ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

นางสาววาสิตา วราสิทธิชัย

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problems of Corporate Income Taxation under Section 67 of the Revenue Code In the Case of International Transportation Business

Miss Wasita Warasittichai

An Individual Research Paper 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 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศ
นิสิต	นางสาววาสิตา วราสิทธิชัย
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ชยันติ ไกรกาญจน์

ภายหลังการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะเป็นไปตามประเภทของผู้ประกอบการ กล่าวคือ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศจะอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 67 โดยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 3 ส่วนรายได้อื่นของกิจการเสียภาษีจากกำไรสุทธิ แต่สำหรับนิติบุคคลไทยจะเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิซึ่งเป็นรายได้ทั้งหมดของกิจการในอัตราร้อยละ 20 เห็นได้ว่าแม้จะประกอบกิจการประเภทเดียวกันแต่หลักเกณฑ์ที่ใช้จัดเก็บภาษีแตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวในการจัดเก็บภาษีส่งผลให้ผู้ประกอบการสองประเภทมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่เท่ากันซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมทางภาษี ทั้งยังเกิดปัญหาการแบ่งแยกรายได้จากการเสียภาษีในฐานภาษีที่แตกต่างกันและเมื่อไม่มีการกำหนดขอบเขตที่ชัดเจนของรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 67 ส่งผลให้มีการถ่ายโอนรายได้กันภายในกิจการเพื่อให้ได้เสียภาษีในจำนวนที่น้อยที่สุดอันเป็นการเปิดช่องและนำไปสู่การหลบหลีกภาษีอากร

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงทำการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของต่างประเทศเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมกับกิจการดังกล่าว โดยผู้เขียนเห็นว่าควรเปลี่ยนหลักเกณฑ์ให้จัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ นอกจากจะสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดีแล้ว การเปลี่ยนหลักเกณฑ์เช่นนี้ยังขจัดปัญหาการแบ่งแยกรายได้ภายในกิจการเดียวกันได้อีกด้วย

..... อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ชยันติ ไกรกาญจน์)

วาสิตา วราสิทธิชัย ..... นิสิต
(นางสาววาสิตา วราสิทธิชัย)

Individual Study Title	Problems of Corporate Income Taxation under Section 67 of the Revenue Code: In the Case of International Transportation Business
Researcher	Miss Wasita Warasittichai
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Asst. Prof. Wimpat Rajpradit
Co-advisor	Asst. Prof. Chayanti Greigarn

Under Thai Revenue Code, the tax collection method for international logistics business depends on the type of business operator. This means that a juristic entity existing under foreign laws shall be subjected to the provisions of section 67. In this regard, the corporate income tax in relation to the international logistics business shall be collected on the basis of income prior to any deductions or expenses at the rate of 3 percent and income from other sources shall be collected on the basis of the net profit. A corporate income tax of a Thai juristic entity, however, shall be collected on the basis of the net profit at the rate of 20 percent. Thus, the tax collection methods are different despite that both Thai and foreign juristic entities engage in the same business.

In contrast to the principle of equity, these two tax collection methods have caused an unequal tax liability for the business operators which resulted in a separation of income in a different tax rate. Consequently, this has become a loophole for tax avoidance for the business operators to reallocate the income amongst its business to lower the tax amount possible since there is no concrete definition for the income arising from the international logistics business under section 67.

At the outset, based on the study of foreign laws in relation to the measures and regulations on the tax collection methods for the international logistics business, the author suggested that the tax collection method for foreign entity engaging in international logistics business be made on the net income basis which is the same method used for the Thai entity for more appropriateness and in line with the tax administrative efficiency principle. This should help clarify and prevent the reallocation of income amongst businesses.

Wimpat R. ..... Advisor's Signature

(Asst.Prof. Wimpat Rajpradit)

..... Co-advisor's Signature

(Asst.Prof. Chayanti Greigarn)

Wasita W. ..... Student's Signature

(Miss Wasita Warasittichai)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาอย่างยิ่งของท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ชยันติ ไกรกาญจน์ ที่ท่านทั้งสองได้สละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาให้แก่ผู้เขียน พร้อมทั้งได้ให้คำปรึกษาและชี้แนะแนวทางอันเป็นประโยชน์ในการจัดทำเอกัตศึกษาตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์ ตลอดจนตรวจทานอย่างละเอียดและให้ข้อคิดเห็นเพื่อนำไปปรับปรุงเอกัตศึกษาฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากที่สุด ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ทั้งสองเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านที่เมตตาให้คำปรึกษาและให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการทำเอกัตศึกษาฉบับนี้แก่ผู้เขียน ทั้งนี้ ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากรทุกท่านที่อำนวยความสะดวกและให้ความช่วยเหลือเป็นอย่างดีมาตลอด

ขอขอบคุณพี่ ๆ ที่บริษัท ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ที่คอยรับฟังปัญหา ให้คำปรึกษาและให้กำลังใจผู้เขียนในการทำเอกัตศึกษา ทั้งยังให้ความช่วยเหลือในการค้นคว้าข้อมูลที่สำคัญ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดาและมารดาที่ให้การสนับสนุน รวมทั้งเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนมีความมุ่งมั่นในการศึกษาต่อครั้งนี้ ขอบคุณพี่ชายและน้องสาวที่คอยให้กำลังใจในเวลาที่ท้อแท้พร้อมทั้งช่วยเหลือในเรื่องต่าง ๆ ตลอดเวลาที่ผู้เขียนจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้จนเสร็จสมบูรณ์ ผู้เขียนหวังว่าเอกัตศึกษาฉบับนี้จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้ที่สนใจต่อไปและหากมีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขอน้อมรับไว้ ณ ที่นี้

สารบัญ

บทคัดย่อ ..... ค

กิตติกรรมประกาศ ..... จ

สารบัญตาราง ..... ฌ

บทที่ 1 บทนำ 1

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ 1

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา 3

1.3 สมมติฐานของการศึกษา 4

1.4 ขอบเขตการศึกษา 4

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา 4

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา 4

บทที่ 2 หลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 5

2.1 หลักการบริหารภาษีที่ดี 5

2.1.1 หลักความเป็นธรรม 5

2.1.2 หลักความแน่นอน 7

2.1.3 หลักความสะดวก 8

2.1.4 หลักการยอมรับ 8

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 9

2.2.1 ความสำคัญของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 9

2.2.2 ที่มาและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 10

2.2.3 นิยามและลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี 14

2.2.4 นิยามของค่าระวาง การคำนวณและการชำระค่าระวาง 20

2.2.5 รูปแบบการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 22

บทที่ 3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศไทย 26

3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี 26

3.1.1 กิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย 26

3.1.2 กิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ 27
3.2 ฐานภาษี 29
3.2.1 ฐานกำไรสุทธิ 31
3.2.2 ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย 38
3.3 อัตราภาษี 45
3.4 วิธีการคำนวณภาษี 46
3.4.1 นิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 46
3.4.2 นิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 47
3.5 วิธีการชำระภาษี 49
บทที่ 4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของต่างประเทศ 51
4.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของสาธารณรัฐประชาชนจีน 51
4.1.1 หลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภายใต้ Enterprise Income Tax Law 52
4.1.2 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี 53
4.1.3 ฐานภาษี 55
4.1.4 อัตราภาษี 59
4.1.5 วิธีการคำนวณภาษี 60
4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของสาธารณรัฐสิงคโปร์ 62
4.2.1 หลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภายใต้ Income Tax Act 63
4.2.2 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี 64
4.2.3 ฐานภาษี 65
4.2.4 อัตราภาษี 70
4.2.5 วิธีการคำนวณภาษี 71
4.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศไทย สาธารณรัฐประชาชนจีน และสาธารณรัฐสิงคโปร์ 73
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 77
5.1 ปัญหาความไม่เสมอภาคในภาระภาษีของผู้ประกอบการต่างชาติและผู้ประกอบการไทยในกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 77

5.1.1 กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล 77

5.1.2 กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน 79

5.2 ปัญหาการแบ่งแยกรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของผู้ประกอบการต่างชาติ 86

5.2.1 ขอบเขตรายได้กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล 86

5.2.2 ขอบเขตรายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน 87

5.3 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้กิจการขนส่งระหว่างประเทศของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย 88

5.3.1 ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ 88

5.3.2 ผลกระทบต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร 90

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ 92

บรรณานุกรม 95

ภาคผนวก 99

ภาคผนวก ก 100

ภาคผนวก ข 105

ภาคผนวก ค 106

ภาคผนวก ง 107

ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา 108

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 12
ตารางที่ 2 วิธีการคำนวณค่าระวางการขนส่งสินค้าทางอากาศ 21
ตารางที่ 3 วิธีการคำนวณค่าระวางการขนส่งสินค้าทางเรือ 22
ตารางที่ 4 ตัวอย่างรายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 35
ตารางที่ 5 ตัวอย่างรายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 36
ตารางที่ 6 ตัวอย่างรายได้โดยตรงและรายได้อื่น ๆ ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 44
ตารางที่ 7 อัตราภาษีและเงื่อนไขในการคำนวณภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 46
ตารางที่ 8 วิธีการชำระภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 50
ตารางที่ 9 อัตราภาษีและเงื่อนไขในการคำนวณภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 60
ตารางที่ 10 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 74
ตารางที่ 11 รายการสมมติรายได้และรายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศในรอบระยะเวลาบัญชี 81
ตารางที่ 12 เปรียบเทียบภาระภาษีของผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศ 83

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ

ในช่วงหลายสิบปีที่ผ่านมา การค้าระหว่างประเทศและการทำธุรกิจระหว่างประเทศได้รับความสนใจอย่างมากอันเป็นผลมาจากการเปิดเสรีทางการค้าภายใต้กรอบขององค์กรการค้าโลก เกิดการลงทุนทางธุรกิจเพิ่มขึ้น มีการติดต่อทำธุรกิจกับประเทศต่าง ๆ เพื่อขยายฐานธุรกิจตนเอง นักลงทุนแต่ละประเทศจึงเข้าไปตั้งสถานประกอบการในประเทศที่ต้องการลงทุนซึ่งหนึ่งในนั้นคือประเทศไทย ด้วยเหตุนี้ การส่งออกและการนำเข้าทั้งสินค้าและบริการมีมากขึ้นโดยผ่านธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมีวิธีการเคลื่อนย้ายสินค้าและบริการ รวมถึงเทคโนโลยีจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งหลายรูปแบบด้วยกัน เช่น การขนส่งทางบก (Carriage by Road) การขนส่งทางทะเล (Sea Transport) การขนส่งทางอากาศ (Air Transport) หรืออาจเป็นการขนส่งแบบผสม (Combined Transport)[1] ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งในรูปแบบใดก็ตาม สินค้าหรือบริการก็จะถูกเคลื่อนย้ายและนำส่งไปยังผู้ประกอบธุรกิจซึ่งเป็นคู่สัญญาอีกฝ่ายได้ทั้งสิ้น การขนส่งระหว่างประเทศไม่เพียงแต่ขนส่งสินค้าหรือบริการเท่านั้นแต่ยังรวมถึงการขนส่งคนหรือก็คือผู้โดยสารจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งด้วยซึ่งเป็นกลไกสำคัญสำหรับอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของไทยอันจะเห็นได้จากสัดส่วน GDP[2] ของธุรกิจท่องเที่ยวที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง[3] จะเห็นได้ว่ากิจการขนส่งระหว่างประเทศถือเป็นจุดเชื่อมโยงที่สำคัญในการทำธุรกิจหรือการค้าระหว่างประเทศและยังก่อให้เกิดการจ้างงานทั้งในภาคธุรกิจท่องเที่ยวและภาคการขนส่งที่เพิ่มขึ้น โดยที่การขนส่งทางอากาศ (Air Transport) เป็นรูปแบบการขนส่งที่ได้รับความนิยมมากเนื่องจากเป็นบริการขนส่งที่มีความสะดวกรวดเร็วและปลอดภัยกว่าการขนส่งรูปแบบอื่นแม้ว่าจะมีค่าใช้จ่ายในการขนส่งที่สูงกว่าก็ตามจึงเป็นการขนส่งที่มีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจและสังคมของโลก

การที่ประเทศต่าง ๆ มีการคมนาคมและติดต่อกันมากขึ้น ส่งผลให้การขนส่งทางอากาศทั่วโลกขยายตัวเพิ่มขึ้นตลอดเวลาอย่างรวดเร็ว การเติบโตของธุรกิจทำให้ภาครัฐต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งโดยทั่วไปประเทศไทยจะเรียกเก็บจากกำไรสุทธิของนิติบุคคลตามประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร[4] ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่รัฐสามารถจัดเก็บได้มากเป็นอันดับที่สองรองจากภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีอีกหนึ่งประเภทที่มีบทบาทสำคัญในระบบภาษีอากรไทย[5] ฉะนั้น บทบัญญัติต่าง ๆ ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นต้องมีความชัดเจน เป็นธรรมและมีความเสมอภาคกันในทางภาษีเพราะหากบทบัญญัติ

---

[1] สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายการค้าระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด จิรัชการพิมพ์, 2545).

[2] รายงานภาวะเศรษฐกิจท่องเที่ยว ฉบับที่ 1 กรกฎาคม – กันยายน 2558, [ออนไลน์] แหล่งที่มา https://www.mots.go.th/ewt_dl_link.php?nid=7533

[3] นที ดำรงกิจการ, การท่องเที่ยวของไทยคงต้องอาศัยการสนับสนุนจากภาครัฐฯ ต่อเนื่อง [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.businesstoday.co/opinions/08/10/2020/51760/

[4] มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

[5] กรมสรรพากร, “ผลการจัดเก็บภาษีสรรพากร ปีงบประมาณ 2561,” รายงานประจำปีของกรมสรรพากร: หน้า 90

ไม่มีความชัดเจนทำให้ต้องตีความจะเกิดวิธีปฏิบัติในการเก็บภาษีที่ต่างกันซึ่งส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศโดยให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิ[6] ซึ่งหมายความว่านิติบุคคลนั้นมีหน้าที่ในการชำระภาษีต่อเมื่อมีกำไร แต่สำหรับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทยด้วยนั้น นิติบุคคลดังกล่าวจะอยู่ภายใต้บังคับการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย[7] กล่าวคือ ต้องนำรายรับที่ได้จากค่าโดยสารหรือค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่ได้รับทั้งหมดมาคำนวณภาษีโดยไม่หักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งการเก็บภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายจะไม่คำนึงว่าธุรกิจมีกำไรจากกิจการหรือไม่ เพียงมีรายได้เกิดขึ้น (ตามเกณฑ์สิทธิ) จากกิจการภายในปีภาษีก็ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทันทีแม้ว่าในปีภาษีนั้นกิจการจะประสบกับสภาวะขาดทุนก็ตาม ในช่วงเวลานี้กิจการขนส่งระหว่างประเทศ เช่น สายการบินต่าง ๆ ทั้งในประเทศและนอกประเทศต่างก็ประสบปัญหาทางด้านการเงินจากการขาดทุนสะสมอันเนื่องมาจากการประกันความเสี่ยงด้านพลังงานประกอบกับสถานการณ์ของโรคโคโรน่าไวรัส (COVID-19) ทำให้ไม่สามารถประกอบกิจการได้อย่างในสภาวะปกติ และจากการคาดการณ์ของสมาคมขนส่งทางอากาศระหว่างประเทศ (IATA) ที่ว่าแนวโน้มอุตสาหกรรมการบินทั่วโลกจะขาดทุน 1.185 แสนล้านดอลลาร์[8] แสดงให้เห็นว่าธุรกิจสายการบินยังคงประสบปัญหาขาดทุนอย่างต่อเนื่อง และจากข้อมูลของสมาคมชิปปิ้งแห่งประเทศไทยที่เปิดเผยว่าสถานการณ์โคโรน่าไวรัสที่กำลังระบาด ส่งผลกระทบรุนแรงต่อการส่งออกทำให้การส่งออกไปยังประเทศจีนลดลงถึงร้อยละ 75[9] เช่นนี้หากกิจการขนส่งระหว่างประเทศประสบภาวะขาดทุนในปีภาษี แต่มีรายได้จากการขนส่งเกิดขึ้นมาก็ย่อมต้องเสียภาษีจากยอดรายได้ดังกล่าว ซึ่งต่างจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ เห็นได้ว่าในการประกอบกิจการประเภทเดียวกันแต่ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างกัน การนี้จึงขัดกับหลักการที่ดีของภาษีอากรซึ่งคือหลักความเป็นธรรมหรือหลักความเสมอภาคทางภาษี กล่าวคือ ผู้ที่ประกอบกิจการเช่นเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติด้วยวิธีการอย่างเดียวกัน และการพิจารณาความเสมอภาคทางภาษีสำหรับนิติบุคคลจะพิจารณาที่ความสามารถในการชำระภาษีซึ่งหมายถึงกำไรของกิจการ ดังนั้น แม้การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 67 จะเป็นเพียงรายได้เฉพาะส่วนที่มาจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ตาม แต่เมื่อกิจการไม่มีความสามารถในการชำระภาษีในปีภาษีนั้นก็ไม่ควรต้องเสียภาษี

นอกจากนี้ การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดการจัดเก็บภาษีเฉพาะกิจการขนส่งระหว่างประเทศแบบพิเศษขึ้นมาย่อมก่อให้เกิดปัญหาการแบ่งแยกรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศออกจากรายได้อื่น ๆ ที่เกิดจากการประกอบกิจการ (Ring Fencing)[10] ตัวอย่างเช่น นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมีการประกอบธุรกิจในประเทศไทย เมื่อมีเงินได้จากการประกอบกิจการจะต้องเสียภาษีจากรายได้นั้นในฐานกำไร

---

[6] มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

[7] มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

[8] สำนักข่าวอินโฟเควสท์ (25 พ.ย. 63), [ออนไลน์] แหล่งที่มา https://www.infoquest.co.th/2020/50008

[9] สมาคมชิปปิ้งแห่งประเทศไทย, การส่งออกไทยปี 2563 หดตัวทั้งด้านผลิตและโลจิสติกส์, [ออนไลน์] แหล่งที่มา https://www.ctat.or.th/news-detail.aspx?c=1&n=3557

[10] พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 5, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 8.

