จ่ายอะไรผมก็เชื่อว่าเขามีข้อจำกัดที่น้อยกว่า ซึ่งผมเห็นว่าประเด็นเรื่องเสียทุกเดือน เสียทุก quarter ผมเห็นว่าไม่สำคัญ สำคัญที่ว่าอัตราภาษีนั้นสูงเกินไปหรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ผมก็เห็นว่าเป็นประเด็นที่ต้องมานั่งปรึกษากัน

ประเด็นต่อมา คือ ทำไมถึงมี Double Standard ระหว่างบริษัทที่อยู่ในตลาดกับนอกตลาด ทำไมไม่เป็นไปตามหลักความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษี ก็เพราะเราเชื่อว่าบริษัทที่จดทะเบียนมีภาระเยอะมาก มีค่าใช้จ่ายเยอะมาก เช่น ต้องทำบัญชีทุก quarter ต้องตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งต้องถูกกำกับดูแลโดย กลต. หรือว่าเวลาจะไปทำธุรกรรมใดก็จะถูกควบคุมหรือตรวจสอบหมด เพราะฉะนั้นก็เป็นการยากที่จะไปหลบหลีกภาษีหรือโกงภาษี ดังนั้นก็เลยมีความคิดว่าหากเราค่อยๆ เริ่มให้บริษัทเข้ามาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โอกาสที่จะหลบหลีกภาษีก็จะน้อยลง เช่นการจะโยกเงินไปให้กรรมการหรือบริษัทก็จะยากขึ้น เพราะมีกฎหมายกำกับอยู่ทุกขั้นตอน เป็นต้น

ดังนั้นแล้ว ก็เป็นเรื่องที่รัฐบาลจะต้องเข้ามาหาวิธีการว่าจะทำอย่างไรให้บริษัทอีก 80 กว่าเปอร์เซนต์ที่เหลือเข้ามาลงทุนในตลาด การปล่อยกู้ การคิดดอกเบี้ย ที่ต้องนำมาคำนวณ ในส่วนนี้ก็เป็นประเด็นหลักๆที่ถามว่าทำไมคณะทำงานชุดนี้ เห็นว่ามันควรมีการทำให้มันแตกต่างจากเดิมซึ่งก็เป็นแค่การแตกต่างในช่วงเริ่มต้น ก็เพื่อเป็นการดึงเอาบริษัทที่ไม่ต้องเสียภาษีให้เข้าสู่ระบบมากขึ้น ถามว่ามีความเป็นไปได้อย่างแน่นอนหรือไม่ที่หากว่าลดอัตราภาษีหรือนำเอาบริษัทที่อยู่นอกตลาดให้เข้ามาอยู่ในตลาดแล้ว จะทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีให้มากขึ้น ส่วนตัวผมบอกได้แค่ว่าไม่มีอะไรที่แน่นอน แต่ก็ต้องทดลอง โดยเทียบเคียงจากที่ต่างประเทศเขาได้ทำมา ทั้งนี้เราก็ไม่ได้เริ่มเก็บที่ 10-15% เราอาจเริ่มที่ 25% เป็นต้นไป

ในเรื่องถัดมา ก็คือเรื่องการควบรวมกิจการ ในยุคภาวะที่บริษัทไทยเข้มแข็งออกไปต่างประเทศ หรือ การควบรวมในระหว่างบริษัทที่จดทะเบียน หรือ ระหว่างบริษัทที่พึ่งจะจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มันทำยากมากเพราะว่า มีภาระภาษีตลอดเวลา ในตลาดหลักทรัพย์บริษัทในเครือจะควบรวมกัน จะซื้ออะไรไป ก็มีปัญหาที่จะต้องถามว่าจะทำอย่างไร ก็อย่างที่ผมเรียนว่า รายงานบางส่วนได้รับการ comment จากกรมสรรพากร ประเด็นที่เราพบในส่วนเรื่องของการควบรวมกิจการนั้นก็แบ่งเป็น 3 เรื่องก็คือ

เรื่องที่ 1 คือ การซื้อหุ้น ปัจจุบันอย่างที่บอกหากบริษัทจะขายหุ้นปรับโครงสร้างหรือจะขายหุ้นเพื่อควบรวมกัน ต้องมีภาระภาษีเงินได้ ซึ่งยกเว้นให้เฉพาะบุคคลธรรมดา ซึ่งก็มีคำถามว่าหากจะปรับโครงสร้างกลุ่มบริษัทในการที่จะนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น อันนี้ควรจะมีการยกเว้นให้หรือไม่ ก็เห็นว่าในส่วนประเทศไทยตอนนี้ให้ยกเว้นเฉพาะกรณีปรับโครงสร้างในการฟื้นฟูกิจการเท่านั้น ซึ่งก็น่าจะมองในประเด็นที่ว่าควรจะทำอย่างไรให้บริษัทมีความเข้มแข็งก่อน เช่น ควบรวม การโอนทรัพย์ จะทำได้หรือไม่ นอกจากนี้มีประเด็นเรื่องที่บริษัทที่เก็บเงินอยู่ตอนนี้ เพื่อนำไปซื้อหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ หรือไปซื้อหุ้นเพื่อจะลงทุนและเวลาขาย

ต้องเสียค่าภาษี 30% บริษัทในเครือก็ไม่กล้าที่จะไปซื้อ เพราะฉะนั้นก็จะสวนทางกัน และยิ่งไปกว่านั้นก็ยังมีประเด็นเรื่อง Capital Gains อีก

เรื่องที่ 2 คือ การโอนหุ้นเวลาปรับโครงสร้าง ก็มีปัญหามากตั้งแต่ในส่วนคำนิยามของการปรับโครงสร้าง นอกจากนี้วิธีปฏิบัติต่างๆ เช่นว่า อะไรที่ควรต้องใช้ราคาตลาดและราคาตลาดมีคำนิยามอย่างไร แต่สำหรับบริษัทซึ่งประกอบการในบางธุรกิจ เช่น บริษัทประกันมีทางเลือกมาก โดยสามารถเลือกราคาได้หลายแบบเวลาปรับโครงสร้าง

เรื่องที่ 3 ซึ่งผมมองว่าเป็นเรื่องที่แปลกในทางบัญชี กล่าวคือ เวลาไปลดทุนบริษัทในการปรับโครงสร้าง(เฉพาะประเด็นเรื่องลดจำนวนหุ้นไม่ใช่ลดมูลค่า) กรมสรรพากรจะประเมินว่าห้ามหักเป็นรายจ่าย ก็สู้กันถึงศาลฎีกาก็แพ้ ซึ่งมันผิดหลักเพราะว่าคนที่ไปปรับโครงสร้างไปลดทุนเพิ่มทุน ผลขาดทุนนั้นไม่สามารถที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ เว้นแต่จะเป็นการขาย ซึ่งก็เป็นแนวทางที่ศาลตัดสินว่าใช้ไม่ได้ถ้าเป็นการปรับโครงสร้างไปลดทุน ไปเพิ่มทุน สมมติว่าก่อนที่จะไปควบรวมก็จะต้องมีการลดทุนก่อน ก็จะมีปัญหาในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย

ประเด็นต่อมา คือ เรื่องการโอนกิจการบางส่วน ผมเห็นว่าหากเป็นการโอนกิจการบางส่วนเพื่อปรับโครงสร้างก็น่าจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และควรที่จะกำหนดแบบให้มีความแน่นอนตลอดไป ไม่ใช่ว่ากำหนดเป็นช่วงเวลาว่า เฉพาะช่วงเวลาที่กำหนดเท่านั้นถึงจะได้สิทธิประโยชน์ เพราะว่าเป็นการยากมากที่บริษัทจะตั้งรูปแบบการดำเนินกิจการใดมาแล้วสามารถใช้ได้ตลอดโดยไม่ต้องมีการปรับโครงสร้าง ซึ่งการที่จะไปกำหนดว่าสิ้นสุดเมื่อใด จะยกเว้นให้ในช่วงระยะเวลาใด เป็นเรื่องที่ยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการมาก นอกจากนี้ยังมีข้อยุ่งยากเพิ่มขึ้นไปอีก คือการโอนกิจการบางส่วนที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น จะต้องเป็นการโอนกิจการบางส่วนระหว่างบริษัทไทย หรือ การโอนกิจการนั้นต้องเป็นการโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน

อนึ่ง ในเรื่องผลขาดทุนก็ไม่ให้นำไปใช้ เพราะถือว่าเป็นการปรับโครงสร้าง และก็ถือว่าเป็นคนละหน่วยภาษี ก็มีปัญหาว่าควรจะสามารถนำผลขาดทุนมาใช้ได้หรือไม่

ประเด็นต่อมาที่เป็นปัญหามาก คือ ทำไมไม่ให้บริษัทในเครือยื่นเสียภาษีแบบรวม(Tax Consolidation) ทั้ง Vat ทั้ง ภาษีเงินได้ เช่นบริษัทในเครือมีเป็นร้อยบริษัทก็ให้เขามารวมกันในการยื่นแบบภาษี ถ้าเขาขาดทุนก็ให้เขามายื่นเพื่อเฉลี่ยภาษีได้ ซึ่งต่างประเทศเขาก็ทำอยู่