สุทธิเช่นเดียวกับนิติบุคคลทั่ว ๆ ไป[11] แต่หากนิติบุคคลนี้มีการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศด้วย รายได้ในส่วนของกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะถูกเก็บภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย[12] เช่นนี้เมื่อเป็นนิติบุคคลเดียวกันนับเป็นหน่วยภาษี 1 หน่วย หากแต่ต้องเสียภาษีจากฐานภาษีที่ต่างกันย่อมขัดกับหลักความแน่นอนทางภาษี และอาจส่งผลให้นิติบุคคลนั้น ๆ มีการถ่ายโอนรายได้กันภายในเพื่อให้เสียภาษีได้น้อยที่สุด อันเป็นการเปิดช่องและนำไปสู่การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

เมื่อพิจารณาถึงเหตุที่มีการกำหนดวิธีการเก็บภาษีในฐานพิเศษเช่นนี้อาจเป็นเพราะเมื่อครั้งที่มีการแก้ไขโครงร่างกฎหมายในส่วนนี้[13] มีสาเหตุคือกิจการระหว่างประเทศไม่สามารถหารายจ่ายที่แท้จริงของกิจการและไม่สามารถทำการตรวจสอบรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของกิจการอันเป็นรายจ่ายที่นำมาหักก่อนจะนำเงินได้มาคำนวณเสียภาษี[14] รัฐจึงมีรูปแบบบังคับจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามที่ปรากฏในประมวลรัษฎากร แต่ปัจจุบันเป็นยุคที่นานาประเทศต่างมีความร่วมมือทางภาษีมากขึ้น มีการกระตุ้นให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศ การที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องการข้อมูลรายจ่ายที่นำมาตัดเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีของกิจการระหว่างประเทศเพื่อนำมาตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีและจัดเก็บภาษีกิจการขนส่งระหว่างประเทศจากกำไรสุทธิย่อมเป็นไปได้ หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีรูปแบบเดิมจึงขาดความเหมาะสมในการบังคับจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศสำหรับปัจจุบัน

ด้วยเหตุนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หากเปลี่ยนฐานภาษีเป็นการเก็บจากกำไรสุทธิจะมีความเหมาะสมกับบริบทแวดล้อมในปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไปซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและสามารถแก้ไขปัญหาการแบ่งแยกเงินได้ของกิจการภายใต้นิติบุคคลเดียวกันได้ ทั้งยังส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและตรงตามความเป็นจริง จึงเห็นควรที่ต้องมีการศึกษาถึงความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคลของกิจการขนส่งระหว่างประเทศจากฐานกำไรสุทธิ และการนำรูปแบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจากประเทศต่าง ๆ มาเป็นแนวทางเพื่อปรับใช้กับประมวลรัษฎากรของไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

1.2.2 เพื่อศึกษาถึงแนวปฏิบัติและข้อจำกัดในการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศต่าง ๆ มาปรับใช้กับกฎหมายไทย

1.2.3 เพื่อนำเสนอแนวทางการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้กรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้มีความเหมาะสมกับบริบททางสังคมในปัจจุบัน

---

[11] มาตรา 66 วรรสอง แห่งประมวลรัษฎากร

[12] มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

[13] พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2494

[14] พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 5, หน้า 7.

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การจัดเก็บภาษีตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศกับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน ทั้งยังเกิดปัญหาการแบ่งแยกเงินได้ภายในกิจการเดียวกันจากการที่ต้องชำระภาษีต่างฐานกันซึ่งขาดความเหมาะสมในการบังคับจัดเก็บภาษี จึงควรเปลี่ยนรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

1.4 ขอบเขตการศึกษา

รายงานวิจัยฉบับนี้มุ่งศึกษาเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ในกรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ โดยศึกษาจากแนวคิดทฤษฎี หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร ตลอดจนปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีดังกล่าว พร้อมทั้งศึกษาแนวทางและข้อจำกัดในการนำรูปแบบการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของสาธารณรัฐประชาชนจีนและสาธารณรัฐสิงคโปร์ซึ่งเป็นประเทศตัวอย่างมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีอากรของไทย เพื่อความเหมาะสมในการกำหนดข้อเสนอแนะของรายงานวิจัย ทั้งนี้ รายงานวิจัยฉบับนี้มุ่งศึกษาเฉพาะกรณีผู้ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้บริการขนส่งเอง ไม่รวมถึงกรณีตัวแทนรับขน และมิได้มุ่งศึกษาประเด็นข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิธีการที่ใช้ในการวิจัยรายงานฉบับนี้เป็นระเบียบวิธีวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลักโดยค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือของผู้ทรงคุณวุฒิด้านภาษีอากร โดยเฉพาะในด้านภาษีระหว่างประเทศ วิทยานิพนธ์ บทความในวารสาร เอกสารที่มีการเผยแพร่ในเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ข้อหารือและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร รายงานการประชุมของสมาชิกวุฒิสภาในการแก้ไขประมวลรัษฎากร เป็นต้น รวมทั้งศึกษาข้อมูลของกฎหมายต่างประเทศที่เกี่ยวข้องจากเครือข่ายอินเตอร์เน็ต โดยนำข้อมูลเหล่านี้มาศึกษาและวิเคราะห์เพื่อทำความเข้าใจปัญหาที่เกิดขึ้นและนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสมกับประเทศไทย พร้อมด้วยข้อเสนอแนะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากของการศึกษา

1.6.1 ทราบถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

1.6.2 ทราบถึงถึงข้อจำกัดในการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณี นิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศต่าง ๆ มาปรับใช้กับกฎหมายไทย

1.6.3 ทราบถึงวิธีการและแนวทางการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่มีความเหมาะสมกับบริบททางสังคมในปัจจุบัน

บทที่ 2

หลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

เมื่อนิติบุคคลต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทยและมีรายได้จากการดำเนินกิจการนั้น รัฐบาลไทยย่อมต้องเก็บภาษีจากผลประโยชน์ที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับจากประเทศไทย ซึ่งกิจการขนส่งระหว่างประเทศเป็นธุรกิจที่มีอยู่ทั่วทุกมุมโลก ประเทศต่าง ๆ ก็มีแนวทางในการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศของตนแตกต่างกันไปตามบริบทของแต่ละประเทศ ดังนั้น เพื่อให้ได้แนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จำเป็นต้องศึกษาถึงหลักการบริหารภาษีที่ดีอันเป็นหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด นอกจากนี้ต้องศึกษาแนวคิด ที่มาและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ตลอดจนรูปแบบการจัดเก็บภาษีจากกิจการประเภทนี้เพื่อจะได้นำมาวิเคราะห์หาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้ตรงกับเจตนารมณ์ของรัฐและสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ทั่วโลกยอมรับ

2.1 หลักการบริหารภาษีที่ดี

จากหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ที่ว่าการจัดเก็บภาษีต้องกระทำอย่างเป็นธรรม และรัฐจำต้องตรากฎหมายภาษีอากรให้มีความชัดเจนและแน่นอนเพื่อไม่ให้การจัดเก็บภาษีส่งผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากจนเกินไป อันนำไปสู่การยอมรับที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐ ทั้งนี้ ต้องให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีเพื่อจูงใจให้มีการชำระภาษีซึ่งหลักการเหล่านี้ถูกใช้เป็นรากฐานในการพัฒนาหลักการจัดเก็บภาษีจนมาถึงปัจจุบัน ฉะนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์สำหรับจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศจึงควรมีความสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรดังกล่าว

2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมคือการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรม หรือหมายถึงการที่บทบัญญัติของภาษีอากรต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไปมิใช่การเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมโดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิดหรือเชื้อชาติที่แตกต่างกัน[15] กล่าวคือองค์กรของรัฐต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมและไม่อาจกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันจะต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีเดียวกัน ทั้งนี้ หลักความเป็นธรรมต้องมีความสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีซึ่งเป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับจากนานาประเทศ รวมถึงประเทศไทยที่มีการรับรองหลักการนี้ไว้ในรัฐธรรมนูญทุกฉบับ และเนื่องจากหลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจของระบบภาษีที่ดีจึงต้องพิจารณาความเป็นธรรมทั้งในทางทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติ[16]

---

[15] ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), หน้า 125.

[16] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 185.

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทางทฤษฎีนั้นจะแบ่งออกเป็น ความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principles)

ความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ หรือ Absolute Equity เป็นการวัดความเป็นธรรมในรูปตัวเงิน ผู้เสียภาษีทุกคนควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากันเพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรต้องกระจายไปยังผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน แต่หลักการนี้จะใช้ได้ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกัน[17] จึงทำให้ในทางปฏิบัติแล้วหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ไม่สามารถเกิดขึ้นได้เนื่องจากความเป็นจริงนั้นผู้เสียภาษีแต่ละคนย่อมมีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ประกอบกับการเก็บภาษีตามหลักนี้ไม่ได้คำนึงเรื่องความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษี ผู้ที่มีรายได้มากกว่าย่อมเสียภาษีได้มากกว่าผู้มีรายได้น้อย และการกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ย่อมทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ซึ่งเป็นสิ่งที่บ่งบอกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อยนั้นสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้มาก[18] หลักการนี้จึงเป็นเพียงความยุติธรรมในอุดมคติแต่ไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในความเป็นจริง

ส่วนความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เป็นหลักที่แบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลักย่อย ได้แก่

1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (the benefit principle) แนวความคิดของหลักนี้คือผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ตนได้รับจากรัฐเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายให้กับรัฐในการผลิตบริการ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีมาก ตัวอย่างเช่น การเก็บเงินค่าใช้ถนน เช่นนี้ภาษีที่รัฐจัดเก็บจะสัมพันธ์โดยตรงกับบริการที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ เป็นการเสียภาษีโดยความสมัครใจเพราะยอมจ่ายเงินเพื่อแลกกับบริการ แต่ในทางปฏิบัติหลักการนี้ก็ยังมีข้อบกพร่องบางประการ กล่าวคือ หลักผลประโยชน์จะใช้ได้ต่อเมื่อบริการที่ได้รับนั้นกำหนดมูลค่าได้แน่นอน ดังนั้นบริการของรัฐที่ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างเช่นการป้องกันประเทศ รัฐไม่สามารถวัดได้ว่าประชาชนแต่ละคนซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีได้รับผลประโยชน์จากบริการป้องกันประเทศเป็นจำนวนเท่าใด ทำให้มีข้อจำกัดสำหรับการนำหลักการนี้ไปใช้ในการจัดเก็บภาษี[19]

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (the ability to pay principle) เป็นหลักที่วัดความเสมอภาคในการเสียภาษีจากการสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีและจะใช้ได้กับระบบภาษีที่จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า[20] หลักการนี้มีแนวคิดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้รัฐมาก แต่หากมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยลงตามสัดส่วนความสามารถของแต่ละบุคคล[21] โดยแยกพิจารณาเป็นความเป็นธรรมตามแนวนอน (horizontal equity) และความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (vertical equity)

- ความเป็นธรรมตามแนวนอน แนวคิดคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากันโดยไม่พิจารณาเรื่องอื่น ๆ ประกอบ เช่น ผู้เสียภาษีสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและเท่ากัน ทั้งสองคนก็ต้องเสียภาษีเท่ากันโดยไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน ดังนั้น หลักการนี้จึง

---

[17] เรื่องเดียวกัน, หน้า 187.

[18] บุศกร เรื่อศรีจันทร์, “ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2558)

[19] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย,หน้า 188.

[20] เรื่องเดียวกัน, หน้า 189.

[21] สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ (กรุงเทพมหานคร: อักษรกราฟฟิค, 2537), หน้า 15.

เหมาะสมกับประเทศที่บุคคลในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกันแต่ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าความเป็นจริงแต่ละบุคคลมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ไม่เท่าเทียมกันจึงไม่สามารถนำหลักการนี้ไปใช้ได้ในทางปฏิบัติ

- ความเป็นธรรมในแนวตั้ง หลักนี้จะพิจารณาสถานะและสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันของบุคคลแต่ละคนประกอบในการจัดเก็บภาษีเพราะมีแนวคิดที่ว่าความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลมีไม่เท่ากัน เช่น ผู้เสียภาษีสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและเท่ากัน แต่คนหนึ่งมีภาระทางครอบครัวในขณะที่อีกคนหนึ่งไม่มี เมื่อพิจารณาตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งผู้เสียภาษีที่มีภาระทางครอบครัวก็จะเสียภาษีน้อยกว่า ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่ยุติธรรมควรต้องจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน โดยผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรแตกต่างกัน และหลักการนี้ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในรูปของการจัดเก็บภาษีอัตราก้าวหน้า[22] ด้วยเหตุนี้หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงเป็นหลักการที่ก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้มากที่สุด

นอกจากความเป็นธรรมในทางทฤษฎีที่ได้กล่าวมาแล้ว ก็ควรต้องพิจารณาความเป็นธรรมในทางปฏิบัติด้วย เพราะหากมีทฤษฎีที่ยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีแต่ยังมีการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีก็ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเช่นกัน ความยุติธรรมในทางปฏิบัติจะเกิดขึ้นได้เมื่อเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ไม่เลือกปฏิบัติและพยายามป้องกันผู้หนีภาษีหรือผู้ที่กระทำการหลบเลี่ยงภาษี เป็นต้น

จากหลักความเป็นธรรมและความเสมอภาคทางภาษี การกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นการเลือกปฏิบัติแก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ นิติบุคคลที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศไม่ว่าจะตั้งขึ้นตามกฎหมายใดก็ตามควรถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ภายใต้กฎหมาย หลักเกณฑ์ และวิธีการเดียวกัน ตลอดจนอัตราภาษีที่ต้องชำระก็ควรต้องเท่ากัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีจากกิจการเดียวกันมีภาระภาษีที่เท่ากัน

2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

หลักความแน่นอนเป็นอีกหลักเกณฑ์ที่สำคัญของระบบภาษีอากรที่ดีและเป็นหลักสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เนื่องจากประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีย่อมต้องการทราบรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับภาระภาษีที่ตนต้องรับผิดชอบ ทั้งในเรื่องจำนวนภาษีที่ต้องชำระ เรื่องระยะเวลาในการชำระภาษีว่าสามารถชำระได้ถึงเมื่อไร หรือจะเป็นเรื่องของวิธีการชำระภาษี ต้องชำระภาษีที่ใด ผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ได้หรือไม่ เป็นต้น ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจึงควรมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี กำหนดระยะเวลา หรือวิธีการต่าง ๆ เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ให้ถูกเอาเปรียบจากการตีความกฎหมายในส่วนการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีความชัดเจน[23] ดังนั้น กฎหมายภาษีที่ไม่แน่นอนและขาดความชัดเจนย่อมทำให้เกิดช่องว่างในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ซึ่งอาจเป็นไปโดยทุจริตอันจะส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ เช่น การเก็บภาษีทรัพย์สินที่บางครั้งเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีราคาตลาด ต้องอาศัยความรู้และความสุจริตของเจ้าหน้าที่ในการตีราคาทรัพย์เพื่อประเมินภาษี เป็นต้น

---

[22] บุศกร เรื่อศรีจันทร์, “ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2558)

[23] สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, หน้า 18.

นอกจากความแน่นอนในรายละเอียดของภาระภาษีแล้ว ภาษีอากรควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมายด้วย หากรัฐปฏิบัติตามหลักความแน่นอนย่อมส่งผลดีต่อผู้เสียภาษีทั้งในแง่ของการกำหนดขอบเขตหน้าที่ของผู้เสียภาษีว่ามีขอบเขตกว้างหรือแคบเพียงใดและเป็นการประกันการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ยิ่งไปกว่านั้นกฎหมายภาษีอากรที่ชัดเจนยังทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถวางแผนหรือเตรียมตัวในการชำระภาษีได้ ซึ่งจะส่งผลดีในด้านความสมัครใจเสียภาษีอากรของประชาชนมากขึ้น

จากลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศย่อมมีรายได้จากส่วนที่ดำเนินการภายในประเทศและส่วนที่ดำเนินการในต่างประเทศ ฉะนั้น หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีควรมีความชัดเจนว่าจะเก็บภาษีจากรายได้ใดบ้าง จัดเก็บจากฐานอะไร หรือควรมีการกำหนดขอบเขตของรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถคำนวณภาระภาษีที่ต้องรับผิดชอบได้ล่วงหน้าในการวางแผนภาษีธุรกิจของตนเองได้ ซึ่งภาษีอากรที่มีความแน่นอนย่อมส่งผลโดยตรงต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบการต่างชาติที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศ

2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชน วิธีการจัดเก็บภาษีจึงไม่ควรสร้างความยุ่งยากลำบากให้แก่ผู้เสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องระยะเวลาในการชำระภาษีที่ควรเป็นช่วงระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีแต่ละประเภทมีความพร้อมที่จะชำระภาษี หรือวิธีในการชำระภาษีที่ควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในทางกลับกันหากภาษีอากรประเภทใดสร้างความยุ่งยากให้แก่ผู้เสียภาษี ภาษีอากรนั้น ๆ ย่อมยากที่รัฐจะจัดเก็บจากประชาชน และหลักความสะดวกยังเป็นหลักการที่จูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหน้าที่ของตนได้มากขึ้นเนื่องจากมีกระบวนการทางภาษีอากรที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี เช่นนี้ ในกรณีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ผู้ประกอบการอาจได้รับรายได้จากประเทศต่าง ๆ ตามเส้นทางการขนส่งซึ่งอาจมากกว่า 2 ประเทศในการขนส่งครั้งหนึ่ง ๆ จึงต้องเสียภาษีให้กับประเทศเหล่านั้น ดังนั้น วิธีการชำระภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีที่ต้องชำระภาษีในหลายประเทศด้วย

2.1.4 หลักการยอมรับ (Acceptability)

แนวคิดของหลักการนี้คือหากประชาชนยินดีและให้ความร่วมมือในการเสียภาษีจะทำให้รัฐสามารถบริหารการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทได้ง่ายขึ้นซึ่งประชาชนในรัฐจะให้ความร่วมมือในการเสียภาษีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับการยอมรับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ[24] ภาษีอากรไม่ว่าประเภทใดก็ตามจะต้องมีความยุติธรรมให้กับผู้เสียภาษีทุกคน ประกอบกับรัฐต้องแสดงให้เห็นว่าภาษีที่ประชาชนได้จ่ายให้กับรัฐนั้นกลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีเองในอนาคต ตัวอย่างเช่น ประเทศญี่ปุ่นเมื่อเกิดแผ่นดินไหวที่มีความรุนแรงถึงขนาดไม่สามารถอยู่ในบ้านของตนได้ รัฐบาลจะมีศูนย์อพยพแต่ละเขตไว้รองรับในบริเวณไม่ไกลจากที่อยู่อาศัย โดยมีสิ่งที่จำเป็นในการอุปโภคบริโภคอย่างครบครันซึ่งเหล่านี้เป็นผลประโยชน์ในเรื่องความปลอดภัยที่ประชากรญี่ปุ่นซึ่งเสียภาษีให้กับรัฐบาลจะได้รับเป็นการตอบแทน เป็นต้น

---

[24] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 185.

สืบเนื่องจากหลักความเป็นธรรมและหลักความเสมอภาคทางภาษี หากหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศมีความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี ไม่ทำให้ผู้เสียภาษีรู้สึกถึงความไม่เสมอภาคในภาระภาษี ผู้ประกอบการก็สามารถยอมรับหลักการนั้นได้และเต็มใจที่จะเสียภาษีให้กับรัฐ

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

การขนส่งเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันของธุรกิจจนแทบจะเป็นองค์ประกอบพื้นฐานอย่างหนึ่งในการทำธุรกิจก็ว่าได้ เนื่องจากแต่ละรัฐไม่จำต้องผลิตสินค้าเองทุกอย่าง สินค้าที่มีต้นทุนที่สูงกว่าการนำเข้าก็ไม่มีความจำเป็นต้องผลิต จึงก่อให้เกิดการผลิตและการบริโภคในสถานที่ที่อยู่ห่างกันหลายพันกิโลเมตร เช่น การผลิตอาจเกิดขึ้นเหนือสุดของประเทศ แต่ความต้องการบริโภคอาจเกิดขึ้นใต้สุดของประเทศ หรือการผลิตอาจเกิดในประเทศหนึ่ง แต่มีการบริโภคในอีกประเทศหนึ่ง เช่นนี้ธุรกิจจำต้องอาศัยการขนส่งทั้งในประเทศและระหว่างประเทศเพื่อกระจายสินค้าที่ผลิตขึ้นมาไปยังตลาดต่างประเทศเพื่อให้สินค้าถึงมือผู้บริโภคที่อยู่ห่างไกลกันได้ จึงเกิดกิจการประเภทหนึ่งซึ่งจะช่วยอำนวยความสะดวกให้ในการขนส่งสินค้าให้ผู้ประกอบการได้กระจายสินค้าไปยังพื้นที่ต่าง ๆ ทั่วโลก นั่นก็คือกิจการขนส่ง ดังนั้นการศึกษาในส่วนนี้จะกล่าวถึงความสำคัญของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ที่มาและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากกิจการประเภทนี้ ลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

2.2.1 ความสำคัญของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

กิจกรรมอย่างหนึ่งที่สำคัญต่อระบบเศรษฐกิจคือการขนส่งระหว่างประเทศเพราะมีบทบาทในการเชื่อมโยงภูมิภาคต่าง ๆ ของโลกให้เชื่อมต่อถึงกันได้ ทั้งการขนส่งทางบก ทางน้ำ ทางอากาศ ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งในรูปแบบใดก็ตามต่างก็เป็นสิ่งที่ขับเคลื่อนธุรกิจต่าง ๆ ให้เติบโตขึ้นพร้อมกับโลกที่หมุนไปอย่างรวดเร็ว ความสำคัญของกิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถแยกตามมิติต่าง ๆ ได้ดังนี้[25]

ด้านสังคมและการเมือง การขนส่งเป็นส่วนสำคัญที่ช่วยให้มนุษย์สามารถเข้าถึงพื้นที่ต่าง ๆ ได้ทั่วโลก เป็นการเปิดประสบการณ์ในการเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ จากหลากหลายประเทศ เมื่อได้เห็นมุมมองที่ต่างออกไปจากเดิมก็มีความต้องการนำสิ่งนั้นกลับมาพัฒนาสังคมและประเทศของตนให้ก้าวหน้ายิ่งขึ้น การขนส่งระหว่างประเทศจึงช่วยให้เกิดการแลกเปลี่ยนความรู้และวิทยาการใหม่จากประเทศต่าง ๆ รวมถึงการนำเข้าเทคโนโลยีเพื่อนำมาพัฒนาธุรกิจให้ดียิ่งขึ้น สำหรับด้านการเมือง ด้วยเหตุที่รัฐแต่ละรัฐควรสร้างความสัมพันธ์อันดีต่อกันไว้เพื่อผลประโยชน์บางประการ การขนส่งระหว่างประเทศก็เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการเจริญสัมพันธไมตรีกับประเทศต่าง ๆ ของรัฐ เช่น การส่งมอบยาหรืออุปกรณ์ทางการแพทย์ให้กับประเทศที่ประสบภัยพิบัติฉุกเฉิน เป็นต้น

ด้านเศรษฐกิจ ในอุตสาหกรรมการผลิต เมื่อมีการขนส่งระหว่างประเทศทำให้การส่งออกสินค้าไปยังต่างประเทศง่ายขึ้น สามารถลดต้นทุนของสินค้าจากการส่งไปยังประเทศปลายทางได้โดยตรงไม่ต้องส่งผ่านหลายประเทศและนำเงินส่วนนั้นมาพัฒนาสินค้าให้มีคุณภาพมากขึ้น เพิ่มศักยภาพของธุรกิจ อีกทั้งผู้ประกอบการสามารถขยายฐานธุรกิจจากการเพิ่มประเทศคู่ค้าได้อีกด้วย นอกจากนี้การขนส่งระหว่าง

---

[25] สันติชัย คชรินทร์, การขนส่งระหว่างประเทศ: เชื่อมโยงการค้าโลก (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), หน้า 8-10.

ประเทศทำให้นักท่องเที่ยวเดินทางไปยังที่ที่ต้องการได้อย่างสะดวก ทั้งเครื่องบิน รถไฟ เรือโดยสาร ประเทศที่มีการเดินทางระหว่างประเทศหลากหลายรูปแบบก็จะดึงดูดนักท่องเที่ยวได้มากเพราะสามารถเลือกเดินทางตามรูปแบบที่ตนสะดวกและพึงพอใจ การขนส่งระหว่างประเทศจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งกับประเทศที่รายได้หลักมาจากอุตสาหกรรมการท่องเที่ยว

ด้านแรงงาน สืบเนื่องจากภาคธุรกิจมีการขยายตัวขึ้น กิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ขยายตัวตามส่งผลให้มีการจ้างงานทั้งในภาคอุตสาหกรรมการผลิต อุตสาหกรรมการท่องเที่ยว และอุตสาหกรรมการขนส่ง เช่น ท่าเรือที่เป็นประตูการค้าและใหญ่ที่สุดในยุโรปอย่างท่าเรือร็อตเตอร์ดัม มีการจ้างงานทั้งทางตรงและทางอ้อมมากถึง 145,000 คน[26] หรือสนามบินสคิปโพล เป็นสนามบินที่มีการขนส่งสินค้าทางอากาศมากเป็นอันดับ 3 ของทวีปยุโรป มีบริษัทต่าง ๆ ตั้งสำนักงานที่สนามบินเป็นจำนวนมาก เกิดการจ้างงานเฉพาะที่สนามบิน 65,000 คน และกิจกรรมต่าง ๆ ที่สนามบินทำให้เกิดการจ้างงานเพิ่มขึ้นอีก 290,000 ตำแหน่ง[27] เมื่อมีการจ้างงานอย่างต่อเนื่อง ประชากรจะมีรายได้จากการทำงานก็จะมีคุณภาพที่ดีขึ้น

จากข้างต้นเห็นได้ว่าการขนส่งยังก่อให้เกิดอุตสาหกรรมและธุรกิจอื่น ๆ ที่มีความเกี่ยวข้อง เช่น ธุรกิจสายการบิน สายการเดินเรือ ธุรกิจผลิตอุปกรณ์ขนถ่ายสินค้า บริษัทประกันภัย รวมไปถึงสถาบันการเงิน เป็นต้น หากมีระบบขนส่งที่มีประสิทธิภาพ การขยายตลาดของสินค้าจะกว้างขึ้น ผู้ผลิตสามารถเข้าถึงแหล่งวัตถุดิบและตลาดที่ทำให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง นอกจากนี้ระบบขนส่งที่ดีจะทำให้การเคลื่อนย้ายแรงงานเป็นไปอย่างสะดวกยิ่งขึ้น จะเห็นได้ว่าการขนส่งไม่ว่าจะเป็นในประเทศหรือขนส่งระหว่างประเทศต่างก็เป็นส่วนที่สำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม

2.2.2 ที่มาและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

ในการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจใดต้องมีการศึกษาความเป็นมาหรือจุดเริ่มต้นในการจัดเก็บภาษีธุรกิจนั้นจากประเทศที่เคยมีการจัดเก็บมาก่อนเพื่อจะได้ศึกษาแนวทางและรูปแบบในการจัดเก็บว่ามีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีหรือไม่ หรือยังมีปัญหาในจุดใดที่ควรแก้ไข และต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศ เพื่อที่จะได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้จัดเก็บภาษีให้ได้ตามความต้องการของรัฐและเป็นหลักเกณฑ์ที่ผู้เสียภาษียอมรับว่ามีความเป็นธรรม

2.2.2.1 ความเป็นมาของการเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

กิจการขนส่งระหว่างประเทศเกิดขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคที่ต้องการสินค้าจากต่างประเทศหรือผู้โดยสารที่ต้องการเดินทางไปต่างแดน ซึ่งในยุคแรก ๆ นั้น การค้าขายกับต่างประเทศมักจะเป็นรูปแบบของเรือขนส่งสินค้าเข้ามาเทียบท่าและทำการค้าขาย อีกทั้งเรือก็ยังเป็นพาหนะที่ผู้คนใช้เดินทางข้ามประเทศกันในยุคนั้น จึงเกิดกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือขึ้นซึ่งนับว่าเป็นการขนส่งที่เก่าแก่ที่สุด อย่างเช่นประเทศไทยสมัยสุโขทัยมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากเรือสินค้าต่างชาติที่เข้ามาค้าขายและออกจากราชอาณาจักร[28] จนมาถึงสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงยกเลิกเก็บค่าธรรมเนียมสินค้าขาเข้าขาออกหรือภาษีปากเรือ และเปลี่ยนมาเก็บภาษีขาเข้าในอัตราร้อยละ 3 ของสินค้า

---

[26] เรื่องเดียวกัน, หน้า 8.