สำหรับเรื่องปัญหาในขั้นตอนปฏิบัติเกี่ยวกับ ขั้นตอนต่างๆทำให้เกิดความล่าช้า ไม่คล่องตัว เช่น การยื่นแบบแจ้งการโอนกิจการทั้งหมด(ค.อ.1-4) ภายใน 30 วันหลังจากวันที่มีการโอนกิจการทั้งหมด หรือ เรื่องขั้นตอนในการออกหนังสือรับรองการโอนกิจการทั้งหมดของกรมสรรพากร มีความหล้าช้า ซึ่งอาจส่งผลให้บริษัทผู้โอนต้องเสียภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไปก่อน และมีภาระการขอคืนภาษี หรือ มีปัญหาในเรื่องของรูปแบบ ถ้าจ่ายค่าตอบแทนจะให้เป็นเงินหรือเป็นหุ้นได้หรือไม่ โอนกันทั้งหมดจะทำอย่างไร เช่น หากมีอยู่ส่วนนึงที่ไม่สามารถขายได้

จะถือว่าโอนทั้งหมดหรือยัง ซึ่งเรื่องในส่วนนี้ไม่ใช่เรื่องใหญ่ เป็นแค่เรื่องในทางปฏิบัติซึ่งแก้ได้ง่าย

เรื่องสุดท้าย คือ เรื่องการควบรวมกิจการ กรณีการควบรวมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน ซึ่งเป็นประเด็นที่ผมจำได้ว่า ผลวิจัยที่ผมทำมาสมัยที่ World Bank ให้มาทำเมื่อปี 1997 ก็คือการที่บริษัทที่เกิดขึ้นใหม่ (A+B=C) คือบริษัทเดิมหายไป บริษัทใหม่เกิดขึ้น เรื่องที่สำคัญคือเมื่อควบรวมแล้วบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบบริษัทนั้นไม่สามารถนำผลขาดทุนของบริษัทที่ควบเข้ากันไปใช้ได้ ก็มีปัญหาว่า ควรจะให้ใช้ผลขาดทุนนี้ได้หรือไม่ หรือใช้แล้วควรมีข้อจำกัดอย่างไร

ในเรื่องการโอนสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรบางประการไปยังบริษัทใหม่ ในเรื่องของใบกำกับภาษีซื้อที่ออกในชื่อบริษัทเดิมภายหลังการควบบริษัท บริษัทใหม่สามารถนำไปใช้ได้หรือไม่อย่างไร ประเด็นเหล่านี้ก็ไม่ใช่ประเด็นหลักในแง่ของกฎหมาย เพราะว่าเป็นเรื่องวิธีปฏิบัติซึ่งแก้ได้ง่าย ไม่ต้องออกเป็นกฎหมายเฉพาะ

การตรวจสอบภาษีก็เป็นเรื่องที่ต้องไประบุให้ชัดเจน จะตรวจสอบอย่างไร มีขั้นตอนอย่างไร ซึ่งในเรื่องนี้ ในคณะกรรมการของรัฐบาลชุดที่แล้วก็นำเรื่องนี้มาเป็นประเด็นที่ใหญ่มาก เพราะมีผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินกิจการของธุรกิจ

เรื่องคำถามที่คณะทำงานเสนอก็ขอพูดโดยรวมว่า บริษัทจดทะเบียนควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในลักษณะที่เหนือกว่าบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนหรือไม่ เช่น ควรลดอัตราภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทจดทะเบียนเป็น 20-25% และควรลดให้เป็นการถาวรหรือไม่ แต่ในความเห็นผมคือ ลดอัตราภาษีให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนก่อน แล้วค่อยลดอัตราภาษีของบริษัทข้างนอกให้เท่า เพราะว่าว่าถ้ามันไม่มีความต่างก็ไม่อยากเข้า ค่าใช้จ่ายในการนำเข้าตลาดหลักทรัพย์ก็ควรให้หักเป็นรายจ่ายได้ การหักค่าเสื่อมราคาให้หักตามหลักเกณฑ์ทางบัญชี นอกจากนี้บริษัทจดทะเบียนควรได้รับสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากรในลักษณะที่เหนือกว่าบริษัทที่มิได้จดทะเบียน เช่น การตรวจสอบภาษีย้อนหลังเพียง 2 ปี การอำนวยความสะดวกในการขอคืนภาษีอากร

ประเด็นเรื่อง : 1. หักภาษี ณ ที่จ่ายแบบใหม่ไม่ยุ่งยาก มากประสิทธิภาพ

2. วิธีการคำนวณกำไรสุทธิ ผสมผสานบัญชีและกฎหมายให้ลงตัว

โดย อาจารย์อวยพร ตันละมัย

ดีลอยท์ ทู้ช โธมัทสุ ไชยยศ

ผมขอพูดถึงเรื่องกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเฉพาะเรื่องการบัญชีว่ามีปัญหาอย่างไร

ประเด็นแรก ในเรื่องโครงสร้าง ถ้าเราดูกฎหมายของภาษีเงินได้นิติบุคคล มีอยู่ประมาณ 10 กว่ามาตรา แต่มีความซับซ้อนอยู่พอสมควร มีพระราชกฤษฎีกา มีประกาศต่างๆ และยังขาดความเป็นระบบ ถ้าเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ออกเมื่อปี พ.ศ. 2535 จะเห็นว่ามีโครงสร้างที่ชัดเจนกว่า ผมเลยอยากเสนอให้จัดรูปแบบโครงสร้างของภาษีเงินได้นิติบุคคลให้คล้ายๆกับรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นเรื่องจัดเก็บภาษีจากใคร ใครเป็นหน่วยภาษี รายได้รายจ่ายคำนวณอย่างไร อัตราภาษีเป็นอย่างไร การคิดกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีทำอย่างไร ข้อยกเว้นมีอยู่อย่างไร เช่นในเรื่องเงินปันผล ท่านอาจจะต้องดูไล่ดูตั้งแต่มาตรา 65 ทวิ(10) ดูพระราชกฤษฎีกาประกาศต่างๆ และกฎหมายอื่นๆ ถึงจะทราบว่ายกเว้นหรือไม่อย่างไร ซึ่งสร้างความยุ่งยากให้กับผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

ประเด็นที่สอง คือ เรื่อง การตรวจสอบและการรับรองบัญชี ซึ่งตอนนี้เวลาจะหาบทกฎหมายอ้างอิงจะพบว่ามีลักษณะที่กระจัดกระจาย เพราะฉะนั้น ก็ควรจะอยู่ในส่วนของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยตรง

ประเด็นที่สาม คือ เรื่องการยื่นแบบและการขอคืน ในส่วนนี้ก็มีปัญหาเรื่องอายุความ การขอคืนซึ่งอายุความก็มีหลายอย่างซึ่งไม่เท่ากัน เช่น ถ้ายื่นเสียภาษีเกินกว่าจำนวนเท่านี้บาทอายุความอย่างนึง กรณีที่ยื่นเสียภาษีกลางปีเกินไปอายุความอีกอย่างนึง ก็เลยเกิดคำถามว่า ถ้าหากมีภาษีที่ยื่นเสียเกินทั้งสองอย่าง กรณีเช่นนี้จะนับอายุความอย่างไร ถามกรมสรรพากรก็บอกว่าให้นับอายุความที่สั้นที่สุด

ประเด็นที่สี่ คือ เรื่องการจัดเก็บภาษีจากการคำนวณกำไรสุทธิ ปัจจุบันไม่ได้กำหนดให้ชัดเจนว่าการคำนวณกำไรสุทธินั้น ให้คำนวณตามหลักการบัญชีหรือไม่ ถ้าไปดูมาตรา 65 จะเห็นว่ากฎหมายระบุให้ใช้เกณฑ์สิทธิ แต่เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 นี้ผู้เสียภาษีก็มักจะเข้าใจผิดว่า เป็น Accrual Basis ตามเกณฑ์ในทางบัญชี ซึ่งความจริงแล้วไม่ใช่ กรมสรรพากรกำหนดว่าเกณฑ์สิทธิในส่วนนี้ คือ สิทธิในการเรียกร้องให้ชำระหนี้ ซึ่งคนละเรื่องกับเกณฑ์สิทธิ ก็เลยก่อให้เกิดปัญหา

ตามมาเยอะ นอกจากนี้กรมสรรพากรยังมีการอ้างคำพิพากษาศาลฎีกาเก่าที่ตัดสินว่ามาตรฐานการบัญชีไม่ใช่กฎหมาย เพราะฉะนั้นไม่จำเป็นที่กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตาม อันนั้นเป็นการฎีกาในข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นก่อน พรบ.การบัญชี มีผลบังคับใช้ ซึ่งปัจจุบัน พรบ.การบัญชีจะเขียนชัดว่าการบัญชีต้องทำตามมาตรฐานการบัญชี เพราะฉะนั้นก็เห็นว่ากรมสรรพากรก็น่าจะยึดหลักการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในการเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทก่อน มิฉะนั้นจะมีปัญหาตามมาเยอะ