[27] เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

[28] กรมเจ้าท่า, **ประวัติกรม** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.md.go.th/md/index.php/2014-01-16-18-12-50/2014-01-16-18-18-42/history-department

นั้นแทน[29] จนกระทั่ง พ.ศ. 2478 หลังจากที่วิทยาการความรู้ทางการบินพัฒนาแล้ว จึงเริ่มมีการใช้เครื่องบินรับส่งผู้โดยสาร อันเป็นจุดเริ่มต้นที่ทำให้ประเทศต่าง ๆ ตั้งบริษัทการบินเพื่อขนส่งสินค้าและผู้โดยสาร เช่น บริษัทการบิน Air France ของประเทศฝรั่งเศส บริษัทการบิน British Airways ของประเทศอังกฤษ บริษัทการบิน Pan American ของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศจึงเริ่มปรากฏให้เห็นในช่วงนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นผู้เริ่มวางรากฐานหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ โดยแรกเริ่มยังไม่มีหลักเกณฑ์เฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งทางอากาศ จึงใช้วิธีการจัดเก็บเทียบเคียงกับการขนส่งทางบกก็คือการจัดเก็บภาษีบำรุงถนนซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากผู้ใช้ถนนภายใต้หลักการที่ว่าผู้ใช้ถนนจะได้รับประโยชน์จากการพัฒนาถนนหนทาง ต่อมาเปลี่ยนเป็นการจัดเก็บภาษีจากการใช้น้ำมันเนื่องจากการเก็บภาษีบำรุงถนนนั้นไม่เพียงพอกับค่าใช้จ่ายในการพัฒนา แต่ทว่าการจัดเก็บภาษีจากการใช้น้ำมันถูกผู้ประกอบการขนส่งทางอากาศคัดค้านอย่างมากว่าเป็นวิธีการที่ไม่เป็นธรรมเพราะปริมาณการใช้น้ำมันในการขนส่งสินค้าหรือผู้โดยสารในระยะทางและน้ำหนักที่เท่ากันเมื่อเปรียบเทียบกับรถยนต์แล้วเครื่องบินใช้น้ำมันมากกว่าหลายเท่า อีกทั้งกิจการขนส่งทางทะเลก็ได้รับการยกเว้นภาษี เหล่าผู้ประกอบการขนส่งทางอากาศจึงมองว่าเป็นข้อเสียเปรียบด้านการแข่งขันทางการค้ากับการขนส่งประเภทอื่น[30] ด้วยเหตุนี้จึงเกิดการเรียกร้องให้มีการป้องกันการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมของกิจการขนส่งทางอากาศและเป็นผลให้กิจการขนส่งทางอากาศถูกแยกการจัดเก็บภาษีออกจากกิจการอื่น จนมาถึงช่วงสงครามโลกครั้งที่ 2 ประเทศต่าง ๆ เข้าร่วมกันประชุมตามคำชวนของรัฐบาลสหรัฐอเมริกาเพื่อหารือแนวทางในอนาคตของกิจการการบินระหว่างประเทศจนเกิดอนุสัญญาชิคาโกซึ่งปรากฏประเด็นเรื่องภาษีศุลกากรใน ข้อ 24 ของอนุสัญญานี้[31] แต่ยังไม่ปรากฏประเด็นเรื่องการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ได้รับจากการจำหน่ายตั๋วโดยสารหรือค่าระวางในการขนส่งสินค้าแต่ประการใด นอกจากนี้อนุสัญญาฉบับนี้ได้ก่อตั้งองค์การการบินพลเรือนระหว่างประเทศ หรือ ICAO ขึ้นอีกด้วย

สำหรับประเทศไทยธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานเริ่มหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 มีการจัดตั้งบริษัทเดินอากาศ จำกัด และบริษัท การบินแปซิฟิค โอเวอร์ซี (สยาม) จำกัด ต่อมาได้ควบรวมกิจการเป็นบริษัทเดียวกันจดทะเบียนใหม่ในชื่อ บริษัท เดินอากาศไทย จำกัด[32] ซึ่งในปี พ.ศ. 2498 รัฐบาลได้

---

[29] กรมสรรพากร, **การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 4 (พ.ศ.2394 – พ.ศ.2411)** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.rd.go.th/3457.html

[30] ICIS, **Tax Flight An Investigation into the Origins and Developments of the Exemption from various kinds of Taxation of International Aviation** [ออนไลน์], Working paper: I05-E001 แหล่งที่มา https://thepep.unece.org/sites/default/files/2017-06/taxflight_final.pdf

[31] **Article 24 of the Convention on International Civil Aviation**

(a) Aircraft on a flight to, from, or across duty the territory of another contracting State shall be admitted temporarily free of duty, subject to the customs regulations of the State. Fuel, lubricating oils, spare parts, regular equipment and aircraft stores on board an aircraft of a contracting State, on arrival in the territory of another contracting State and retained on board on leaving the territory of that State shall be exempt from customs duty, inspection fees or similar national or local duties and charges. This exemption shall not apply to any quantities or articles unloaded, except in accordance with the customs regulations of the State, which may require that they shall be kept under customs supervision.

[32] ปี พ.ศ. 2503 บริษัท เดินอากาศไทย จำกัด ได้ร่วมทุนกับบริษัท การบินสแกนดิเนเวียน แอร์ไลน์ส ซิสเต็ม จดทะเบียนบริษัทใหม่ใน ชื่อบริษัท การบินไทย จำกัด ดำเนินการขนส่งระหว่างประเทศตามเส้นทางของบริษัท เดินอากาศไทย ส่วนบริษัท เดินอากาศไทยดำเนินการขนส่งเส้นทางภายในประเทศ

จนเมื่อปี พ.ศ. 2520 บริษัทเดินอากาศไทยได้ซื้อหุ้นในบริษัทการบินไทยซึ่งเป็นหุ้นในส่วนของบริษัท การบินสแกนดิเนเวียน แอร์ไลน์ส ซิสเต็ม ทั้งหมด บริษัทการบินไทย จำกัด จึงเป็นบริษัทของคนไทย 100 เปอร์เซ็นต์ โดยมีบริษัทเดินอากาศไทยและกระทรวงการคลังเป็นผู้ถือหุ้น

ให้บริษัทดังกล่าวดำเนินการบินไปต่างประเทศด้วย[33] แต่หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศนั้นปรากฏครั้งแรกในประมวลรัษฎากรเมื่อ พ.ศ. 2494 โดยจัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้ เดิมทีก่อนที่ประเทศไทยจะบังคับใช้ประมวลรัษฎากร การเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศและได้เข้ามากระทำการในประเทศไทยจะมี พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2485 ในการบังคับจัดเก็บภาษี ซึ่งยังไม่ปรากฏบทบัญญัติที่เกี่ยวกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศ แต่ภายหลังเมื่อมีการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 จึงยกเลิกการบังคับใช้พระราชบัญญัติดังกล่าว อย่างไรก็ดี แม้ประมวลรัษฎากรมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 แต่หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศเริ่มปรากฏหลังจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ดังจะเห็นจากตารางด้านล่างนี้

	พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2485	**พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494**
บทบัญญัติมาตรา 67	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งสยาม ให้เทียบยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายที่บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้จากกิจการในสยาม กับยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งหมด เมื่อเทียบเป็นส่วนเท่าใด ให้คำนวณเงินได้ต้องเสียภาษีตามส่วนนั้น แต่ในกรณีดั่งต่อไปนี้ เงินที่นำมาเทียบส่วนนั้นแทนที่จะใช้เงินได้ก่อนหักรายจ่าย ให้ใช้เงินต่อไปนี้เทียบกันตามกรณี คือ (1) ถ้าบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นธนาคารรับฝากเงิน หรือรับฝากและแลกเงิน ให้ใช้เทียบยอดเงินฝากในบัญชีกระแสรายวัน และเงินฝากประจำในประเทศไทยกับยอดเงินฝากทั้งสิ้น ในประเภทดั่งกล่าวแล้วของธนาคารในวันปิดบัญชีของระยะบัญชี 12 เดือน ที่สิ้นสุดในครั้งหลังที่สุดก่อนจ่ายเงินได้ต้องเสียภาษี แต่อย่างน้อยจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียต้องไม่ต่ำกว่า 3,000 บาท ถ้าบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นธนาคารแลกเงินโดยฉะเพาะให้ใช้เทียบยอดเงินของกิจการแลกเงิน (2) ถ้าเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการเครดิตฟองซิเอร์ ให้ใช้เทียบยอดเงินให้กู้ โดยมีอสังหาริมทรัพย์เป็นประกันและลงทุนหากำไรในอสังหาริมทรัพย์ซึ่งค้างบัญชีในวันปิดบัญชีของระยะ	การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น (2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่า ในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

ต่อมาในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2531 บริษัท เดินอากาศไทย จำกัด และบริษัท การบินไทย จำกัด ได้รวมกิจการเข้าด้วยกันเป็น บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ.2534 โดยมีเส้นทางบินทั้งภายในประเทศและต่างประเทศมากกว่า 50 เส้นทาง

[33] หอจดหมายเหตุ, **ต้นกำเนิด...เกิดตำนานสิ่งแรกในอดีต: แรกมีการบินพาณิชย์ในสยาม** [ออนไลน์], 13 พฤษภาคม 2559. แหล่งที่มา http://catholichaab.com/main/index.php/research-and-study/research-and-study/1178-2016-05-13-02-20-25

	บัญชี 12 เดือนที่สิ้นสุดลงในครั้งหลังที่สุดก่อนจ่ายเงินได้ต้องเสียภาษี (3) ถ้าเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการออมสิน ให้ใช้เทียบยอดเงินที่ยังค้างบัญชีเป็นเครดิตของผู้ส่งในวันปิดบัญชีของระยะบัญชี 12 เดือนที่สิ้นสุดลงในครั้งหลังที่สุดก่อนจ่ายเงินได้ต้องเสียภาษี (4) ถ้าเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการประกันภัย ให้ใช้เทียบยอดเงินเบี้ยประกันภัยที่เก็บได้	

ตารางที่ 1 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ[34]

ในปัจจุบันหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ได้มีการแก้ไขอีกครั้งในส่วนของอัตราภาษี โดยเพิ่มอัตราภาษีเป็นร้อยละ 3 จากเดิมเก็บเพียงร้อยละ 1[35] และนับแต่การแก้ไขครั้งนี้ก็ไม่ปรากฏว่ามีการแก้ไขหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศอีก ฉะนั้นบทบัญญัติที่บังคับใช้ในปัจจุบันจึงมีดังนี้

มาตรา 67 การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่

(1) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

2.2.2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

จากความเป็นมาของการเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ เห็นได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของรัฐในการจัดเก็บภาษีกิจการประเภทนี้มีขึ้นเพื่อหารายได้ให้กับรัฐจากการตอบแทนที่ให้ใช้ประโยชน์ในกิจการ ภายใต้แนวคิดว่าเมื่อรัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำไปใช้ในกิจการด้านต่าง ๆ ซึ่งเป็นกิจการเพื่อส่วนรวมของประเทศ ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ก็ควรต้องจ่ายภาษีกลับคืนให้รัฐ เช่น การสร้างถนนให้กับคนในรัฐ ผู้ที่ใช้ถนนก็ควรต้องเสียภาษีให้รัฐ หรือการเก็บภาษีจากน้ำมันเชื้อเพลิง ผู้ที่ได้ประโยชน์จากการใช้น้ำมันเชื้อเพลิงก็คือเจ้าของยานพาหนะ เช่นนี้กิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ลักษณะของกิจการคือการขนส่งจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง ในการขนส่งแต่ละครั้งอาจผ่านประเทศมากกว่าแค่ประเทศต้นทางและ

[34] รายละเอียดปรากฏตามภาพถ่ายบันทึกชี้แจงกฎหมายที่เสนอใหม่ พร้อมทั้งตัวกฎหมายเดิมและเหตุผลที่แก้ไข (ภาคผนวก ก)

[35] มาตรา 14 แห่ง พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523

ประเทศปลายทางก็ได้ เมื่อมีการเข้ามาใช้ประโยชน์ในรัฐและมีรายได้จากรัฐนั้น รัฐก็ต้องการเก็บภาษีเพื่อเป็นการตอบแทนผลประโยชน์ที่ผู้ประกอบการได้รับไป

สำหรับประเทศไทย เมื่อครั้งที่กระทรวงการคลังเสนอให้ปรับปรุงการเก็บภาษีอากรนั้น หลักการในการเสนอร่างแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมีว่า เพื่อได้แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรบางมาตราบางส่วน บางลักษณะที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ภาษีโรงค้า อากรแสตมป์ อากรมหรสพ และภาษีโรงแรมภัตตาคาร และปรับปรุงวิธีปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร ส่วนเหตุผลในการเสนอร่างฯ คือ

> *“เนื่องด้วยภาษีอากรดังกล่าวในหลักการยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัย จึงเห็นสมควรยกเลิกและแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมและเป็นธรรมแก่สังคมยิ่งขึ้น เฉพาะอย่างยิ่ง ภาษีเงินได้ที่เก็บจากบุคคลธรรมดาได้ลดลงกว่าที่เก็บอยู่ในปัจจุบัน นอกจากนี้วิธีปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรและวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภาษีโรงแรมภัตตาคาร และอากรแสตมป์ยังไม่รัดกุมพอ จึงเห็นควรปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงเพื่อให้เป็นผลดีแก่รัฐยิ่งขึ้น...”*[36]

จะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรที่แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในครั้งนี้ก็เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ไม่ว่าจะจากธุรกิจใดก็ตาม กาลสมัยที่เปลี่ยนไปทำให้หลักเกณฑ์เดิมที่มีอยู่ไม่เอื้อประโยชน์ต่อรัฐ รัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากธุรกิจบางประเภทได้เพียงพอกับผลประโยชน์ที่ธุรกิจนั้นได้จากรัฐ และร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวก็ได้เปลี่ยนแปลงบทบัญญัติในส่วน 3 ซึ่งคือการเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล[37] นอกจากนี้ยังได้แยกบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศขึ้นมาโดยเฉพาะซึ่งมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีแตกต่างจากกิจการอื่น ๆ เช่นนี้อาจเพราะว่าประเทศไทยในสมัยนั้นกิจการขนส่งเริ่มเข้ามามีบทบาทอย่างมาก ทั้งการขนส่งภายในประเทศและการขนส่งระหว่างประเทศ แต่หลักเกณฑ์เดิมที่รัฐใช้บังคับจัดเก็บไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจนี้ได้เท่าที่ควร ประกอบกับลักษณะของกิจการระหว่างประเทศด้วยแล้ว รัฐอาจมองว่าเป็นการยากที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะคำนวณหากำไร หรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศที่ได้ทำการขนส่ง ดังนั้นเพื่อความสะดวกในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงจัดเก็บภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของกิจการ เจตนารมณ์นี้จึงถูกถ่ายทอดออกมาผ่านกระทรวงการคลังจากการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ... โดยกำหนดหลักเกณฑ์การเก็บภาษีในฐานพิเศษเช่นนี้แยกออกจากธุรกิจอื่น

2.2.3 นิยามและลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี

การพิจารณาว่าธุรกิจใดเข้าข่ายกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ต้องเสียภาษี สิ่งแรกที่สามารถนำมาพิจารณาได้คือคำนิยาม ซึ่งการขนส่งระหว่างประเทศนั้นมีอยู่หลากหลายรูปแบบ หากแบ่งตามวิธีการพื้นฐานของการขนส่งจะแบ่งออกเป็น 5 รูปแบบ[38] ได้แก่ การขนส่งทางรถไฟ การขนส่งทางถนน การขนส่งทางท่อ

---

[36] บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2493 (ภาคผนวก ข)

[37] มาตรา 34 แห่งร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ...

“ให้ยกเลิกความในส่วน 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรและให้ใช้ความต่อไปนี้แทน...”

[38] สันติชัย คชรินทร์, การขนส่งระหว่างประเทศ: เชื่อมโยงการค้าโลก, หน้า 63.

การขนส่งทางน้ำ และการขนส่งทางอากาศ อย่างไรก็ดี ขอบเขตของงานวิจัยนี้ครอบคุลมเพียงการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานและเรือเดินทะเลซึ่งเป็นรูปแบบการขนส่งระหว่างประเทศที่ได้รับความนิยมมากที่สุด จึงมีคำนิยามที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

“การขนส่ง” (Transportation) ตามความหมายโดยทั่วไปหมายถึง การเคลื่อนย้ายคน สินค้า หรือบริการ จากตำแหน่งหนึ่งไปยังอีกตำแหน่งหนึ่ง[39] สำหรับความหมายโดยเฉพาะในทางภาษีของคำว่าการขนส่งนั้น ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำจำกัดความแต่อย่างใด แต่หากพิจารณาจากบททั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 608[40] อนุมานได้ว่า การขนส่งหมายถึง การรับขนของหรือคนโดยสารจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งเพื่อบำเหน็จการค้าปกติ

“การขนส่งระหว่างประเทศ” ตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 ได้ให้ความหมายไว้ว่า การขนส่งประจำทาง การขนส่งไม่ประจำทาง หรือการขนส่งส่วนบุคคลซึ่งกระทำระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศ และจากคำนิยามในอนุสัญญาภาษีซ้อน ให้ความหมายว่า การขนส่งโดยเรือหรืออากาศยานใด ๆ ที่ไม่ใช่กรณีการเดินเรือหรืออากาศยานระหว่างสถานที่ต่าง ๆ ภายในรัฐผู้ทำสัญญา และวิสาหกิจซึ่งดำเนินการนั้นไม่ใช่รัฐผู้ทำสัญญา[41] กล่าวคือการขนส่งระหว่างประเทศต้องเป็นการขนส่งจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง การขนส่งจากสถานที่หนึ่งไปยังอีกสถานที่หนึ่งภายในประเทศเดียวกันไม่ถือว่าเป็นการขนส่งระหว่างประเทศตามความหมายของข้อ 3 แห่งอนุสัญญานี้

ส่วนนิยามของคำว่า “เรือ” และ “อากาศยาน” ก็มิได้มีคำจำกัดความในประมวลรัษฎากรเช่นกัน จึงพิจารณาตามนิยามของกฎหมายที่เกี่ยวข้องคือพระราชบัญญัติแรงงานทางทะเล[42] และพระราชบัญญัติการเดินอากาศ[43] ซึ่งได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

> “เรือ” หมายถึง ยานพาหนะทางน้ำทุกชนิดที่ใช้ในการเดินทะเลตามปกติและต้องมีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์ แต่เรือที่ใช้ทำประมง เรือที่ต่อแบบประเพณีดั้งเดิม เรือของทางราชการทหาร จะไม่ใช่เรือตามความหมายของพระราชบัญญัตินี้
>
> “อากาศยาน” หมายความรวมตลอดถึงเครื่องทั้งสิ้นซึ่งทรงตัวในบรรยากาศ โดยปฏิกิริยาแห่งอากาศ เว้นแต่วัตถุซึ่งระบุยกเว้นไว้ในกฎกระทรวง
>
> “อากาศยานขนส่ง” หมายความว่า อากาศยานซึ่งใช้หรือมุ่งหมายสำหรับใช้ขนส่งของหรือคนโดยสารเพื่อบำเหน็จเป็นทางค้า

---

[39] ราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525

[40] มาตรา 608 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
อันว่าผู้ขนส่งภายในความหมายแห่งกฎหมายลักษณะนี้คือบุคคล ผู้รับขนส่งของหรือคนโดยสารเพื่อบำเหน็จเป็นทางค้าปกติของตน

[41] Article 3 OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL 2007
the term “ international traffic” means any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State;

[42] มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติแรงงานทางทะเล พ.ศ.2558
“เรือ” หมายความว่า ยานพาหนะทางน้ำทุกชนิดที่ปกติใช้ในการเดินทะเลที่มีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์ แต่มิให้หมายความรวมถึง
(1) เรือที่ใช้เพื่อทำการประมงหรือเรืออื่นที่เกี่ยวข้องกับการประมง
(2) เรือที่ต่อแบบประเพณีดั้งเดิม
(3) เรือของทางราชการทหาร
(4) เรืออื่นตามที่กำาหนดในกฎกระทรวง

[43] มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติการเดินอากาศ พ.ศ. 2497

"การขนส่งทางอากาศเพื่อการพาณิชย์" หมายความว่า การปฏิบัติการของอากาศยานที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งคนโดยสาร สินค้า หรือไปรษณียภัณฑ์ เพื่อบำเหน็จทางการค้า

จากนิยามทั้งหมดตามข้างต้น การขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือหรือโดยอากาศยานจึงหมายถึง การขนส่งใด ๆ ก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นสินค้า ไปรษณียภัณฑ์ หรือคนโดยสารจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งโดยเรือหรืออากาศยานเพื่อเรียกเก็บบำเหน็จทางการค้าเป็นปกติตอบแทนการขนส่งนั้น

อย่างไรก็ดี การที่จะเรียกธุรกิจหนึ่ง ๆ ว่ากิจการขนส่งระหว่างประเทศหรือไม่นั้น นอกจากคำนิยามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้วก็มีสิ่งที่ต้องพิจารณาอีกอย่างคือองค์ประกอบของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ กล่าวคือธุรกิจนั้นจะเข้าลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศต้องมีส่วนสำคัญใดบ้างเป็นองค์ประกอบ เมื่อจะกล่าวถึงการขนส่งโดยอากาศยานและเรือโดยสาร จึงพิจารณาเฉพาะลักษณะและองค์ประกอบของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ 2 รูปแบบ ดังนี้

1) การขนส่งทางน้ำ (Sea Freight) เป็นการเคลื่อนย้ายสินค้าทางแม่น้ำ คลอง ทะเลสาบ และทะเล รวมถึงการเคลื่อนย้ายคนโดยเรือโดยสาร การขนส่งทางน้ำเป็นรูปแบบการขนส่งที่เก่าแก่ที่สุด ซึ่งการขนส่งระหว่างประเทศทางน้ำ ได้แก่ การขนส่งทางทะเล โดยมีผู้ประกอบการที่เรียกว่าสายเรือประจำเส้นทางและยังมีผู้ให้บริการแบบไม่ประจำเส้นทางหรือแบบเช่าเหมาลำ[44] ข้อดีของการขนส่งรูปแบบนี้คือสามารถขนส่งสินค้าได้จำนวนมากในครั้งเดียว อีกทั้งค่าขนส่งถูกกว่าการขนส่งรูปแบบอื่นจึงเหมาะแก่การขนส่งสินค้าชิ้นใหญ่น้ำหนักเยอะ และมีปริมาณมาก ผู้ประกอบการสามารถลดต้นทุนในการขนส่งได้มากกว่าการขนส่งอื่น ทั้งนี้หากเลือกการขนส่งทางน้ำผู้ประกอบการต้องยอมรับในเรื่องเวลาของการขนส่งที่ล่าช้าเนื่องจากต้องใช้เวลาในการขนส่งนาน และหากปลายทางที่ขนส่งไม่มีท่าเรือที่จะให้เรือขนส่งเข้าเทียบท่าได้ อาจต้องใช้การขนส่งรูปแบบอื่นเข้ามาช่วย จึงไม่เหมาะกับการขนส่งสินค้าที่เน่าเสียได้ง่ายเพราะสินค้าอาจเกิดความเสียหายได้

องค์ประกอบที่สำคัญของกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเล มีดังนี้

1. สายการเดินเรือ : ผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลไม่จำกัดว่าต้องเป็นเจ้าของเรือเพียงคนเดียวที่เป็นผู้ประกอบการเนื่องจากการขนส่งรูปแบบนี้จะมีผู้ที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นผู้ประกอบการเช่นกัน ได้แก่

- ตัวแทนสายเดินเรือ (Ship Agent) คือผู้รับมอบอำนาจจากเจ้าของเรือให้เป็นผู้ดำเนินการขนส่งแทนเจ้าของเรือ ณ เมืองท่าต้นทางและเมืองท่าปลายทาง ซึ่งหน้าที่โดยทั่วไปของตัวแทนสายเดินเรือ คือ จัดหาระวางบรรทุกให้แก่ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก รวมถึงออกใบตราส่งสินค้าให้แก่ผู้ส่งออก และออกใบสั่งปล่อยสินค้าให้แก่ผู้นำเข้า
- ตัวแทนผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ (Freight Forwarder) บางรายทำหน้าที่เป็นตัวแทนในการจัดหาและจัดการขนส่งสินค้าของผู้ส่งออกไปยังเมืองท่าปลายทาง บางรายทำหน้าที่เป็นคนกลางระหว่างผู้ส่งสินค้ากับผู้รับขนส่งสินค้า บางรายอาจทำหน้าที่เป็นผู้ขนส่งสินค้าโดยตรง ซึ่งอาจจะเป็นผู้ประกอบการขนส่งสินค้าหลายรูปแบบ (Multimodal Transport Operator) หรือผู้ให้บริการที่ไม่ใช่เจ้าของเรือ[45]

---

[44] สันติชัย คชรินทร์, การขนส่งระหว่างประเทศ: เชื่อมโยงการค้าโลก, หน้า 67-68.

[45] บริษัท กู๊ดเฟรด แอนด์ ทรานสปอร์ต จำกัด, **การขนส่งทางทะเล** [ออนไลน์], แหล่งที่มา http://www.goodfreight-th.com/16481931/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%82%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B9%88%E0%B8%87%E0%B8%97%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B8%97%E0%B8%B0%E0%B9%80%E0%B8%A5-sea-freight

2. เรือขนส่ง : เป็นยานพาหนะที่สำคัญของกิจการ เรือมีหลากหลายประเภททั้งเรือที่ใช้ในการขนส่งสินค้าและเรือสำหรับคนโดยสาร สามารถจำแนกตามลักษณะสิ่งของที่ส่งได้ ดังนี้[46] เรือบรรทุกสินค้าเทกอง (Bulk Carrier) เรือบรรทุกสินค้าทั่วไป (General Cargo Ship) เรือคอนเทนเนอร์ (Container Ship) เรือบรรทุกรถยนต์ (RO-RO) เรือบรรทุกสินค้าแช่เย็น/แช่แข็ง (Reefer Cargo Ship) เรือบรรทุกสินค้าที่เป็นของเหลว (Tankers) และเรือบรรทุกคนโดยสาร (Passenger Ship) ด้วยความหลากหลายของเรือที่ใช้ในการขนส่งทำให้ผู้ใช้บริการสามารถเลือกขนส่งสินค้าได้ตามความต้องการซึ่งเป็นอีกเหตุผลหนึ่งที่ทำให้การขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลเป็นที่นิยมเช่นกัน

3. ท่าเรือ : เป็นสถานีขนส่งสินค้าและผู้โดยสารจากท่าเรือต้นทางไปยังท่าเรือปลายทาง เป็นพื้นที่ที่มีอุปกรณ์หรือสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ในการดำเนินกิจกรรมระหว่างเรือกับชายฝั่ง เช่น การขนถ่ายสินค้าจากเรือขึ้นสู่ฝั่ง หรือจากเรือลงเรือ[47] เปรียบเสมือนเป็นจุดรวมเส้นทางของการขนส่งสินค้าและผู้โดยสารจากการเดินทางข้ามประเทศ

4. เส้นทางเดินเรือและตารางเดินเรือ : ผู้ประกอบการจะต้องกำหนดเส้นทางเดินเรือในกิจการของตน เป็นการกำหนดขอบเขตในการเดินเรือโดยต้องคำนึงและต้องทราบเรื่องเสรีภาพในการเดินเรือผ่านทะเลอาณาเขตของรัฐต่าง ๆ รวมถึงการเดินเรือผ่านน่านน้ำสากลหรือทะเลหลวงด้วย เพื่อจะได้ขนส่งไปในเส้นทางที่ไม่ผิดข้อตกลงระหว่างประเทศที่แต่ละรัฐตกลงกัน ส่วนตารางเดินเรือ เป็นสิ่งที่สำคัญอย่างมากต่อการนำเข้าและส่งออก เพราะมีผลโดยตรงต่อการส่งมอบสินค้า ดังนั้น ผู้นำเข้าและผู้ส่งออกจึงจำเป็นจะต้องทราบตารางเดินเรือเพื่อกำหนดระยะเวลาในการสั่งซื้อสินค้าให้ทันต่อความต้องการของลูกค้าหรือให้ทันต่อความต้องการของสายการผลิตในกรณีที่เป็นการนำเข้า หรือกำหนดระยะเวลาในการผลิตหรือรวบรวมสินค้าเพื่อให้ทันต่อเที่ยวเรือที่จะส่งออกก่อนที่ L/C[48] หรือคำสั่งซื้อจะหมดอายุ

5. เครื่องช่วยในการเดินเรือ : องค์การทะเลโลก (IMO - International Maritime Organization) ได้วางบรรทัดฐานเรื่องเครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่จำเป็นต้องติดตั้งประจำเรือเดินทะเลไว้ ตัวอย่างเช่น ระบบสื่อสารเพื่อการป้องกันภัยและช่วยเหลือผู้ประสบภัยทางทะเล เครื่องรับข่าวประกาศชาวเรือ วิทยุแจ้งเหตุฉุกเฉิน ระบบรายงานตนอัตโนมัติ เครื่องเรดาร์ตรวจการณ์ประจำเรือ เครื่องแสดงแผนที่และข้อมูลเดินเรือ ECDIS เครื่องหยั่งความลึกน้ำ เครื่องโซน่าร์ (SONAR) เป็นต้น[49] เหล่านี้มีขึ้นเพื่อความปลอดภัยของผู้เดินเรือทะเลและผู้โดยสารที่อยู่บนเรือ

2) การขนส่งทางอากาศ (Air Freight) เป็นการเคลื่อนย้ายสินค้าและคนโดยสารทางอากาศ การขนส่งรูปแบบนี้มีลักษณะเด่นคือความรวดเร็วในการขนส่งที่เร็วกว่าการขนส่งรูปแบบอื่นจึงมีส่วนช่วยกระจายสินค้าจากแหล่งผลิตไปยังตลาดของผู้บริโภคที่อยู่ห่างไกลกันได้ในเวลาอันสั้น ข้อดีของการขนส่งรูปแบบนี้คือผู้ประกอบการสามารถตอบสนองความต้องการสินค้าอย่างเร่งด่วนของผู้บริโภคได้เพราะ

---

[46] บริษัท ลิสเซิมโลจิสติกส์ จำกัด, **เรือขนส่งสินค้ามีกี่ประเภท ?** [ออนไลน์], แหล่งที่มา http://www.lissom-logistics.co.th/articles-details.php?id=77

[47] กรมเจ้าท่า, **ความรู้เรื่องท่าเรือและเรือ** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.md.go.th/intranet/index.php/2014-02-07-01-36-48/2014-02-20-13-17-38/-28/-29/-69/-72

[48] Letter of Credit คือ การชำระสินค้าโดยธนาคารเป็นผู้จ่าย

[49] มารีนไทย, **เครื่องมือสื่อสารและอุปกรณ์ช่วยการเดินเรือ** [ออนไลน์], แหล่งที่มา http://www.marinerthai.net/comms.htm

ระยะเวลาที่ใช้ในการขนส่งสั้นกว่าการขนส่งอื่นจึงเหมาะกับสินค้าที่มีมูลค่าสูงหรือเน่าเสียได้ง่าย แต่ผู้ประกอบการก็ต้องแลกด้วยค่าขนส่งที่สูงขึ้นเช่นกัน ต้นทุนของสินค้าก็จะสูงขึ้นตามไปด้วย และอาจต้องรับความเสี่ยงเรื่องสภาพอากาศที่ไม่สามารถควบคุมได้อันเป็นอุปสรรคที่ทำให้การขนส่งทางอากาศล่าช้าได้ซึ่งเหล่านี้ก็คือข้อเสียของการขนส่งรูปแบบนี้

องค์ประกอบที่สำคัญของกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ได้แก่[50]

1. สายการบิน : หมายถึง ผู้ประกอบการที่ให้บริการขนส่งสินค้าและขนส่งผู้โดยสารระหว่างประเทศทางอากาศตามความต้องการของผู้ใช้บริการเพื่อบำเหน็จทางการค้า ผู้ประกอบการขนส่งทางอากาศหรือสายการบิน สามารถแบ่งตามรูปแบบการดำเนินธุรกิจได้ 4 ประเภท[51] ดังนี้

- <u>ผู้ให้บริการขนส่งสินค้าโดยเครื่องบินบรรทุกสินค้า</u> จะต้องเป็นผู้ที่มีเครื่องบินขนส่งสินค้าจำนวนหลายลำ ดำเนินการส่งเฉพาะสินค้าเพียงอย่างเดียวโดยเก็บค่าพื้นที่ระวางเป็นบำเหน็จการค้า จะไม่ติดต่อกับเจ้าของสินค้าโดยตรงแต่จะติดต่อหรืออาจมีสัญญาระยะยาวกับผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศซึ่งเป็นคนกลางที่รวบรวมสินค้าจากเจ้าของสินค้ารายเล็ก ๆ หลายรายแล้วบรรจุลงตู้คอนเทนเนอร์ทางอากาศ (Unit Load Devices) และขายพื้นที่ระวางเครื่องบินแบบขายปลีกให้แก่เจ้าของสินค้านั้น ๆ
- <u>ผู้ให้บริการสายการบินขนส่งผู้โดยสาร</u> ผู้ประกอบการปะเภทนี้เน้นขนส่งผู้โดยสารเป็นหลัก ส่วนพื้นที่ระวางใต้ท้องเครื่องบินที่เหลือจากการบรรทุกสัมภาระของผู้โดยสารจะให้บริการขนส่งสินค้า ซึ่งการขนส่งสินค้าทางอากาศส่วนใหญ่จะขนส่งโดยผู้ประกอบการประเภทนี้
- <u>ผู้ให้บริการขนส่งพัสดุภัณฑ์แบบประตูบ้านถึงประตูบ้าน</u> จะเป็นการขนส่งสินค้าประเภทพัสดุภัณฑ์ด่วนโดยให้บริการแบบส่งถึงบ้านหรือสำนักงาน เช่น บริษัท DHL บริษัท FedEx ซึ่งบริษัทเหล่านี้จะลงทุนทั้งเครื่องบินขนส่งสินค้า และยานพาหนะในการส่งมอบพัสดุภัณฑ์ เช่น รถขนาดเล็ก และยังมีคลังสินค้าหรือศูนย์กระจายสินค้าของตนเองเพื่อความรวดเร็วในการขนส่งสินค้า จะเห็นได้ว่ามีต้นทุนในการให้บริการที่สูงกว่าผู้ประกอบการรูปแบบอื่น
- <u>ผู้ให้บริการขนส่งส่งผู้โดยสารและสินค้า</u> ผู้ประกอบการรูปแบบนี้จะคล้ายกับผู้ให้บริการขนส่งสินค้าโดยเครื่องบินบรรทุกสินค้า กล่าวคือต้องทำงานร่วมกับผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ เพียงแต่ขนส่งทั้งสินค้าและผู้โดยสาร เช่น สายการบิน Air France สายการบิน Lufthansa เป็นต้น

การให้บริการของสายการบินตามรูปแบบต่าง ๆ นั้น จะมีทั้งสายการบินของรัฐซึ่งคือสายการบินที่รัฐเข้าไปเป็นเจ้าของกิจการเองหรือรัฐเข้าไปลงทุน เช่น บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) ของประเทศไทย และสายการบินเอกชนซึ่งเอกชนเป็นเจ้าของเองแต่อยู่ภายใต้การควบคุมด้านเศรษฐกิจและความปลอดภัยของรัฐ เช่น บริษัท ไทยแอร์เอเชีย จำกัด เป็นต้น ทั้งนี้ สายการบินยังแบ่งตามลักษณะการให้บริการโดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สายการบินประจำ และสายการบินไม่ประจำ

---

[50] บุญเลิศ จิตตั้งวัฒนา, <u>อุตสาหกรรมการบินและการจำหน่ายตั๋วเครื่องบิน</u>, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท เพรสแอนด์ ดีไซน์ จำกัด, 2548), หน้า 29-50.