ประเด็นที่ห้า คือ เรื่อง การโอนกิจการ การควบรวมกิจการ ก็มีปัญหาค่อนข้างเยอะ ซึ่งกฎหมายเขียนว่าถ้าจะโอนกิจการ หรือ จะควบรวมกิจการเข้าด้วยกัน ต้องตีราคาตามราคาตลาดก่อน แต่ว่าก็ไม่ได้ระบุเหตุผลว่าทำไมถึงต้องเป็นเช่นนี้ และถ้าหากไม่ปฏิบัติตามหรือไม่เป็นไปตามข้อบังคับนี้จะมีผลอย่างไร ผู้ประกอบการก็ต้องไปจ้างผู้ชำนาญการในการตีราคาขึ้น ทั้งๆที่ไม่มีความจำเป็นและก็ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ประกอบการขึ้น อนึ่ง เมื่อโอนกิจการหรือควบกิจการไปแล้วสิทธิที่จะได้รับจากบริษัทเก่าก่อนที่จะโอนนั้นกลับโอนไปยังบริษัทใหม่ไม่ได้ เช่น จะนำผลขาดทุนจากบริษัทเก่ามาหักออกจากภาระภาษีในบริษัทใหม่ไม่ได้ โดยให้เหตุผลว่าเป็นคนละหน่วยภาษี ซึ่งผมเห็นว่าไม่เป็นธรรม เพราะการควบรวมกิจการ หรือ การโอนกิจการไปมันโอนไปทั้งสิทธิและหน้าที่ ในขณะที่หากมีความรับผิดชอบทางภาษีใดจากบริษัทเก่า บริษัทที่รับโอนมาต้องรับผิดชอบ

อนึ่ง ในเรื่องการโอนกิจการก็มีปัญหาการตีความว่าโอนกันอย่างไร เช่น หากบริษัทที่โอนตั้งเป็นลูกหนี้ 100 ราย ตั้งเป็นบัญชีสำรองหนี้สูญอีก 100 ราย ทางบัญชีคือเท่ากับ 0 เวลาโอนมากรมสรรพากรบอกว่าต้องโอนมากันตามราคาบัญชี โดยไม่หักสำรองหนี้สูญ คือ เฉพาะในส่วนลูกหนี้ 100 ราย ก็มีปัญหาเรื่องการตัดค่าใช้จ่ายเงิน จะจำหน่ายหนี้สูญไม่ได้ คือเวลาโอนกิจการห้ามเอาผลขาดทุนจากการโอนกิจการมาหักเป็นรายจ่าย ก็เลยเกิดคำถามว่าน่าจะหักหนี้สูญเป็นรายจ่ายได้หรือไม่ โดยข้อกฎหมายมันก็น่าจะได้

ประเด็นที่หก เรื่อง BOI เมื่อปลายเดือนกุมภาพันธ์ มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรออกมาฉบับหนึ่ง ที่มีประเด็นปัญหาว่า ถ้าบริษัทรับ BOI มาหลายโครงการและโครงการหนึ่งกำไรและโครงการหนึ่งขาดทุน จะถือว่าแท้จริงแล้วบริษัทกำไรหรือขาดทุน จะนับทั้งโครงการหรือแยกส่วนเฉพาะของแต่ละกิจการ ซึ่ง BOI กับกรมสรรพากรเห็นไม่ตรงกัน กรมสรรพากรบอกว่าต้องรวมทั้งหมดเพราะว่าเป็นบริษัทเดียวกัน แต่ BOI บอกไม่ใช่เพราะเวลาจะพิจารณาให้ BOI จะอนุมัติเป็นรายโครงการ กรมสรรพากรก็เลยไปหาคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรให้วินิจฉัยในประเด็นข้อนี้ คำวินิจฉัยก็ออกมาให้รวมทั้งหมดห้ามแยก ก็เกิดเป็นปัญหาขึ้นมาเพราะกรมสรรพากรก็เก็บภาษีไปแล้ว อนึ่ง ณ ช่วงเวลานี้ BOI ก็ส่งเรื่องนี้ให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตีความในปัญหานี้ ก็มีข้อน่าคิดว่าหากคณะกรรมการกฤษฎีกาตีความอีกอย่างนึง จะเกิดอะไรขึ้น ซึ่งก็เป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษีอากร

ประเด็นที่เจ็ด เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่ารายได้ มีปัญหาเยอะว่าอะไรเป็นรายได้และอะไรไม่ใช่รายได้ และปัญหาบางอย่างก็เกิดขึ้นโดยเรานึกไม่ถึง เช่น กรณีบริษัทจดทะเบียน มีผู้ถือ

หุ้นเป็นหมื่น เป็นแสนคน มีกำไรสุทธิก็เสียภาษี และก็ประกาศจ่ายเงินปันผล พอประกาศจ่ายเงินปันผลเสร็จมีผู้ถือหุ้นบางคนไม่มารับ คือไม่รับเช็ค เช็คนั้นก็จะส่งกลับคืนมาที่บริษัทคือกลับคืนมาผลก็กลายเป็นว่ากรมสรรพากรบอกว่า ต้องนำเงินปันผลที่ไม่ได้จ่ายนั้นกลับมาเสียภาษีอีก ซึ่งก็เป็นประเด็นที่แปลก

ประเด็นที่แปด เรื่องการรับรู้รายได้ ในเบื้องต้น กรมสรรพากรน่าจะกำหนดให้รับรู้รายได้ตามหลัก Accrual Basis ตามเกณฑ์ทางบัญชีก่อน แล้วเรื่องไหนกรมสรรพากรไม่เห็นชอบก็ค่อยไปเขียนเป็นกฎหมายยกเว้นไป

ประเด็นที่เก้า เรื่องอำนาจการประเมินกรณีขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งมีกฎหมายเขียนไว้อยู่แล้ว แปลกว้างๆว่าถ้าบริษัทขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดจะให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินราคาสินค้าตามราคาตลาด แต่ไม่ได้บอกว่าจะกำหนดอย่างไร จนกระทั่งมีการออกคำสั่งเรื่อง Transfer Pricing เมื่อเร็วๆนี้ก็มีคำพิพากษาฎีกาออกมา ตัดสินกรณีที่บริษัทให้บริษัทในเครือกู้เงินต่ำกว่าราคาตลาด ก็เถียงกันว่ากรณีเช่นนี้มีเหตุสมควรหรือไม่ ศาลฎีกาก็ตัดสินมาว่ากรณีเช่นนี้เขารู้จักกันอยู่แล้ว ก็ถือว่ามีเหตุสมควร แต่เมื่อกลับไปดูคำพิพากษาฎีกาย้อนหลัง เช่นกรณีที่ตัดสินว่า กรณีที่เป็นบริษัทในเครือไม่เป็นเหตุให้ต้องขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด เพราะฉะนั้นแล้วแม้แต่คำพิพากษาฎีกาเองก็ไม่สอดคล้องกัน ก็เลยก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้เสียภาษีว่าจะทำอย่างไร

ในประเด็นเรื่องการรับรู้รายได้ ขอแยกธุรกรรมการเสียภาษีเป็น 4 ประเภท

1. เรื่องการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เป็นเรื่องที่ดีที่กรมสรรพากรได้ยึดเอา concept ทางบัญชีว่า ขายสินค้าให้ถือว่าขาย “เมื่อโอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนที่มีนัยยะสำคัญ” คำๆนี้ไม่มีอยู่ในกฎหมายเลย แต่กรมสรรพากรก็ได้หยิบมาใช้เพื่อให้ตรงกับราคาทางบัญชี นอกจากนี้เรื่องเช่าซื้อกรมสรรพากรก็อิงตามมาตรฐานการบัญชีทุกอย่าง แต่อย่างไรก็ตามเรื่อง Leasing กรมสรรพากรไม่มองว่าเป็นการซื้อขาย แต่มองว่าเป็นการเช่า มันเลยเกิดเป็นช่องโหว่ขึ้นมาว่า ถ้าใครอยากหักค่าใช้จ่ายเร็ว ก็ให้ทำเป็น Leasing เพราะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เลย แม้ว่าจะยังไม่บันทึกเป็นทรัพย์สิน แต่ถ้าเป็นการเช่าซื้อคุณต้องหักเป็นค่าเสื่อมราคาซึ่งหักได้ช้ากว่า Leasing ซึ่งเกิดเป็นช่องโหว่ขึ้นมาโดยไม่ได้ตั้งใจ ทั้งที่เมื่อดูกฎหมายแล้วสถานะของ Leasing กับ เช่าซื้อมันไม่มีความแตกต่างกัน เพราะก็คือการให้เช่าเหมือนกัน

2. เรื่องการให้กู้ยืมเงิน มีปัญหาว่าตกลงกรมสรรพากรจะเอาหลักเกณฑ์เรื่องสิทธิในการเรียกร้องให้ชำระค่าดอกเบี้ย หรือจะเอาเรื่องระยะเวลาที่ดอกเบี้ยมันเกิดขึ้นตาม Accrual Basis มี case ที่เกิดขึ้น คือ ออกตั๋วเงิน...1,000 ล้านบาท สัญญา 10 ปี ต้องชำระคืนเงินต้นพร้อมดอกเบี้ย 1,000 ล้านบาท ในปีที่ 10 เพราะฉะนั้นผู้ให้กู้ยืมเงินก็จะได้รับเงินคืน ในปีที่ 10 ครั้งเดียวรวมทั้งดอกเบี้ย ทีนี้ก็ถามกรมสรรพากรว่าจะหักรายจ่ายอย่างไร กรมสรรพากรก็บอกว่า ให้หักเป็นดอกเบี้ยจ่ายในปีที่ 10 เพราะเป็นปีที่ภาระค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ซึ่งก็เป็นประเด็นที่แปลก

3. ในเรื่องการก่อสร้าง โดยพื้นฐานก็คล้ายๆกับ concept ทางบัญชี คือดูตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ

4. ในเรื่องการให้เช่า โดยหลักก็ยึดตาม concept ทางบัญชี แต่อย่างไรก็ตามมีคำสั่ง ป 73/2541 พูดถึงกรณีให้เช่าระยะยาว โดยรับเงินล่วงหน้า สมมติเราให้เช่าและได้มีการรับเงินล่วงหน้ามา 100 ล้านบาท โดยมีระยะเวลาการเช่า 10 ปี ทีนี้กรมสรรพากรก็ไปเขียนในคำสั่งนี้ว่าจะเลือกเอาเงินจำนวน 100 ล้านมาเสียภาษีทั้งปี หรือว่าจะเฉลี่ยตามระยะเวลาก็ได้ ความจริงแล้วก็เป็นเรื่องที่ดีที่ให้เลือกได้ แต่อย่างไรก็ตามอาจจะเป็นช่องโหว่ในการวางแผนภาษีอากรเหมือนกัน กล่าวคือ สมมติว่าวันนี้มีขาดทุนอยู่ 100 ล้าน และใกล้จะถึงกำหนด 5 ปีแล้ว ก็ไปทำสัญญาให้บริการให้เช่า 100 ล้านบาทและรับเงินค่าเช่าล่วงหน้ามา 100 ล้านบาท กรมสรรพากรก็บอกว่าเงินค่าเช่ารับล่วงหน้าให้รับรู้เป็นรายได้เฉพาะได้ ก็เป็นเหตุให้สามารถเอารายได้นี้ไปตัดกับขาดทุนนั้นเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีได้ ก็เป็นประเด็นว่าเป็นการเปิดโอกาสให้เลี่ยงภาษีโดยใช้ประโยชน์จากการเสียภาษีล่วงหน้า

ประเด็นที่สิบ เรื่องการรับรู้รายจ่ายก็มีปัญหาเช่นกัน ว่าตกลงกรมสรรพากรจะเอาหลักเกณฑ์ใด ในทางบัญชีคำว่ารายจ่ายมี 2 อย่าง คือ รับรู้ตามงวดที่เกิดรายการ หรือ รับรู้ตามรายได้ที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น มีคำพิพากษาฎีกาหนึ่ง บริษัททำผลงานมาดีมาก มีกำไรมหาศาล บริษัทก็อยากตอบแทนกรรมการโดยให้เป็นโบนัสแก่กรรมการ ก็จ่ายเงินให้แก่กรรมการ 100 ล้านบาท และก็ตีเป็นรายจ่าย ทีนี้ก็มีปัญหาว่ารายจ่ายส่วนนี้เป็นรายจ่ายที่ต้องรอให้ที่ประชุมผู้ถือหุ้นอนุมัติ ซึ่งก็เป็นประเด็นว่าจะรับรู้รายจ่ายในปีใด ระหว่างปีที่มีการอนุมัติ หรือ ปีที่มีปริมาณการทำงานเกิดขึ้นจริง ซึ่งศาลฎีกาตัดสินว่าต้องรอจนที่ประชุมผู้ถือหุ้นอนุมัติ เพราะเป็นการรับรองแน่นอนแล้ว แต่ที่เป็นปัญหา คือ จุดนี้จะถือว่าเป็นการบันทึกรายจ่าย ภายหลังจากที่ผลของงานสำเร็จขึ้นไปแล้ว

นอกจากนี้กรณีที่เราทำนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรร กฎหมายของนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรฉบับใหม่ก็บอกว่า นับตั้งแต่มีกฎหมายนี้หากจะทำหมู่บ้านจัดสรร ต้องรับผิดชอบนิติบุคคลหมู่บ้านจัดสรรต่อไปอีก 3 ปี คำว่ารับผิดชอบนี้ก็เกิดเป็นปัญหาขึ้นมา เพราะว่าหากมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแต่ว่าบริษัทรับรู้รายได้เสร็จสิ้นไปแล้ว ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังนี้จะเอาฐานจากจุดไหน เพราะว่าเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากมีรายได้ นอกจากนี้ก็จะสำรองเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะต้องให้มีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงหลังนี้ด้วย ก็เลยเกิดคำถามว่าจะทำอย่างไร จะให้มีผลขาดทุนยกไปย้อนหลังได้หรือไม่ หรือ จะยอมให้มีการ carry backward ได้หรือไม่ ซึ่งในต่างประเทศก็ยอมให้มีการ carry backward ได้โดยมีเงื่อนไขบางอย่าง ซึ่งสามารถช่วยบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีได้

ประเด็นที่สิบเอ็ด กรณีที่กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 เท่ามักบัญญัติให้เข้าใจยาก เช่นไปเขียนว่าให้ยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับรายได้ ฯลฯ ความจริงแล้วมันไม่ใช่การยกเว้นแต่เป็นเรื่องของ

การหักค่าใช้จ่ายได้เป็น 2 เท่า ซึ่งเผอิญตัวแม่บทนี้ไม่เขียนเปิดช่องให้มีการยกเว้นหักค่าใช้จ่าย 2 เท่าได้

ประเด็นที่สิบสอง เรื่องทรัพย์สินก็มีปัญหาว่า ทรัพย์สินนั้นจะบันทึกรายการอย่างไร ทรัพย์สินที่มีมูลค่าเล็กน้อย เคยมีคนถามกรมสรรพากรว่าถ้าซื้อทรัพย์สินมา 2,000 บาท จะหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทันทีเลยหรือไม่ กรมสรรพากรบอกไม่ได้เพราะว่าไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ก็เลยเกิดคำถามว่าทำไมกรมสรรพากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายกรณีทรัพย์สินที่มีมูลค่าเล็กน้อยได้ ในขณะที่มติของส่วนราชการเวลาซื้อทรัพย์สินที่มีมูลค่าเล็กน้อย ก็มีการตั้งงบที่เป็นค่าใช้จ่ายไว้ โดยในบัญชีราชการยอมให้บันทึกตัดเป็นรายจ่ายได้

ประเด็นที่สิบสาม เรื่องการบันทึกมูลค่าทรัพย์สิน เช่นเรื่องการบันทึกดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อลงทุน concept นี้เราเอามาจาก concept ทางบัญชี เช่นบอกว่าถ้าเรากู้ยืมเงินมาเพื่อซื้อที่ดิน และ เอาที่ดินนั้นไปให้เช่าแล้วดอกเบี้ยจากการกู้ยืมนี้ต้องบันทึกเป็นต้นทุนของที่ดินไปตลอด ไม่สามารถบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายได้เลย เพราะที่ดินเป็นทรัพย์สินที่หักค่าเสื่อมราคาไม่ได้ แต่ ณ ปัจจุบันนี้มีพระราชกฤษฎีกาออกมาแล้ว บอกว่าต้องบันทึกเป็นต้นทุนทรัพย์สินจนกว่าจะหักได้ก็เลยเกิดการ contrast กัน

ประเด็นที่สิบสี่ เรื่องทรัพย์สิน/หนี้สินที่มีค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ เรื่องนี้ทั้งทางบัญชีและกฎหมายภาษีอากรตั้งแต่สมัยก่อน เขียนไว้ทันสมัยมาก คือ หากเป็นทรัพย์สินหรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินบาททุกครั้งที่บันทึกเข้าบัญชี เมื่อเร็วๆนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาใหม่เกิดขึ้นแล้วว่า สมมติว่าท่านมีทรัพย์สินที่เป็นลูกหนี้โดยคิดเป็นเงินตราต่างประเทศ 100 ล้านบาท แต่ลูกหนี้นี้เก็บเงินไม่ได้ฟ้องก็ไม่ได้ ก็ตัดเป็นบัญชีหนี้สูญไป แต่ทางภาษีอากรถือว่าหากไม่เข้าตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร ก็ถือว่ายังมีลูกหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศอยู่ ต้องสรุปเป็นเงินบาทใหม่ และก็เก็บภาษีอีก ก็เลยเกิดเป็นประเด็นคำถามว่าจะทำอย่างไรให้นำกฎเกณฑ์ทางกฎหมายนั้นให้นำมาใช้ให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทางบัญชี

ประเด็นที่สิบห้า เรื่องการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น/ลดลง อย่างที่ข้าราชการ CEO ได้พูดไว้ว่าการที่บริษัทลดมูลค่าหุ้นลง ทางกรมสรรพากรบอกว่าเป็นการตีราคา ซึ่งผมไม่เห็นด้วยกับความคิดในส่วนนี้ เพราะว่าการตีราคานั้นต้องไม่มีการลงทุนเกิดขึ้น ต้องเป็นเรื่องที่อยู่ดีๆ บริษัทก็ไปตีราคา แต่กรณีที่หุ้นของบริษัทถูกลดมูลค่าหุ้นลง เป็นกรณีที่ทรัพย์สิน(assets) หายไปแล้ว เพราะฉะนั้นต้องยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้ โดยไม่ถือว่าเป็นเรื่องของการตีราคา

ประเด็นที่สิบหก เรื่องการยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งก็จะมีประเด็นเรื่องกำหนดเวลา การชำระภาษี และการผ่อนชำระภาษี การยื่นแบบขอเสียภาษีรวมปัจจุบันนี้มีเฉพาะในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ซึ่งเรื่องนี้ก็เกิดปัญหาขึ้นเยอะ เช่น บริษัทเดียวกัน แต่มีบริษัทในเครือหลายบริษัท บริษัทหนึ่งกำไร ในขณะที่อีกบริษัทหนึ่งขาดทุน บริษัทที่กำไรก็เสียภาษีไป แต่ก็จะเอาผล