[51] สันติชัย คชรินทร์, <u>การขนส่งระหว่างประเทศ: เชื่อมโยงการค้าโลก</u>, หน้า 70-72.

สายการบินประจำ (Scheduled Airline) คือสายการบินที่ให้บริการเป็นประจำตามเส้นทางการบินที่กำหนด มีกำหนดเวลาไว้ล่วงหน้าตามตารางการบินทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ เป็นลักษณะการบินทั่วไปของสายการบินพาณิชย์

สายการบินไม่ประจำ (Non-Scheduled Airline) คือสายการบินที่ไม่มีกำหนดตารางเวลาการบินและเส้นทางบินที่แน่นอน แต่มีการดำเนินการตามความต้องการพิเศษบางประการของผู้ใช้บริการและเรียกเก็บบำเหน็จสินจ้างโดยมีการให้บริการ 2 ลักษณะ ได้แก่

(1) การให้บริการเช่าเหมาลำ (Charter Service) เป็นการให้เช่าที่นั่งหรือพื้นที่ทั้งหมดของเครื่องบินเพื่อประโยชน์ของผู้เช่าเพียงผู้เดียวซึ่งอาจเป็นบุคคลคนเดียวหรือเป็นองค์กรก็ได้ และสายการบินจะไม่นำที่นั่งหรือระวางที่ว่างออกจำหน่ายให้บุคคลอื่น ผู้เช่าสามารถใช้อากาศยานนั้นเดินทางภายในระยะเวลาและเส้นทางที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า อาจเป็นการเช่าเป็นครั้งคราวหรือการเช่าระยะยาวเพื่อใช้ให้บริการรับส่งผู้โดยสารในฤดูกาลท่องเที่ยว เช่น การจัดบริการการบินเส้นทาง แฟรงเฟริต - ภูเก็ต โดยเครื่องบินเช่าเหมาลำ ระหว่างเดือนธันวาคม - มีนาคม เป็นต้น

(2) การให้บริการแท็กซี่อากาศ (Air Taxi Service) เป็นบริการที่มีลักษณะคล้ายกับการบริการให้เช่าเหมาลำ เพียงแต่เป็นการให้บริการด้วยอากาศยานขนาดเล็ก บรรทุกผู้โดยสารหรือสินค้าได้จำนวนจำกัด มักใช้เดินทางในระยะใกล้ เช่น การเดินทางภายในประเทศ

2. อากาศยาน : สำหรับธุรกิจการบินสิ่งที่เป็นยานพาหนะก็คือเครื่องบิน เป็นสิ่งที่สำคัญที่สุดของธุรกิจประเภทนี้เพราะใช้บรรทุกพัสดุภัณฑ์และผู้โยสารซึ่งมักจะใช้เป็นเครื่องบินขนาดใหญ่เพื่อให้ผู้โดยสารที่ใช้บริการมีความสะดวกสบาย มีความปลอดภัยด้วยเครื่องบินที่มีเทคโนโลยีในการบินสูง ทั้งยังบรรจุสิ่งของได้จำนวนมากในคราวเดียวซึ่งจะช่วยลดต้นทุนเชื้อเพลิงให้ผู้ประกอบการสายการบิน

3. ท่าอากาศยาน : เป็นสถานีขนส่งของธุรกิจการบิน ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งพัสดุภัณฑ์หรือขนส่งผู้โดยสารต่างก็ต้องมีสถานีปลายทางที่ให้เครื่องบินจอดเพื่อลำเลียงสินค้าหรือรับส่งผู้โดยสาร ท่าอากาศยานจะมีหน้าที่ให้บริการทั้งการบริการแก่ผู้โดยสาร เช่น อาคารรับรองระหว่างรอขึ้นเครื่องบิน หรือทางเข้าออกระหว่างท่าอาอาศยานกับตัวเมือง และการบริการแก่เครื่องบินโดยสาร เช่น ลานจอดเครื่องบิน อาคารสถานี ทางวิ่ง ทางขับ เป็นต้น[52]

4. เส้นทางบินและตารางการบิน : คือเส้นทางที่แต่ละสายการบินกำหนดไว้ในการให้บริการมีการกำหนดจุดต้นทาง ปลายทาง และจุดที่จะแวะรับส่งสินค้าหรือผู้โดยสารที่แน่นอนในแต่ละเที่ยวบินทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการสายการบินจะต้องระวังเรื่องอำนาจอธิปไตยเหนือดินแดนในการกำหนดเส้นทางบิน โดยเฉพาะการขนส่งระหว่างประเทศที่มีการผ่านแดนไม่ว่าจะเหนือพื้นดิน พื้นน้ำของแต่ละประเทศ

[52] ระเบียบสำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทย ว่าด้วยมาตรฐานคู่มือการดำเนินงานสนามบินสาธารณะ พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2562

5. เครื่องช่วยในการเดินอากาศ : เป็นอุปกรณ์ เครื่องมือ หรือบริการต่าง ๆ ที่จะช่วยให้การขนส่งสะดวกและปลอดภัยมากขึ้น เช่น อุปกรณ์ที่ช่วยขนถ่ายสินค้าขึ้นลงจากเครื่องบิน วิทยุสื่อสารในสนามบิน การบริการจราจรทางอากาศของท่าอากาศยาน บริการอุตุนิยมวิทยาการบิน เป็นต้น

จากองค์ประกอบของกิจการขนส่งระหว่างประเทศข้างต้น ธุรกิจใดที่มีผู้ประกอบการเป็นสายการบินหรือสายการเดินเรือ มียานพาหนะ มีสถานีขนส่ง มีเส้นทางที่ใช้ขนส่ง และมีอุปกรณ์ช่วยในการขนส่งครบตามองค์ประกอบเหล่านี้ ธุรกิจนั้นก็จะเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี

เมื่อได้พิจารณานิยามศัพท์และลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี สามารถสรุปได้ว่า นิติบุคคลที่ประกอบกิจการรับขนสินค้า ไปรษณียภัณฑ์ หรือคนโดยสารจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งโดยเรือหรืออากาศยานเพื่อเรียกเก็บบำเหน็จทางการค้าเป็นปกติ โดยที่นิติบุคคลนั้นมีเรือหรือเครื่องบินซึ่งใช้เป็นยานพาหนะในการขนส่ง มีท่าเรือไว้สำหรับเทียบท่าหรือมีท่าอากาศยานสำหรับลงจอดเป็นปกติธุระ มีเส้นทางขนส่งที่แน่นอน รวมถึงมีอุปกรณ์ที่ช่วยให้การขนส่งดำเนินไปได้อย่างราบรื่น ถือเป็นนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

2.2.4 นิยามของค่าระวาง การคำนวณและการชำระค่าระวาง

การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยในกรณีรับขนคนโดยสาร และให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่รับขนของออกจากประเทศไทย[53] จะเห็นได้ว่ารายได้ที่สำคัญและเกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศคือค่าโดยสารและค่าระวางสินค้า ซึ่งค่าโดยสารคือค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายในการโดยสารยานพาหนะนั้น มิใช่คำที่ทำความเข้าใจได้ยาก แต่ค่าระวางสินค้านั้นไม่อาจเข้าใจได้โดยง่าย และยังเป็นคำที่ปรากฏทั้งในบทบัญญัติประมวลรัษฎากร คำสั่งของกรมสรรพากร และอนุสัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

2.2.4.1 นิยามของค่าระวาง

คำว่า “ค่าระวาง” คือค่าขนส่งสินค้าที่ผู้ส่งซึ่งอาจเป็นผู้ประกอบการ หรือผู้รับสินค้าต้องชำระก่อนที่จะให้สายการบินหรือสายการเดินเรือขนส่งสินค้านั้น ๆ โดยอัตราค่าขนส่งสินค้าจะแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ Minimum Charge Rates คืออัตราขั้นต่ำในการคิดค่าระวาง General Cargo Rates คืออัตราค่าระวางสินค้าทั่วไป Class Rate คืออัตราค่าระวางสำหรับสินค้าบางประเภท เช่น สัตว์มีชีวิต ของมีค่า สิ่งพิมพ์ กระเป๋าเดินทางของผู้โดยสาร ศพมนุษย์ เป็นต้น ซึ่งอัตรานี้อาจถูกกว่าอัตราค่าระวางสำหรับสินค้าทั่วไป และประเภทสุดท้าย Specific Commodity Rate คืออัตราค่าระวางสำหรับสินค้าที่กำหนดเป็นพิเศษ ซึ่งอัตรานี้จะใช้สำหรับสินค้าที่มีการส่งออกเป็นประจำ ครั้งละมาก ๆ[54]

---

[53] มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

[54] ณัฐพล วัฒนไชย, **เอกสารประกอบการสอนรายวิชาการขนส่งทางอากาศ** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://bit.ly/2yHUO78

2.2.4.2 การคำนวณค่าระวาง[55]

ในการคำนวณค่าระวางที่ผู้ใช้บริการขนส่งต้องจ่ายให้แก่สายการบินหรือสายการเดินเรือที่ให้บริการนั้น การขนส่งสินค้าทางอากาศและการขนส่งสินค้าทางทะเลมีวิธีการคำนวณที่คล้ายคลึงกันโดยใช้การเปรียบเทียบค่าระวางที่คำนวณได้จากวิธีการที่กำหนดไว้ และให้นำค่าระวางที่คำนวณได้จำนวนมากกว่าไปคูณตามอัตราค่าระวาง ดังนี้

1) การขนส่งสินค้าทางอากาศ

ค่าระวางจะคิดจากน้ำหนักรวมที่ชั่งได้ (Gross Weight) และคิดจากน้ำหนักปริมาตร (Volume Weight) โดยค่าไหนมีจำนวนมากกว่าจะใช้จำนวนนั้นในการคิดค่าระวาง

<u>ตัวอย่าง</u> มีสินค้าอยู่ 10 กล่อง ขนาด 70x70x60 ซม. น้ำหนักกล่องละ 40 กิโลกรัม ต้องการส่งสินค้าทั้งหมดนี้จากกรุงเทพฯ ไป โตเกียว อัตราค่าระวางกิโลกรัมละ 60 บาท สำหรับน้ำหนักสินค้าตั้งแต่ 45 กิโลกรัม และค่าระวางกิโลกรัมละ 55 บาท สำหรับน้ำหนักสินค้าตั้งแต่ 250 กิโลกรัม จะต้องชำระค่าระวางเท่าใด

ประเภท	วิธีการคำนวณ	ผลลัพธ์
น้ำหนักรวมที่ชั่งได้	จำนวนของ x น้ำหนักต่อกล่องสินค้า	10x40 = 400 กิโลกรัม
น้ำหนักปริมาตร[56]	จำนวนสินค้า x ปริมาตรของกล่องสินค้า / 6,000	10x (70x70x60 ซ ม .) / 6,000 = 490 กิโลกรัม

ตารางที่ 2 วิธีการคำนวณค่าระวางการขนส่งสินค้าทางอากาศ

เมื่อเปรียบเทียบแล้วน้ำหนักรวมที่ชั่งได้ (400 กก.) ต่ำกว่าน้ำหนักปริมาตร ดังนั้นให้นำน้ำหนักปริมาตร (490 กก.) มาคูณกับอัตราค่าระวาง โดยที่ค่าระวาง = อัตราค่าระวาง x น้ำหนักสินค้า เมื่อแทนค่าจะได้ 55 บาท x 490 กิโลกรัม ฉะนั้นการส่งสินค้าครั้งนี้จะต้องชำระค่าระวางทั้งสิ้น 26,950 บาท

2) การขนส่งสินค้าทางเรือ

เนื่องจากเป็นการขนส่งโดยระบบตู้คอนเทนเนอร์ ค่าระวางจึงคิดจากจำนวนตู้ (Full container load : FCL) และคิดตามลูกบาศก์เมตร (Less container load : LCL) โดยค่าไหนมีจำนวนมากกว่าจะใช้จำนวนนั้นในการคิดค่าระวาง

<u>ตัวอย่าง</u> มีสินค้าอยู่ 20 กล่อง ขนาด 40x60x100 ซม. น้ำหนักกล่องละ 40 กิโลกรัม ต้องการส่งสินค้าจากท่าเรือกรุงเทพฯ ไปท่าเรือโตเกียว อัตราค่าระวางกิโลกรัมละ 20 USD ต่อ 1 ลูกบาศก์เมตร จะต้องชำระค่าระวางเท่าใด

---

[55] บริษัท ทูเกตเตอร์ เฟรท อินเตอร์เนชั่นเนล จำกัด, **การคิดค่าระวางสินค้า** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.togetherfreight.com/content/2737/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%B4%E0%B8%94%E0%B8%84%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B8%AA%E0%B8%B4%E0%B8%99%E0%B8%84%E0%B9%89%E0%B8%B2

[56] ตัวเลข 6,000 ที่นำมาหาร คืออัตราเปรียบเทียบที่สนามบินกำหนด

ประเภท	วิธีการคำนวณ	ผลลัพธ์
น้ำหนักรวมที่ชั่งได้	จำนวนของ x น้ำหนักต่อกล่อง (ตัน)	20x (40/1,000) = 0.80 ตัน
น้ำหนักปริมาตร	จำนวนสินค้า x ปริมาตรลูกบาศก์เมตรต่อกล่อง	20x [(40x60x100) / 1,000,000] = 20x0.24 = 4.800 ลบ.ม.

ตารางที่ 3 วิธีการคำนวณค่าระวางการขนส่งสินค้าทางเรือ

เมื่อเปรียบเทียบแล้วน้ำหนักรวมที่ชั่งได้ (0.80 ตัน) ต่ำกว่าน้ำหนักปริมาตร ดังนั้นให้นำน้ำหนักปริมาตร (4.800 ลบ.ม.) มาคูณกับอัตราค่าระวาง โดยที่ค่าระวาง = อัตราค่าระวาง x น้ำหนักสินค้า เมื่อแทนค่าจะได้ 20 USD x 4.800 ลบ.ม. ฉะนั้นการส่งสินค้าครั้งนี้จะต้องชำระค่าระวางทั้งสิ้น 96 USD

2.2.4.3 การชำระค่าระวาง[57]

ในการชำระค่าระวางสินค้า สามารถชำระได้ 2 วิธี ได้แก่ การชำระ ณ ต้นทาง โดยผู้ส่งสินค้าเป็นผู้ชำระให้แก่บริษัทสายการบินหรือบริษัทสายการเดินเรือที่รับขนของ และการชำระ ณ ปลายทาง โดยผู้รับสินค้าเป็นผู้ชำระ ซึ่งการชำระด้วยวิธีใดนั้นต้องดูระเบียบข้อบังคับของประเทศปลายทางหรือของสายการบิน เช่น รัฐบาล เนปาล พม่า จะต้องชำระ ณ ต้นทางเท่านั้น เป็นต้น

2.2.5 รูปแบบการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

ธุรกิจขนส่งที่เข้าลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศเมื่อมีรายได้หรือเงินได้จากกิจการขนส่งจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ซึ่งภาระภาษีที่ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบ ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีหัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ดี ขอบเขตของงานวิจัยคือภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงศึกษาเพียงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

ด้วยลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เป็นการขนส่งจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งหรือระหว่างทางอาจมีการเทียบท่าหรือลงจอดที่สนามบินของประเทศที่สาม จึงมีการคาบเกี่ยวกันระหว่างประเทศ 2 ประเทศเป็นอย่างน้อย ดังนั้น รัฐแต่ละรัฐก็มีความต้องการจัดเก็บภาษีจากเงินที่ได้รับเนื่องมาจากกิจกรรมที่ได้กระทำในรัฐของตนซึ่งโดยทั่วไปแล้วรัฐต่าง ๆ ทั่วโลกจะอ้างหลักเกณฑ์ในการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวเงินได้ (หลักแหล่งเงินได้) และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ (หลักถิ่นที่อยู่)

<u>หลักแหล่งเงินได้</u> (Source Rule) เป็นหลักที่รัฐผู้เก็บภาษีจะอ้างสิทธิในตัวเงินได้ที่นิติบุคคลได้รับจากรัฐซึ่งแบ่งเป็นกรณีต่าง ๆ ดังนี้

1) หากเงินได้ที่ถูกจ่ายจากหรือจ่ายในรัฐนั้นจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น แม้ว่ากิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าวไม่ได้เกิดหรือกระทำขึ้นในรัฐนั้นก็ตาม

[57] ณัฐพล วัฒนไชย, **เอกสารประกอบการสอนรายวิชาการขนส่งทางอากาศ** [ออนไลน์], แหล่งที่มา <u>https://bit.ly/2yHUO78</u>

2) มีกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นในรัฐนั้น เงินได้ที่ได้รับจากกิจกรรมดังกล่าวจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐนั้นโดยไม่คำนึงว่าการจ่ายเงินได้อันเป็นค่าตอบแทนกิจกรรมนั้นจะเกิดขึ้นในรัฐหรือไม่ก็ตาม

หากเข้ากรณีเหล่านี้รัฐผู้จัดเก็บภาษีจะมีฐานะเป็นรัฐแหล่งเงินได้และมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงว่าผู้รับเงินได้จะมีสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้จัดเก็บภาษีหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากแนวความคิดที่ว่าใครก็ตามที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใด ๆ จากรัฐหนึ่ง ถือว่ามีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรของรัฐนั้นสิ้นเปลืองและหมดไป ฉะนั้น รัฐที่ถูกตักตวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ดังกล่าว[58]

<u>หลักถิ่นที่อยู่</u> (Resident rule) เป็นหลักที่รัฐผู้เก็บภาษีจะอ้างสิทธิในตัวบุคคลซึ่งก็คือนิติบุคคลผู้รับเงินได้จากรัฐ จัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนได้รับไปโดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดขึ้นที่ใด้ก็ตาม เช่น บริษัทจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ หากมีเงินได้จากต่างประเทศก็ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศอังกฤษ หลักการนี้มาจากแนวคิดที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่เป็นปกติในรัฐหนึ่ง ย่อมใช้ทรัพยากรและได้รับบริการต่าง ๆ เช่น บริการด้านสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานจากรัฐนั้น รัฐถิ่นที่อยู่ย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ดังกล่าว

สำหรับประเทศไทยก็ได้นำหลักการดังกล่าวมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ดังนี้

- หลักแหล่งเงินได้ จะใช้ในกรณีการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศ ปรากฏตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หากมีการกระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศไทยโดยมีการเรียกเก็บค่าโดยสารในการเดินทางข้ามประเทศ หรือมีการขนส่งของออกจากประเทศไทย จะต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลไทยตามหลักแหล่งเงินได้ซึ่งจะเรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 3 จากยอดเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ

ทั้งนี้ การจัดเก็บตามมาตราดังกล่าวจำกัดเฉพาะเงินที่ได้รับจากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงเท่านั้น หากเป็นเงินได้ที่นอกเหนือจากการขนส่งระหว่างประเทศ จะต้องจัดเก็บภาษีตามมาตรา 66 วรรคสอง ซึ่งเป็นกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแล้วเข้ามาตั้งสำนักงานหรือสาขาทำการในประเทศไทยอาจจดทะเบียนพาณิชย์หรือขออนุญาตดำเนินธุรกิจในประเทศไทยในฐานะของนิติบุคคลต่างด้าว โดยมิได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใหม่ตามกฎหมายไทย แล้วได้รับเงินได้จากการกระทำนั้นในประเทศไทย รัฐบาลไทยจะเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 จากกำไรสุทธิของกิจการ

- หลักถิ่นที่อยู่ จะใช้ในกรณีการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศไทย ปรากฏตามมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร หลักการนี้ส่งผลให้นิติบุคคลต้องนำเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการทั่วโลกทั้งในและนอกประเทศ (Worldwide income) มารวมคำนวณเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีให้กับประเทศไทย เช่น บริษัท ทีเอชแอร์ไลน์ เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย มีสำนักงานสาขาในสิงคโปร์ บริษัท ทีเอชแอร์ไลน์ จะต้องนำเงินได้จากการประกอบกิจการของ

---

[58] ธณภณ แก้วสถิตย์, <u>คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน</u>, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554), หน้า 3-4.

สาขาสิงคโปร์มารวมคำนวณกับกิจการของสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิของกิจการในอัตราร้อยละ 20

อย่างไรก็ดี ICAO (International Civil Aviation Organization) หรือองค์การการบินพลเรือนระหว่างประเทศ และ IATA (International Air Transport Association) หรือสมาคมขนส่งสินค้าทางอากาศระหว่างประเทศซึ่งเป็นองค์กรของสหประชาชาติ มีความเห็นในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้ว่า ด้วยลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ รัฐแต่ละรัฐควรมีมาตรการต่างตอบแทนกันในการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากสายการบินนานาชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ แต่ปรากฏว่าประเทศที่ลงนามกับ IATA บางประเทศก็ไม่ได้มีมาตรการต่างตอบแทนในการยกเว้นภาษี ฉะนั้น จึงมีแนวทางเพิ่มเติมในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศว่าประเทศที่ไม่มีมาตรการยกเว้นภาษีดังกล่าว ควรคำนึงสิ่งเหล่านี้ในการจัดเก็บภาษี ได้แก่[59]

1) ภาระทางภาษีของผู้ประกอบกิจการจะต้องเท่ากันไม่ว่ากิจการหรือบริษัทการบินนั้นจะมีภูมิลำเนาในรัฐที่จัดเก็บภาษีหรือไม่ก็ตาม ก็ควรจัดเก็บในรูปแบบเดียวกัน อัตราภาษีไม่ต่างกัน ซึ่งจะทำให้ภาระภาษีมีความเท่าเทียม

2) ควรจัดเก็บภาษีจากรายได้สุทธิ (Net Profit) นั้นก็คือเก็บจากรายได้ที่เกิดขึ้นภายในรัฐนั้น ๆ หรือได้รับจากรัฐนั้น หักด้วยต้นทุนที่เป็นค่าใช้จ่าย ซึ่งหมายถึงว่าในการได้มาซึ่งรายรับเบื้องต้นของกิจการได้เสียค่าใช้จ่ายใดบ้างเพื่อให้ได้มาซึ่งรายรับนั้น ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าต้นทุนนั้นจะจ่ายที่ไหนก็ตาม เช่น ซื้อเครื่องบินจากประเทศอังกฤษก็สามารถนำมาหักกับรายรับจากกิจการขนส่งที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ได้ และหากมีสถานประกอบการหรือสำนักงานในประเทศอื่น ๆ ที่มิใช่ประเทศแหล่งเงินได้ก็สามารถนำต้นทุนของสำนักงานประเทศอื่นมาหักได้เช่นกัน[60] การจัดเก็บภาษีรูปแบบนี้มาจากแนวคิดที่ว่ารายรับทุกอย่างล้วนมีค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มา ตัวอย่างเช่น การขายตั๋วเครื่องบินของบริษัทต่างชาติในประเทศ A สำหรับเที่ยวบินระหว่างประเทศจะมีเรื่องของอัตราแลกเปลี่ยนสกุลเงินเข้ามาเกี่ยวข้องและหากมีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนก็ไม่สมเหตุสมผลที่ประเทศ A จะเก็บภาษีจากมูลค่าของการขนส่งซึ่งคือจากราคาตั๋วที่ขายไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีควรต้องพิจารณากรณีมีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วย[61]

นอกจากต้นทุนค่าใช้จ่ายแล้ว ก็ให้พิจารณาเรื่องค่าลดหย่อนตามสมควร กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวข้องกับการให้บริการขนส่งในรัฐนั้น ๆ สามารถนำมาเป็นค่าลดหย่อนได้ โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายนั้นจะเกิดขึ้นจากที่ไหนซึ่งเป็นไปตามมติของ ICAO แต่ก็มิได้หมายความว่า IATA จะคัดค้านการเก็บภาษีรูปแบบอื่นที่อาจจะให้ความเท่าเทียมกับผู้เสียภาษี เพียงแค่ไม่เห็นด้วยกับการเก็บภาษีจากยอดรายรับขั้นต้น กล่าวคือรายรับโดยรวมของกิจการซึ่งเก็บจากผลประกอบการทั้งหมดและการเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการกำไรของธุรกิจการบิน[62]

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามแนวทางของ IATA จะจัดเก็บโดยหลักแหล่งเงินได้ ตัวอย่างเช่น มีการขายตั๋วเดินทางในประเทศ B ซึ่งเป็นการเดินทางจากประเทศ B ไปยังประเทศ A ดังนั้นค่าตั๋วโดยสารไม่ควรถูกจัดเก็บภาษีในประเทศ A ด้วยเหตุผลที่ว่าการชำระค่าขนส่ง (ค่าตั๋วโดยสาร)

---

[59] IATA, **Guidelines for Taxation of International Air Transport Profits**, [Online], Available from https://www.iata.org/contentassets/a72d8d3cfaf84529bcdef6b2dc59f224/taxation_intl_air_transport20profits_final.pdf

[60] Ibid, 1-2.

[61] Ibid, 6.

[62] Ibid, 2.

เกิดขึ้นในประเทศ B อันเป็นประเทศแหล่งเงินได้จึงควรเก็บภาษีในประเทศ B และเมื่อผู้โดยสารจากประเทศ B เดินทางไปประเทศ A ก็เป็นการส่งเสริมการท่องเที่ยวและการใช้จ่ายเงินในประเทศ A เท่ากับว่าได้รับค่าตอบแทนเหล่านี้แทนค่าตั๋วโดยสาร หรืออีกตัวอย่างหนึ่ง กรณีที่สายการบิน C มีสำนักงานอยู่ในประเทศ C และประเทศ D แต่สำนักงานในประเทศ C ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการขายตั๋วโดยสาร ประเทศ C ก็ไม่ควรเก็บภาษีจากค่าตั๋วโดยสารนั้น เป็นต้น

จากดังกล่าวข้างต้น การจัดเก็บภาษีสำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามแนวทางของ ICAO และ IATA คือการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่นิติบุคคลได้รับตามหลักแหล่งเงินได้ และควรจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ เนื่องจากว่าทุกรายได้ที่กิจการได้รับย่อมมีต้นทุนที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งรายรับนั้น

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศไทยจะอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากร โดยจัดเก็บจากผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและนิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีการกระทำการขนส่งในประเทศใด ๆ รวมทั้งประเทศไทยก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับรัฐบาลของไทยเช่นกัน แต่ทว่าการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบการทั้งสองประเภทมีความแตกต่างกันหลายประการ ทั้งเรื่องของเงินได้อันเป็นฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี อัตราภาษีที่จัดเก็บ และวิธีการชำระภาษี ในบทนี้จึงกล่าวถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยและผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ เพื่อศึกษาถึงความแตกต่างโดยแยกพิจารณาตามผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษีและวิธีการคำนวณ รวมถึงวิธีการชำระภาษีด้วย

3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

กิจการขนส่งระหว่างประเทศที่กระทำการขนส่งจากประเทศไทยไปต่างประเทศ หรือจากต่างประเทศมายังประเทศไทย หรือมีประเทศไทยเป็นจุดแวะส่งสินค้า จะมีทั้งสายการบิน สายการเดินเรือของไทย และสายการบิน สายการเดินเรือของประเทศต่าง ๆ ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยแยกประเภทตามการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล ดังนี้

3.1.1 กิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยกฎหมายไทย (ต่อไปจะใช้คำว่า “นิติบุคคลไทย”) ที่จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้แก่บุคคลใดบ้างนั้น ต้องพิจารณากฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งนิติบุคคลเนื่องจากว่าประเทศไทยแบ่งประเภทของนิติบุคคลไทยกับนิติบุคคลต่างประเทศจากการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนจัดตั้งของประเทศไทย ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ดังนั้น นิติบุคคลไทยตามความหมายของภาษีอากรจึงได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด

อย่างไรก็ดี มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามศัพท์ของคำว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ว่า

> *“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง*
>
> *(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ*

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(3/1) กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จากนิยามของมาตรา 39 นิติบุคคลไทยในความหมายของภาษีอากรไม่ได้มีเพียง 4 ประเภทที่ได้กล่าวมาแล้วเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่มิใช่องค์การสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และนิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งเหล่านี้เป็นนิติบุคคลที่กำหนดขึ้นโดยประมวลรัษฎากรเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในฐานะที่เป็นนิติบุคคลไทยด้วย เช่นนี้ สายการบินหรือสายการเดินเรือที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลประเภทใดประเภทหนึ่งตามที่ได้กล่าวข้างต้นและจดทะเบียนภายใต้กฎหมายของประเทศไทยที่บังคับแก่นิติบุคคลประเภทนั้น ๆ สายการบินหรือสายการเดินเรือนั้นจะถือว่าเป็นนิติบุคคลไทย และหากนิติบุคคลนั้นมีองค์ประกอบครบตามลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศด้วยแล้ว[63] จะถือว่าสายการบินหรือสายการเดินเรือนั้นเป็นนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศอันจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ เช่น บริษัท ไทยสมายล์ แอร์เวย์ จำกัด, บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน), บริษัท เอฟแอลเอส 1993 (ไทยแลนด์) จำกัด[64] และบริษัท พริมา มารีน จำกัด (มหาชน)[65] เป็นต้น

3.1.2 กิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

สำหรับผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศ (ต่อไปจะใช้คำว่า “นิติบุคคลต่างชาติ”) ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนถูกต้องตามกฎหมายของต่างประเทศ คือประเทศอื่น ๆ ที่มิใช่ประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลประเภทใดก็ตามแต่ หากมีการดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรก็ถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศทั้งสิ้น และจากการพิจารณานิยามของ คำว่า

---

[63] โปรดดูหัวข้อ 2.2.3 นิยามและลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี ในบทที่ 2

[64] รายชื่อผู้ประกอบการที่ได้รับใบทะเบียนผู้ประกอบการขนส่งต่อเนื่องหลายรูปแบบ (MTO ไทย) ตามพระราชบัญญัติการขนส่งต่อเนื่องหลายรูปแบบ พ.ศ. 2548

[65] บริษัท พริมา มารีน จำกัด (มหาชน) ประกอบธุรกิจให้บริการขนส่งและจัดเก็บน้ำมันดิบ ผลิตภัณฑ์น้ำมันสำเร็จรูป ผลิตภัณฑ์น้ำมันกึ่งสำเร็จรูป และปิโตรเคมีเหลว ทางเรือ ธุรกิจด้านเรือขนส่งของบริษัทฯ มีจุดเริ่มต้นจากการจัดตั้งบริษัท นทลิน จำกัด ขึ้นเมื่อวันที่ 21 กรกฎาคม 2530 ด้วยทุนจดทะเบียน 1,000,000 บาท เพื่อให้บริการขนส่งสินค้าประเภทน้ำมันสำเร็จรูปให้แก่การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย (ปัจจุบัน คือ บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)) ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของธุรกิจเรือขนส่งน้ำมันดิบ ผลิตภัณฑ์น้ำมันสำเร็จรูป ผลิตภัณฑ์น้ำมันกึ่งสำเร็จรูป และปิโตรเคมีเหลว [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.primamarine.co.th/th

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใน มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เห็นได้ว่ามิได้ให้คำนิยามเพียงนิติบุคคลไทยเท่านั้น แต่ยังได้ให้คำนิยามนิติบุคคลต่างประเทศเพิ่มเติมอีก 2 ประเภท ดังนี้

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

เหตุที่ประมวลรัษฎากรได้นิยามให้กิจการประเภทนี้รวมอยู่ในความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยนั้นเนื่องมาจากบางประเทศมีระบบเศรษฐกิจแบบสังคมนิยมหรือคอมมิวนิสต์ซึ่งระบบนี้เอกชนจะไม่มีสิทธิเป็นเจ้าของทรัพย์สิน หรือมีสิทธิได้เพียงทรัพย์สินที่ไม่มีความสำคัญในเชิงเศรษฐกิจของรัฐ กิจการใดที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจและส่งผลต่อความมั่นคงของรัฐ เช่น กิจการขนส่งระหว่างประเทศ รัฐจะเป็นผู้มีอำนาจในการประกอบกิจการนี้แต่เพียงผู้เดียว หากประมวลรัษฎากรมิได้นิยามครอบคลุมไว้ เมื่อวิสาหกิจของประเทศที่เป็นระบบเศรษฐกิจแบบคอมมิวนิสต์ประกอบกิจการและมีรายได้เกิดขึ้นในประเทศไทยก็จะไม่ต้องเสียภาษี เช่นนี้ย่อมไม่เป็นธรรมกับวิสาหกิจของประเทศที่เป็นระบบเศรษฐกิจแบบเสรีที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ของกิจการที่ได้รับจากประเทศไทย[66] ตัวอย่างเช่น สายการบินแอร์โรโฟลท (Aeroflot Russian Airlines) เป็นสายการบินสังกัดกรมการบินพลเรือนของรัฐบาลรัสเซีย แม้จะมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่เมื่อสายการบินนี้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย เพราะเป็นกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลรัสเซีย[67]

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

กิจการร่วมค้า (Joint venture) มักจะเป็นการร่วมกันทำโครงการขนาดใหญ่ที่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมากและใช้เทคโนโลยีระดับสูง เช่น ทางพิเศษ อุโมงค์รถไฟฟ้า เมื่อวิสาหกิจต่าง ๆ เข้าร่วมดำเนินการเพื่อหากำไรอันเป็นลักษณะของกิจการร่วมค้า ในแง่ของกฎหมายภาษีอากรจะถือว่ากิจการร่วมค้านั้นเป็นนิติบุคคลใหม่แยกออกจากนิติบุคคลเดิมโดยต้องใช้คำนำหน้านามว่า “กิจการร่วมค้า” และต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป แต่ในแง่ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะไม่ถือว่ากิจการร่วมค้าเป็นนิติบุคคลใหม่อีกนิติบุคคลหนึ่ง

อย่างไรก็ดี นิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศจะเสียภาษีเงินได้อย่างไร ต้องพิจารณาแยกตามลักษณะการเข้ามาประกอบธุรกิจในไทย ดังนี้

1) นิติบุคคลต่างชาติซึ่งกระทำกิจการขนส่งระหว่างประเทศในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ยกตัวอย่างเช่น บริษัทสายการบินหรือบริษัทเดินเรือระหว่างประเทศ ได้จดทะเบียนจัดตั้งที่สาธารณรัฐประชาชนจีน แต่มีสาขาอยู่ในประเทศสิงคโปร์ รวมทั้งมีสาขาอยู่ในประเทศไทยด้วย เช่นนี้บริษัทดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร[68] ตัวอย่างสายการบินต่างชาติที่ประกอบ

---

[66] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 467-468.