ขาดทุนของอีกบริษัทหนึ่งไปลดรายได้เพื่อลดอัตราภาษีไม่ได้ ก็เลยเกิดคำถามว่าทำไมไม่ยอมให้เขาเสียภาษีรวม ซึ่งจะเป็นการสะดวกต่อทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร

นอกจากนี้ กรณีบริษัทในเครือมีการให้บริการระหว่างกัน กรมสรรพากรไปประเมินรายได้จากฝั่งผู้ให้บริการ แต่ไม่ยอมให้หักรายจ่ายสำหรับผู้รับบริการ ยิ่งไปกว่านั้นกรณีที่เราเป็นผู้ผลิตสินค้า เราให้ Subcontractor มาทำงานในโรงงานของเรา เพื่อให้กระบวนการทำงานสอดคล้องกัน กรมสรรพากรก็บอกว่าการที่บริษัทเอื้อเฟื้อให้ Subcontractor เข้ามาทำงานในที่ของเรา เป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทน เพราะฉะนั้นกรมสรรพากรต้องประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาด คือ ไม่ได้ไปดูเหตุผลทางธุรกิจว่าเขามีความจำเป็นอย่างไรถึงต้องทำแบบนี้

ประเด็นที่สิบเจ็ด เรื่องการเครดิตภาษี ในกรณีบริษัทมีค่าใช้จ่ายมาก ควรจะให้มีการผ่อนผัน เช่นให้สามารถยกเครดิตต่อไปได้ ซึ่งกรมสรรพากรเองก็ไม่ได้เสียหายอะไร ทุกวันนี้จะมีประเด็นเรื่องการขอคืนภาษี เพราะจะเหมือนเป็นการหมายเรียกให้กรมสรรพากรมาตรวจสอบ ซึ่งก็อาจจะถูกประเมินภาษีเพิ่มขึ้น ยิ่งไปกว่านั้นหากบริษัทไหนไม่ขอคืนภาษี กรมสรรพากรก็จะมองว่าบริษัทนั้นมีปัญหาที่มีเหตุให้ไม่ยอมขอคืน เพราะฉะนั้นก็ต้องตรวจอีก

ทั้งหมดที่พูดมานี้ ก็อยากให้คิดอะไรที่นอกกรอบ

ประเด็นเรื่อง : มาตรการเพิ่มประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษี Tax Treaty Shopping, Transfer Pricing Rule และ Thin Capitalization

โดย อาจารย์พิภพ วีระพงษ์

Law Alliance

หัวข้อที่ผมได้รับมอบหมายก็คือเรื่องมาตรการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลายท่านอาจจะบอกว่าหัวข้อนี้ ไม่ค่อยน่าสนใจเพราะว่าไม่ใช่มาตรการสนับสนุน มาตรการยกเว้น ลดหย่อน แต่มันเหมือนกับว่าเป็นมาตรการที่ทำร้ายผลประโยชน์ของตัวเราเอง แต่สิ่งที่ต้องทำความเข้าใจ คือ ประเทศไทยเรามีประชากรประมาณ 60 ล้านคน มีคนที่ยื่นแบบแสดงรายการประมาณ 6 ล้านคน และหากเราไม่นับรวมถึงกระบวนการค้าใต้ดินไป แสดงว่า คน 6 ล้านคน เลี้ยงคนกว่า 54 ล้านคนที่เหลือ และก็แสดงให้เห็นว่าระบบกฎหมายภาษีของไทยไม่ประสบความสำเร็จในการกระจายภาระจากคนรวยไปหาคนจน เพราะฉะนั้นไม่ช้าก็เร็วจะ 5 หรือ 10 ปีต้องมีซักวันที่ประเทศไทยรับรูปแบบ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีเหมือนอย่างที่ใช้กันอยู่ขึ้นอยู่ในประเทศที่พัฒนาแล้ว

ฉะนั้น จึงเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งที่ท่านซึ่งเป็นเอกชนทั้งหลาย ที่จะกระทำการวางแผนภาษีต้องรู้ล่วงหน้าว่าในแต่ละประเทศนั้นเขาพัฒนาไปถึงไหนแล้ว ถ้าเรายังยึดติดอยู่กับภาพปัจจุบันว่าประเทศไทยเราเป็นอย่างไร เมื่อใดก็ตามที่กรมสรรพากรเขาเปลี่ยนเกณฑ์ เปลี่ยนมาตรฐาน หรือแนวคิดการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีนี้ เราจะไม่มีทางตามทัน

เรื่องแรก คือ เรื่องการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยไม่ชอบ (Tax Treaty Shopping)

เรื่องที่สอง คือ เรื่องการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) ซึ่งท่านอาจารย์พลเป็นผู้ทำ

เรื่องที่สาม คือ เรื่อง Thin Capitalization เรื่องของการใช้มาตรการส่วนต่างว่าเราจะยอมรับได้มากน้อยแค่ไหน ซึ่งท่านอาจารย์ธิติพันธุ์ และอาจารย์ธีระวุฒิ เป็นผู้ทำ

หัวข้อแรก คือ เรื่องการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม ทุกท่านคงจะคุ้นเคยกับภาพอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะว่าตลาดทุนเป็นตลาดที่มีการใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนเยอะมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีผู้ลงทุนชาวต่างชาติมาลงทุนในบ้านเราและมาถือหุ้นในบ้านเรา โดยแจ้งหลักทรัพย์ไปในชื่อพวกเขา ซึ่งกรณี capital gains นี้เมื่อได้รับไปในกรณีที่ผู้รับไม่ใช่บุคคลธรรมดาแต่เป็นนิติบุคคล ต้องถูกหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ก็เลยเกิดเป็นธรรมเนียมปฏิบัติว่า นักลงทุนจากประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนไม่เอื้อประโยชน์แก่ตน จะต้องจดแจ้งหลักทรัพย์ในชื่อของ Broker, Investment Bank ที่จัดตั้งอยู่ใน

อังกฤษ สิงค์โปร์ ฮ่องกง เพราะว่าเมื่อจ่ายเงินจากประเทศไทยไปจะได้ใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของ อังกฤษ สิงค์โปร์ ฮ่องกงได้ ซึ่งทางกรมสรรพากรก็ตอบอยู่ตลอดเวลาว่าเราจะใช้ข้อปฏิบัติตามกฎหมายไทยว่าใครมีชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ถือหุ้นก็ถือว่าเป็นผู้ถือหุ้น และก็เป็นตัวกำหนดตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและก็ให้ประโยชน์ไป โดยไม่คำนึงว่าจริงๆแล้วนั้นนักลงทุนมาจากคนชาติที่ 3 การกระทำแบบนี้เราถือว่าเป็นการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่ 3

ปัญหาก็คือว่า เมื่อเราสามารถเปิดช่องให้ต่างชาติมาลงทุนในบ้านเรา ค้าขายในบ้านเรา ก็น่าจะถือว่าเป็นข้อดี แต่จริงๆแล้วมันมีทั้งที่เป็นประโยชน์และก็ที่เป็นโทษ ที่เป็นประโยชน์ก็คือทำให้ตลาดทุนคึกคักขึ้น แต่ในโลกของความเป็นจริงมันมีโทษอยู่พอสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องธุรกรรมนอกตลาดทุน เช่น เรื่องการให้บริการโดยคนต่างชาติ การขายสินค้า ซึ่งโดยหลักแล้วเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้เป็นเรื่องที่เขาเปิดโอกาสให้กับประเทศ 2 ประเทศ ที่เป็นภาคีระหว่างกันเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีเชิงอำนาจรัฐ ตัวอย่างเช่นประเทศไทยเราเป็นประเทศแหล่งเงินได้และประเทศอเมริกาเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ ตกลงให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งรับภาระในการขจัดภาษี เช่นตกลงให้ประเทศแหล่งเงินได้มีภาระในการขจัดความซ้ำซ้อนก่อน ตราบเท่าที่ผู้ลงทุนไม่มีสถานประกอบการถาวร เป็นต้น แต่เมื่อใดก็ตามที่ผู้ลงทุนมีสถานประกอบการถาวร ประเทศไทยจะขอเก็บภาษี และให้เป็นหน้าที่ของประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่ ต้องรับภาระต้นทุนในการขจัดความซ้ำซ้อนโดยอาจยอมให้นำภาษีของไทยไปเครดิตในบ้านเขา หรือ ยอมให้ยกเว้นเงินได้ก้อนนั้นไป เพราะฉะนั้น 2 ประเทศภาคีต้องตกลงกันว่าใครจะรับภาระต้นทุนในการขจัดความซ้ำซ้อน การที่เราเปิดโอกาสให้นักลงทุนชาติที่ 3 เข้ามาแสวงหาประโยชน์จากโครงข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนของเรานี้เท่ากับชาติที่ 3 นั้นจะได้รับประโยชน์จากโครงข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนของเรา โดยที่เขาไม่ต้องรับภาระต้นทุนในการขจัดความซ้ำซ้อน ปล่อยให้เราซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ต้องแบกรับภาระ ณ จุดนี้ โดยที่เขาไม่มีความจำเป็นต้องมาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับบ้านเรา หรือไม่สนใจที่จะแก้ให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของเรา-เขา ดีขึ้นเพื่อประโยชน์แก่นักลงทุนของเขา

ฉะนั้น การกระทำที่เป็นการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ มันมีทั้งคุณและโทษ เนื่องจากเป็นการเปิดโอกาสให้มีการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ เมื่อ Broker สิงค์โปร์ ฮ่องกง อังกฤษ เขาก็ต้องหาทางเพื่อไม่ให้เสียภาษีในประเทศเหล่านี้ และพอมาบ้านเราเขาก็หาทางไม่ให้ต้องเสียภาษีอีก โดยอาศัยประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ ก็คือไม่มีความซ้ำซ้อนเกิดขึ้น แต่ที่เสีย ก็คือ ประเทศไทยเสียโอกาสในส่วนต้นทุนที่ควรจะได้เก็บ

เราจะเห็นว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนของเรา คนที่ได้รับประโยชน์ คือ ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่ภาคีของเรา ซึ่งเสียภาษีโดยเหตุการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ คือ เป็นมาตรการล็อคไว้ แต่มาตรการล็อคพวกนี้มันเป็นมาตรการที่เก่าแก่มาก ซึ่งทำให้ไม่สามารถใช้ได้อย่างแท้จริง ตัวอย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทย-มาเลเซีย ข้อ 4 ที่บัญญัติว่า

“เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งความตกลงนี้ คำว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหมายถึง

(ก) ในกรณีประเทศไทย บุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเสียภาษีไทย

(ข) ในกรณีมาเลเซียบุคคลผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในมาเลเซีย เพื่อความมุ่งประสงค์ในการเสียภาษีมาเลเซีย ….”

กรณีมาเลเซียมาลงทุนในบ้านเรา เขาก็เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในมาเลเซีย ปกติก็ต้องเสียภาษีโดยเหตุแห่งการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ เพราะฉะนั้นถ้ามีบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใน BVI เข้าไปเปิดสาขาในประเทศสิงค์โปร์ เพื่อมาทำธุรกรรมให้บริการในบ้านเรา สาขาสิงค์โปร์จะขอใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับสิงค์โปร์ไม่ได้ เพราะเขาเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใน BVI เขาไม่ได้เสียภาษีสิงค์โปร์โดยเหตุแห่งการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ แต่เขาเสียภาษีสิงค์โปร์จากการเป็นผู้มีแหล่งเงินได้ในประเทศสิงค์โปร์

ดังนั้นแล้ว เมื่อเปรียบเทียบกับ กรณีที่ BVI เข้าไปจัดตั้งบริษัทลูกใน Labuan (เขตปลอดภาษีของประเทศมาเลเซีย แต่อยู่ในนิยามคำว่าประเทศมาเลเซีย) แล้วก็เข้ามาทำธุรกรรมในประเทศไทย เพราะฉะนั้นเมื่อเราจ่ายเงินค่าบริการจากประเทศไทยไปให้ Labuan เราก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือยกเว้นภาษีตามข้อผูกพันระหว่างไทย-มาเลเซีย เพราะเขาเป็นบริษัทที่จัดตั้งในประเทศมาเลเซีย

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อ Labuan เป็นเขตปลอดภาษี ก็เลยกลัวว่าเราจะไปใช้ข้อ 4(ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย-มาเลเซีย คือ เมื่อเป็นบริษัทที่ตั้งอยู่ใน Labuan ก็จะไม่ต้องเสียภาษีเพราะอยู่ในเขตปลอดภาษี ซึ่งก็จะไม่ครบตามนิยามข้อกำหนดเรื่องการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย เพราะฉะนั้นมาเลเซียก็เลยต้องกำหนดเป็นเงื่อนไขต่อไปว่าให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิตาม % หรือมิฉะนั้นก็ให้เสียภาษีแบบเหมารวม 20,000 เหตุที่ต้องให้เสียภาษีก็เพราะเพื่อให้ qualify กับนิยามข้อ 4 ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย เพราะเหตุแห่งการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย

สรุป เราจะเห็นว่า ข้อ 4 นี้แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย-มาเลเซียนี้ ไม่สามารถเป็นมาตรการป้องกันการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบได้

หรือ นอกจากนี้ในข้อ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย-สิงค์โปร์ ได้บัญญัติว่าเงินได้ที่ไทยยกเว้นให้แก่นักลงทุนสิงค์โปร์ ถ้าไม่เอากลับเข้าไปเสียภาษีในประเทศสิงค์โปร์ ประเทศไทยจะไม่ให้การยกเว้นในเงินได้ก้อนนั้น ปัญหาก็คือว่า มาตรการข้อ 2 นี้ไม่สามารถนำมาใช้กับกรณีการจ้างช่วง เราต้องการว่าจ้างบริษัทอเมริกันให้ทำงาน(ความจริงเราก็มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทย-อเมริกา แต่ในข้อตกลงที่ทำนั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทย-สิงค์โปร์ดีกว่า เช่น บอกว่าเกิดสถานประกอบการต้อง 90-120 วัน แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย-สิงค์โปร์คือ 6 เดือน คือให้ระยะเวลาที่ยาวนานกว่า) เพราะฉะนั้นก็เป็นไปได้ที่นักลงทุนจะขอให้ประเทศ

ไทยว่าจ้างบริษัทสิงค์โปร์แทน เมื่อเราว่าจ้างสิงค์โปร์แล้ว ทำสัญญากับสิงค์โปร์แล้ว นิติสัมพันธ์เกิดขึ้นกับสิงค์โปร์แล้ว ก็ไม่เกี่ยวข้องกับอเมริกาเลย ไม่ใช่นิติกรรมลวง ไม่ใช่นิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่องานเสร็จเงินทั้งหมดก็ถูกส่งเข้ากลับไปที่สิงค์โปร์หมด เงินทั้งหมดก็ถูกส่งกลับเข้าไปรวมอยู่ในฐานสิงค์โปร์ แต่อย่างไรก็ตามสิงค์โปร์ก็มีรายจ่ายเพราะว่าก็ต้องส่งต่อให้เป็นเงิน US Dollar สุดท้ายสิงค์โปร์ก็มีกำไรแค่นิดเดียว ประเทศอเมริกากลายเป็นผู้ที่ได้ประโยชน์ไปมากที่สุด

เพราะฉะนั้นแล้ว เราจึงสรุปในชั้นนี้ได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ที่เป็น model ที่ประเทศไทยรับมานี้ มันไม่มีประสิทธิผลพอในการต่อต้านการแสวงหาประโยชน์โดยไม่ชอบ เพราะฉะนั้นมันจึงจำเป็นต้องใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี มาตราการที่ใหม่ๆนั้น หลายๆท่านที่มีความสนใจอาจไปดูได้ใน OECD ซึ่งวาง model ของอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ เป็น treaty เป็นยุคสมัย และจะออกมาเรื่อยๆ โดยจะมี commentary บอกไว้ว่าแต่ละประเทศควรจะรับ model แบบไหนมา และจะพัฒนาไปเรื่อยๆ ยิ่งไปกว่านั้นจะมีการใส่ข้อบทเรื่องการต่อต้านการแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ และจะมีวิธีการทดสอบความสุจริตใจ เพราะเป็นไปได้ว่าในบางครั้งคนชาติที่ 3 มีสุจริตจริงๆในการเข้าทำธุรกรรมนั้นๆ

ปัญหาเรื่อง ความสุจริต คือ วิธีการทดสอบความสุจริตในปัจจุบันไม่เหมือนยุคก่อน เมื่อก่อนนักกฎหมายนิยมใช้คำว่านิติกรรมลวง นิติกรรมอำพราง ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีมาตั้งแต่ยุคปู่เรา ซึ่งก็เป็นเหตุผลว่าทำไมกฎหมายเราตามไม่ทันในเรื่อง Concept ต่างๆ เช่นการทำ tax treaty shopping

ผมขอสรุปง่ายๆในเรื่อง tax treaty shopping นี้ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับปัจจุบันของ model ที่ประเทศไทยใช้นี้ ไม่มีประสิทธิภาพที่ดีพอ เพราะเปิดโอกาสให้คนเข้ามาแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ แต่อย่างไรก็ตามหลายๆครั้งประเทศไทยก็ต้องยอมปิดตาข้างเดียวอยากให้ต่างชาติเข้ามาใช้ประโยชน์โดยไม่ชอบเหมือนกัน เช่น ในส่วนตลาดทุน เพราะว่ากลัวว่าต่างชาติจะไม่เข้ามาเล่นหุ้นบ้านเรา และก็อาจจะเป็นด้วยแวดล้อมเรา คือ เพื่อนบ้านเรายกเว้น capital gain tax โดยถาวรทำให้ประเทศไทยต้องมานั่งคิดว่าถ้าหากเราอยากจะทำตัวเราให้ competitive ในเชิงของ capital market ต่อไป เราจำเป็นต้องยกเลิกการเก็บภาษี capital gains tax หรือไม่

แต่อย่างไรก็ตามการปิดตาข้างเดียว แล้วปล่อยให้ต่างชาติมา abuse อนุสัญญาภาษีซ้อนในบ้านเรา ก็อาจจะเป็นการดีที่ทำให้ประเทศไทยเราไม่ต้องออกกฎหมายมายกเว้น capital gains tax เป็นการถาวรก็ได้ โดยเปิดโอกาสให้เรามาคิดซัก 5 ปีว่า capital gains tax นี้ควรจะยกเลิกเป็นการถาวรหรือไม่ หรือกรณีของผู้ถือหุ้นทุน ผู้ถือหุ้นกู้หรือตราสารหนี้ เราก็รู้ว่า เราจ่ายดอกเบี้ยให้ฝรั่งโดยเก็บ 15% แน่นอนว่า พวกต่างชาติทั้งหลายก็ต้องบอกให้คนไทยรับภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายแทน ก็กลายเป็นว่าภาษีก็ up ขึ้นไปเป็น 17.5% คนก็พยายามหาวิธีต่างๆนาๆ เช่น ไปจดแยก Investment Bank หรือเลือกผู้ที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ดีกับเรา ให้มาเป็นผู้ทรงหุ้นกู้แทนผู้ทรง

หุ้นกู้ที่แท้จริง ก็เป็นเรื่องที่เกิดขึ้นเป็นประจำในตลาดเงิน ตลาดทุน ส่วนจะผิดถูกหรือไม่อย่างไร เป็นอีกเรื่องนึง

อนึ่ง ที่ผ่านมาประเทศไทยได้เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนหลายฉบับประมาณ 50 กว่าฉบับ ที่มีประเด็นที่น่าสนใจมีอยู่ 6 ประเทศ โดยหลายประเทศเหล่านี้เป็นดินแดนปลอดภาษี คำถาม คือ กรมสรรพากรเข้าไปทำอนุสัญญากับประเทศเหล่านี้เพื่ออะไร สำหรับประเทศมาเลเซียนั้นไม่ใช่ดินแดนปลอดภาษีแต่เป็นดินแดนที่มีภาษีสูง แต่เมื่อประเทศมาเลเซียนั้นประกาศให้ดินแดนเกาะลาบวน เป็นดินแดนปลอดภาษี ประเทศไทยเราไม่เคยใช้ความพยายามแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งยกเว้นหรือกีดกันคำว่าลาบวนออกจากประเทศมาเลเซีย เหมือนอย่างประเทศพัฒนาแล้วเขาทำกับประเทศมาเลเซีย

สำหรับกรณีของลักเซมเบอร์ก ลักเซมเบอร์กนี้ก็มีช่องว่างเยอะมาก

สำหรับกรณีของฮ่องกง ฮ่องกงนั้นมีข้อยกเว้นเยอะ และมีเฉพาะการเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้ ไม่มีการเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งทำให้ฐานภาษีเขาแคบ โอกาสที่นักลงทุนจะไม่ต้องเสียภาษีนั้นมีสูงมาก หลายคนก็อาจจะบอกว่าในเมื่อไม่มีภาษีแล้วก็เป็นการดี จะได้ทำให้นักลงทุนชาวต่างชาติมาลงทุน มาค้าขายกับประเทศไทยเยอะๆ ประเด็นที่ต้องคิดคือ หากคนไทยเป็นคู่แข่งของฮ่องกง นักลงทุนฮ่องกงนั้นไม่มีต้นทุนทางภาษีเลยแม้แต่บาทเดียว แล้วคนของบ้านเราจะสู้เขาได้อย่างไร เพราะฉะนั้น อย่าเข้าใจว่าการยกเว้นให้แก่ฝรั่งนั้นจะเป็นการดีเสมอไป

เรื่องต่อไป คือ เรื่อง Thin Capitalization เป็นเรื่องที่พูดกันมานานว่าประเทศไทยควรจะมีข้อกำหนดเรื่องสัดส่วนของทุนต่อหนี้หรือไม่ ทุกท่านก็ทราบดีว่ารัฐบาลทุกชุดที่ผ่านมา ต้องการส่งเสริมการออม เราเห็นการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในเรื่องอัตราดอกเบี้ยของบุคคลธรรมดาลงให้เหลือเพียงร้อยละ 15 ไม่ว่าบุคคลธรรมดาฝากเงินที่ Bank หรือ ปล่อยกู้ให้กับบริษัท และปลายปีก็ไม่ต้องโดนรวมคำนวณอัตราภาษีในอัตราก้าวหน้าด้วย ดอกเบี้ยเมื่อถึงเวลาก็เอาไปตัดเป็นรายจ่าย ทุกท่านก็จะเห็นว่าการลงทุนด้วยตัวเองไม่มีดอกเบี้ยจ่าย เช่น มีรายได้ 1 ล้านบาท และสมมติให้บริษัทกำไร 1 ล้านบาท ภาษี 30% และยังมีอีก 10% ของเงินปันผลที่เหลือ รวมหมด 37% ถ้าผู้ถือหุ้นรายนี้ไม่ขอรวมเงินปันผลและเครดิตเงินปันผล กลายเป็นต้องเสียภาษีในอัตราที่มากที่สุดของบุคคลที่รวยที่สุดในส่วนของบุคคลธรรมดา ถ้าเรายอมให้เขาใช้รูปแบบของดอกเบี้ยจ่าย สมมติกำไร 1 ล้านบาทเท่ากัน หักดอกเบี้ยจ่าย กำไรสุทธิก็เป็นศูนย์ เมื่อจ่ายดอกเบี้ยออกไปก็โดนภาษี 15% เพราะฉะนั้น effective rate ก็อยู่ที่ 15% จาก 37% ยิ่งไปกว่านั้นอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับยังลด effective rate จาก 15% เหลือ 10%

ยิ่งไปกว่านั้น บางครั้งการใช้สถาบันการเงินที่มีคุณสมบัติพิเศษเข้าไปปล่อยกู้ หรือเข้าไปเป็นผู้ทรงหุ้นกู้นั้นสามารถยกเว้นอัตราภาษีจาก 15% เหลือ 0% ได้ โดยอาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อน

ผมอยากจะตั้งข้อสังเกตว่า หากเราไม่มีข้อจำกัดในด้านอื่นกับ Bank หรือกับบุคคลที่ 3 หรือกับหน่วยงานราชการ เราจะอยากใช้รูปแบบของทุนในการประกอบกิจการในประเทศนี้หรือไม่ เพราะทุนเสียภาษี rate 37% แต่ debt เสียภาษี rate 15% หรือ 0% แล้วแต่ความสามารถในการวางแผนภาษี

ฉะนั้นการที่รัฐบาลหลายๆรัฐบาลที่ผ่านมา บอกว่าต้องการส่งเสริมการออม การส่งเสริมการออม ก็คือ การส่งเสริมการกู้อย่างนึง เพราะไม่มีแบงก์ที่ไหน เอาเงินของเราไปเก็บไว้เฉยๆ เพราะฉะนั้นก็เป็นการที่รัฐส่งเสริมให้เอกชนทำ financing อยู่ตลอดเวลา และเปรียบเสมือนลงโทษเอกชนทุกรายที่ใช้รูปแบบ equity ที่เสียภาษี rate 37%

ดังนั้นแล้ววิกฤติการณ์ปี 40 หลายคนมักบอกว่าเพราะเอกชนเป็นตัวการก่อหนี้มากเกิน พอค่าเงินบาทลดลงก็ติดลบกันไปหมด แต่อย่างไรก็ตามก็อย่าลืมว่า การที่เอกชนใช้หนี้มากก็เพราะว่าการใช้ debt มันถูกกว่าการใช้ equity มาก

สรุป มาตรการ Thin Capitalization เป็นมาตรการทางภาษีที่มีวัตถุประสงค์อยู่ 2 อย่าง คือ

1. วัตถุประสงค์ด้านการเงิน คือ ควบคุมบริษัทไม่ให้ก่อหนี้มากจนเกินไป จนเกิดความไม่มั่นคง แต่อย่างไรก็ตาม เป็นการยากที่จะควบคุมเอกชน จึงเอามาตรการทางภาษีมาคุมว่า ใครที่กู้เงินมากเกินไปกว่าอัตราส่วนที่จะกำหนด ดอกเบี้ยส่วนเกินห้ามตัดเป็นรายจ่าย เพื่อว่าตัวภาษีจะได้ไม่เป็นตัวจูงใจอีกต่อไป ซึ่งวัตถุประสงค์นี้มักก่อให้เกิดคำถามขึ้นอยู่ตลอดเวลาว่า รัฐควรใช้มาตรการทางภาษีมาจำกัดการตัดสินใจในเชิงพาณิชย์หรือไม่

2. วัตถุประสงค์ที่สอง คือ วัตถุประสงค์ทางภาษีล้วนๆ หลายประเทศมองว่า การใช้ทุนสูงการกู้ยืมเงินจากบุคคลที่เกี่ยวโยงกัน คือ ผู้ถือหุ้น เป็นการเลี่ยงภาษี ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ปัจจุบันนี้ มี 3 หุ้นถ้าเป็นบริษัทจำกัด หุ้นละ 5 บาท 10 บาท ถ้าผมจดทะเบียนบริษัทขึ้นมาทุนจดทะเบียน 99,999,985 บาท เช่นนี้ผมทำได้ ตราบใดผมไม่ไปยุ่งกับบุคคลที่ 3 ไม่ไปทำธุรกิจใดๆที่เขาต้องการให้ D/E Ratio ดี เพราะฉะนั้นมาตรการที่จะออกมานี้ ก็เพื่อต้องการบอกว่าคนที่กู้ยืมเงินจากผู้ถือหุ้นมากเกินไป ถือเป็นข้อสมมติฐานว่าต้องการเลี่ยงภาษี(Tax Avoidance) ก็เลยต้องใช้มาตรการ Thin Capitalization นี้จัดการกับคนที่เลี่ยงภาษีโดยกู้ผู้ถือหุ้น

เพราะฉะนั้นแล้วมาตรการ Thin Capitalization นี้ ผมเชื่อว่าในอีกซักพักใหญ่ๆ ทุกท่านต้องเห็นมาตรการ Thin capitalization แน่ในบ้านเรา ในส่วนตัวของผมเห็นว่าควรใช้มาตรการ Thin capitalization กับวัตถุประสงค์ที่ต้องการเลี่ยงภาษี แต่ไม่ควรใช้มาตรการนี้กับวัตถุประสงค์เรื่องการเงิน

เรื่องสุดท้าย คือ เรื่องมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)

มาตรการ Transfer Pricing คือ มาตรการตั้งราคาโอน ซึ่งบอกว่าคนที่คิดค่าบริการ หรือขายสินค้าให้กับบุคคลอีกบุคคลหนึ่ง ต้องไม่ตั้งราคาให้สูงเกินไปหรือต่ำเกินไปเพื่อ manipulate หรือเพื่อวัตถุประสงค์ด้านภาษี เช่น ไม่ต้องการให้เกิดกำไรมาก หรือ ไม่ต้องการให้เกิดกำไรน้อย แล้วแต่กรณี

ถ้ามองในเรื่อง Content ของระหว่างประเทศ ถ้าประเทศไทยเราอัตราภาษีสูง นักลงทุนก็ต้องการให้เกิดกำไรในประเทศไทยในอัตราต่ำ แต่ถ้าเกิดประเทศไทยเราเป็นประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ แต่ต่างประเทศ เช่น ประเทศแม่มีอัตราภาษีสูง เช่นที่ญี่ปุ่น นักลงทุนก็มีแนวโน้มที่จะต้องการให้เกิดกำไรในประเทศไทยเยอะๆ และก็ให้เกิดกำไรในประเทศญี่ปุ่นน้อยๆ เป็นต้น

หรือ ถ้าเป็นเรื่องระหว่างประเทศไทยกับประเทศไทยด้วยกัน มีบริษัท ก กับ บริษัท ข เป็นบริษัทแม่ลูกกันปกติแล้ว 2 บริษัทนี้ไม่มีภาระทางภาษีต่างกัน เพราะว่ามีอัตราภาษีเท่ากัน แต่หากปรากฏว่าบริษัท ก มีผลขาดทุน บริษัท ข มีกำไร ก็แน่นอนว่า บริษัท ก ก็อยากจะกำไรเยอะ บริษัท ข ก็อยากจะกำไรน้อยๆ ธุรกรรมระหว่าง บริษัท ก กับ บริษัท ข นั้นก็ต้องกลายเป็นว่าให้เกิดกำไรกับบริษัท ก เยอะหน่อย เกิดกำไรกับบริษัท ข น้อยหน่อย

เพราะฉะนั้นแล้วนิยามของเรื่อง Transfer Pricing นี้เราจะใช้เฉพาะในเรื่องของธุรกรรมที่มีความเกี่ยวโยงกัน ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งมุ่งหวังผลประโยชน์ในเชิงภาษีอากร

ประเทศไทยเรา ไม่มีบทบัญญัติเฉพาะที่ให้อำนาจกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่อง การตั้งราคาโอน ประมวลรัษฎากรของเราเก่าเกินไปและขาดการพัฒนา มาตรการที่ออกมา เช่น มาตรการตามมาตรา 65 ทวิ(4) ซึ่งเป็นมาตรการด้านรายได้ บอกว่า ถ้าขายสินค้าหรือให้บริการต่ำกว่าราคาตลาดให้คิดตามราคาตลาด ส่วนมาตรา 65 ตรี เป็นมาตรการตัดรายจ่าย ใครก็ตามจ่ายเงินไป รายจ่ายแพงเกินไป ห้ามตัดเป็นรายจ่าย

ถ้าเป็นบุคคลธรรมดา ก็อย่างเช่น มาตรา 49 ทวิ เรื่องการขายอสังหาริมทรัพย์ จุดประสงค์คือ ช่วงนั้นมีการ corruption จากกรมที่ดินตอนจดทะเบียนเยอะ เลยเอาราคาประเมินของกรมที่ดินเป็นหลัก กลับกลายเป็นช่องว่างให้เกิดการเลี่ยงภาษี เช่น คนที่จะประกอบธุรกิจเรื่องคอนโดมิเนียมก็ซื้อที่ดินมาก็กดราคาเขาต่ำๆ เพื่อให้ตนเองกำไรเยอะๆ แล้วก็บุคคลธรรมดาของเราขายที่ดินให้กับบริษัทของเราในราคาตลาดขั้นสูง บุคคลธรรมดาเสียภาษีตามราคาประเมิน บริษัทของเราซื้อที่ดินมาจากบุคคลธรรมดาเกี่ยวโยงกัน แต่เป็นราคาตลาดขั้นสูง ย่อมสามารถยึดต้นทุนของที่ดินนี้ เป็นต้นทุนของคอนโดมิเนียมได้ เมื่อขายห้องชุดไปก็สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ตามปริมาณการขายห้องจัดสรร ซึ่งถูกกฎหมายทุกประการ เป็นช่องว่างในการวางแผนภาษี โดยคนที่ขายที่ดินแพงๆเสียเฉพาะราคาประเมิน ซึ่งเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้าทุกประการ

ประเด็นเรื่องคำสั่ง ป.113/2545 ที่ออกมา มีปัญหามากในการใช้ คือ คำสั่งนี้ไม่มีผลเป็นกฎหมาย แต่ทั้งนี้ทั้งนั้นไม่ได้หมายความว่าใช้บังคับไม่ได้ กฎหมายบอกว่าให้ใช้ราคาตลาดตามมาตราที่เราดูกันไปเมื่อกี้นี้ ปัญหาที่เกิดขึ้นตามมา ก็คือ เมื่อ ป.113/2545 ไม่มีผลเป็นกฎหมายแล้ว

ผลที่ตามมา ก็คือว่า ถ้าเรามั่นใจว่า ราคาที่เราใช้เป็นราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ หรือ มาตรา 65 ตรี กรมสรรพากรก็ไม่สามารถทำอะไรได้ เพราะว่าประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรออก ป.113/2545 มา เพราะกรมสรรพากรเป็นฝ่ายบริหารไม่ใช่ฝ่ายนิติบัญญัติ

ปัญหาที่ตามมากอีกก็คือว่า เมื่อไม่มีราคาตลาด หลายธุรกรรมไม่มีราคาตลาดเทียบเคียง เมื่อนั้นเขาก็สามารถเอา ป.113/2545 มาใช้ได้ โดยศาลก็ยืนยันว่าใช้ได้ เพราะ ป.113/2545 เดินตามรอยของทฤษฎีการบริหารภาษีระหว่างประเทศ การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่ง Transfer Pricing เป็นส่วนหนึ่งของ Tax Avoidance เท่ากับว่าสามารถนำมาใช้ได้

ป.113/2545 พูดสั้นๆ ก็คือว่า ใช้ราคา Arm's Length ไม่ได้ใช้ราคาตลาด หลักของ Arm's Length ก็คือ คน 2 คนตกลงทำธุรกรรมกันโดยสุจริตใจ จะราคาตลาดหรือไม่ ไม่สำคัญ จะ 1 บาท 100 บาท ไม่สำคัญหากพูดคุยกันถูกใจ เป็นต้น

ผมขอสรุปเรื่อง Transfer Pricing ว่ากฎหมายไม่ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการกำหนดราคาตลาด ทำให้กรมสรรพากรยึดติด มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี กับ ราคา Arm's Length มากเกินไป และก็บางทีข้อกำหนดต่างๆในคำสั่งนี้ก็ยุ่งยาก เช่น กำหนดว่าเอกชนต้องเตรียมเอกสาร 10-15 รายการ เพราะฉะนั้นหากเรามั่นใจว่าสิ่งที่เราทำคือราคาตลาดเราก็ไม่ต้องกลัวคำสั่งนี้ แต่ถ้าไม่สามารถเตรียมเอกสารเพื่อพิสูจน์ว่านั่นคือราคาตลาด ก็เป็นอีกเรื่องนึง

สิ่งที่สำคัญที่หัวข้อนี้ พูดถึง ก็คือ เรื่อง correlative adjustment อย่างที่ผมบอกว่า Tranfer Pricing เป็นการเลี่ยงภาษีอย่างนึง โดยการ network กำไรขาดทุน ปัญหาก็คือว่า สมมติว่ามีบริษัท ก กับ บริษัท ข แล้วบริษัท ก ขายสินค้าราคาต่ำเกินไป เช่น ควรขาย 100 บาทกลับไปขายแค่ 80 บาท กรมสรรพากรก็ประเมินบริษัท ก ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นในส่วน 20 บาท แต่ในส่วน บริษัท ข ซึ่งมีต้นทุนที่หักเป็นรายจ่ายนั้นมีแค่ 80 บาท ก็เท่ากับว่า บริษัท ก และบริษัท ข ซึ่งเป็นบริษัทที่มีความเกี่ยวโยงกันต้องเสียภาษีถึง 2 ครั้ง โดยขาดการ adjust กัน

ผลสรุปก็คือเรื่อง Transfer Pricing นี้เป็นเหตุให้รัฐเก็บภาษีจากเอกชนได้ถึง 2 ครั้ง

ผมขอสรุปดังนี้ ในอนาคตเราจะเห็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี จะถูกนำมาใช้เรื่อยๆ เมื่อระบบเศรษฐกิจของเราดีขึ้น แต่อย่างไรก็ตามมาตรการที่นำมาใช้นั้นต้องสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษี ต้องจัดเก็บภาษีให้ถูกทาง ทุกอย่างต้อง fair กับผู้เสียภาษี และต้องไม่ให้เสียผลประโยชน์ของรัฐ