[67] เรื่องเดียวกัน.

[68] มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่

กิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทย เช่น สายการบินสัญชาติจีนอย่าง สายการบินปักกิ่ง แคปิตอล แอร์ไลน์ (Beijing Capital Airlines) สายการบินไชน่า คาร์โก แอร์ไลน์ (China Cargo Airlines) หรือสายการบินสัญชาติสิงคโปร์อย่าง สายการบินสิงคโปร์ แอร์ไลน์ (Singapore Airlines)

2) นิติบุคคลต่างชาติที่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย อันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย บุคคลที่เป็นตัวแทนหรือผู้ทำการแทนเหล่านั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแล้วเสียภาษีแทนนิติบุคคลต่างประเทศ และจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร[69]

จากดังกล่าวข้างต้นนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีอากรของไทยมีเพียงเท่าที่กำหนดไว้เท่านั้น หากเป็นนิติบุคคลประเภทอื่นที่มาตราเหล่านี้มิได้กล่าวถึงจะไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ทั้งนี้อาจมีประกาศกำหนดนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติมโดยรัฐมนตรีในภายภาคหน้าเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนไป

3.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีคือสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี หรือก็คือเงินได้ซึ่งต้องนำไปคำนวณกับอัตราภาษีเพื่อนำไปเสียภาษี[70] ดังนั้นฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลคือจำนวนเงินกำไรที่จะนำมาใช้เพื่อคูณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดฐานภาษีไว้หลายลักษณะทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีวิธีการเสียภาษีที่ต่างกันไปตามการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลนั้น ๆ โดยวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปจะใช้กำไรสุทธิเป็นฐานในการคำนวณภาษี แต่มีบางกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ใช้ฐานภาษีอื่นเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ เช่น ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย เป็นต้น

สำหรับนิติบุคคลไทยที่ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะมิได้มีบทบัญญัติเฉพาะในการจัดเก็บภาษีกรณีนี้ แต่กรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ป.49/2537 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน และสำหรับกิจการ

---

(1) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๓ ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๓ ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น

[69] มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

[70] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 480.

ให้บริการเป็นตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน[71] และคำสั่งที่ ป.53/2538 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกิจการให้บริการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศโดยอากาศยานและสำหรับกิจการให้บริการเป็นตัวแทนขายตั๋วโดยสาร[72] ซึ่งกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติ โดยให้ใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานเช่นเดียวกับนิติบุคคลที่ประกอบกิจการอื่น ๆ กล่าวคือต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนดตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ทั้งนี้ กรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลจะไม่ได้อยู่ในบังคับของคำสั่งฯ ดังกล่าวข้างต้น แต่ทว่าคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.54/2537 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรโดยให้จัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลเช่นเดียวกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน[73] ดังจะเห็นได้จากข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/10603[74] ซึ่งมีแนววินิจฉัยว่า

---

[71] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.49/2537

ข้อ 1 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานบริษัทสายการบินต่างประเทศจะต้องนำค่าระวางค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกนอกประเทศไทยมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง

(1) รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง

(2) รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้าที่ตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานออกให้ผู้รับบริการ (เฮ้าส์แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ไม่ว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าค่าระวางที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล)

ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรหมายถึงรายได้ตาม (1) และ (2)

[72] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.53/2538

ข้อ 1 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการให้บริการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศโดยอากาศยานบริษัทสายการบินต่างประเทศจะต้องนำค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนคนโดยสารซึ่งเรียกเก็บจากคนโดยสาร ทั้งในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยตรงและในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยผ่านตัวแทน โดยไม่คำนึงว่า รายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคาค่าโดยสารที่ระบุในตั๋วโดยสาร

ข้อ 2 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการให้บริการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศโดยอากาศยาน รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนคนโดยสารซึ่งเรียกเก็บจากคนโดยสาร ทั้งในกรณีที่บริษัทสายการบินขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยตรงและในกรณีที่บริษัทสายการบินขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยผ่านตัวแทน โดยไม่คำนึงว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคาค่าโดยสารที่ระบุในตั๋วโดยสาร

[73] สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, <u>รวมแนวปฏิบัติภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเฉพาะด้าน</u>, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2548), หน้า 55-59.

[74] ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/10603 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2555

บริษัทฯ เป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ประกอบกิจการให้บริการจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ และบริหารจัดการคลังสินค้า และเป็นบริษัทในกลุ่ม U ซึ่งประกอบธุรกิจการจัดการขนส่งสินค้าทางอากาศและทางทะเลระหว่างประเทศที่มีเครือข่ายทั่วโลก บริษัทฯ มีรายได้จากการรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศทั้งรายได้จากการให้บริการเป็นตัวแทนรับขนส่งสินค้าโดยอากาศยานซึ่งได้รับจากบริษัทสายการบิน และรายได้จากการให้บริการรับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศขาออกโดยเรือเดินทะเล

เนื่องจากบริษัทฯ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การให้บริการรับขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานให้แก่สายการบิน บริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการโดยคำนวณจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่ได้มีการเรียกเก็บจากผู้รับบริการไว้แทนสายการบิน หักด้วยค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่ได้ถูกสายการบินเรียกเก็บ มาถือเป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.49/2537

และกรณีที่บริษัทฯ ให้บริการรับจัดการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล และเป็นบริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ โดยคำนวณจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่ได้เรียกเก็บจากผู้รับบริการ หักด้วยค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่ถูกบริษัทสายการเดินเรือเรียกเก็บมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.54/2537

อย่างไรก็ดี คำสั่งกรมสรรพากรข้างต้นมิได้ให้แนวทางปฏิบัติไว้เพียงนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเพียงกรณีเดียว แต่คำสั่งดังกล่าวยังรวมถึงแนวปฏิบัติสำหรับ นิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศด้วย อีกทั้งประมวลรัษฎากรก็ได้มีบทบัญญัติเป็นการเฉพาะในมาตรา 67 ให้นิติบุคคลต่างชาติต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายซึ่งแตกต่างจากการเสียภาษีของนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ฉะนั้นจากแนวปฏิบัติตามคำสั่งของกรมสรรพากรและบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ฐานภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศจึงได้แก่ ฐานกำไรสุทธิและฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย

3.2.1 ฐานกำไรสุทธิ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่านิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเมื่อมีรายได้จากการประกอบกิจการจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ การจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิคือการจัดเก็บภาษีจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการหักด้วยรายจ่าย โดยวิธีการคำนวณกำไรสุทธิที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขกำไรสุทธิทางภาษีอากรตามมาตรา 65[75] ซึ่งก็คือต้องคำนวณจาก

[75] มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี โดยรายได้และรายจ่ายที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิให้ใช้เกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ รายได้และรายจ่าย (ที่เกี่ยวกับรายได้) เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงินในรอบบัญชีนั้นให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่ายที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิในรอบบัญชีนั้น หากรายได้สูงกว่ารายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดถือว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้นมีกำไรสุทธิ ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่หากมีรายจ่ายสูงกว่ารายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดถือว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้นมีขาดทุนสุทธิ ไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะการจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิเป็นการเก็บเมื่อนิติบุคคลมีกำไรเท่านั้น ส่วนนิติบุคคลที่ขาดทุนก็ยังมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนไปหักจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้อีกด้วย[76]

การเก็บภาษีนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจากกำไรสุทธิของกิจการ กรมสรรพากรได้มีคำสั่งเรื่องฐานภาษีสำหรับการให้บริการรับขนคนโดยสารหรือสินค้าระหว่างประเทศ โดยแยกเป็นกรณีการรับขนคนโดยสารและรับขนสินค้า ดังนี้

1) กรณีการให้บริการรับขนคนโดยสาร กำหนดฐานภาษีที่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 โดยให้คำนวณจากมูลค่าของค่าโดยสารที่ได้รับหรือพึงได้รับ สำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในตั๋วโดยสาร รวมถึงค่าธรรมเนียมและผลประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากคนโดยสาร อันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนคนโดยสาร ไม่ว่าสายการบินนั้นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมด หรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้[77]

2) กรณีการให้บริการรับขนสินค้า กำหนดฐานภาษีที่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 โดยให้คำนวณจากมูลค่าของค่าระวางที่ได้รับหรือพึงได้รับ สำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในแอร์เวย์บิลในกรณีรับขนสินค้าโดยอากาศยาน หรือสำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในบิลออฟเลดิงในกรณีรับขนสินค้าโดยเรือเดินทะเล รวมถึงค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากผู้รับบริการอันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนสินค้า ไม่ว่าสายการบินนั้นหรือสายการเดินเรือนั้นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมด หรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้[78]

จากคำสั่งดังกล่าวจึงต้องพิจารณาในเรื่องรายได้และรายจ่ายที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศต้องนำไปใช้ในการคำนวณภาษี

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

[76] สุเมธ สิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562), หน้า 179.

[77] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.55/2538 ข้อ 1

[78] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.55/2538 ข้อ 2

3.2.1.1 รายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

ประมวลรัษฎากรได้กล่าวถึงรายได้ที่กิจการต่าง ๆ จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีไว้ในบทบัญญัติของมาตรา 65 โดยรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ ได้แก่ รายได้จากกิจการและรายได้เนื่องจากกิจการ[79]

รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) หมายถึงรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งนิติบุคคลซึ่งเทียบเคียงได้จากหนังสือบริคณห์สนธิ หรือก็คือรายได้ใดที่ได้รับจากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ของนิติบุคคล รายได้นั้นถือว่าเป็นรายได้จากกิจการ ในการพิจารณารายได้จากกิจการที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ได้มีคำสั่งของกรมสรรพากรที่ออกมาเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับกรณีการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลไทยซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ดังนี้

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.49/2537 เป็นเรื่องของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้บริการขนส่งสินค้าโดยอากาศยาน

> *ข้อ 1 วรรคสอง ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงรายได้ตาม (1) และ (2)*

รายได้ตาม (1) คือรายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่บริษัทสายการบินรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง

รายได้ตาม (2) คือรายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้าที่ตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานออกให้ผู้รับบริการ (เฮ้าส์แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่บริษัทสายการบินรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน และไม่ว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าค่าระวางที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.53/2538 เป็นเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้บริการรับขนคนโดยสารโดยอากาศยาน

> *ข้อ 2 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการให้บริการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศโดยอากาศยาน รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนคนโดยสารซึ่งเรียกเก็บจากคนโดยสาร ทั้งในกรณีที่บริษัทสายการบินขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยตรงและในกรณีที่บริษัทสายการบินขายตั๋วโดยสาร*

[79] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 484-485.

ให้คนโดยสารโดยผ่านตัวแทน โดยไม่คำนึงว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคาค่าโดยสารที่ระบุในตั๋วโดยสาร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.54/2537 เป็นเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้บริการขนส่งสินค้าโดยเรือเดินทะเล

ข้อ 1 วรรคสอง ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรหมายถึง รายได้ตาม (1) และ (2)

รายได้ตาม (1) คือรายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย ในกรณีที่บริษัทสายการเดินเรือรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง

รายได้ตาม (2) คือรายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ที่บริษัทสายการเดินเรือออกให้ผู้ประกอบกิจการให้บริการรับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย ในกรณีที่บริษัทสายการเดินเรือรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านผู้ประกอบกิจการให้บริการรับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล

ดังนั้น จากคำสั่งของกรมสรรพากรข้างต้นสามารถแยกรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่นิติบุคคลไทยต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ดังนี้

1) การให้บริการรับขนคนโดยสาร ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนคนโดยสาร ซึ่งก็คือรายได้จากการขายตั๋วให้ผู้โดยสาร ทั้งในกรณีที่บริษัทสายการบินขายตั๋วโดยสารให้กับผู้โดยสารโดยตรง และในกรณีที่บริษัทสายการบินขายตั๋วโดยสารผ่านตัวแทน ทั้งนี้ จะไม่คำนึงว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคาค่าโดยสารที่ระบุในตั๋วโดยสาร

2) การให้บริการรับขนสินค้า

(1) กรณีบริษัทสายการบินรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย

(2) กรณีบริษัทสายการเดินเรือรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย

(3) กรณีบริษัทสายการบินรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้าที่ตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานออกให้ผู้รับบริการ (เฮ้าส์แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย ไม่ว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าค่าระวางที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล)

(4) กรณีบริษัทสายการเดินเรือรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ที่บริษัทสายการเดินเรือออกให้ผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย

รายได้เนื่องจากกิจการ (Non-Operating Revenue) เป็นรายได้ที่ได้รับมานอกเหนือจากส่วนที่เป็นรายได้จากกิจการ เช่น หากวัตถุประสงค์ของบริษัทคือประกอบกิจการค้าขาย รายได้จากการขายสินค้าถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการ ส่วนรายได้จากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ได้รับ หรือดอกเบี้ยที่เกิดจากการนำรายได้จากกิจการไปฝากธนาคาร เหล่านี้ถือเป็นรายได้เนื่องจากกิจการเพราะไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของบริษัท เป็นต้น

สำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศ เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการขนส่งสินค้าและผู้โดยสารเป็นหลัก ดังนั้น รายได้จากกิจการจึงต้องเป็นรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งโดยตรง เช่น ค่าตั๋วโดยสาร ค่าพื้นที่ระวางใต้ท้องเครื่องบินหรือบนเรือขนส่งสินค้า เป็นต้น ส่วนรายได้เนื่องจากกิจการจะเป็นรายได้อื่น ๆ ที่นิติบุคคลได้รับมาจากการประกอบกิจการขนส่ง เช่น ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำรายได้จากกิจการขนส่งไปฝากไว้กับธนาคาร เป็นต้น

จากลักษณะของรายได้ตามประมวลรัษฎากรประกอบกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร สรุปรายได้ของนิติบุคคลไทยซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศได้ตามตารางนี้

รายได้จากกิจการ (Operating Revenue)	**รายได้เนื่องจากกิจการ (Non-Operating Revenue)**
รายได้จากค่าโดยสาร	รายได้จากการขายสินค้าบนเครื่องบิน
รายได้จากค่าน้ำหนักสัมภาระและค่าบริการ	กำไรจากการจำหน่ายเรือหรือเครื่องบิน
รายได้จากเที่ยวบินเช่าเหมาลำ	กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
รายได้จากค่าระวางขนส่งและไปรษณียภัณฑ์	กำไรจากการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนเงินลงทุน
-	ดอกเบี้ยเงินฝาก
-	รายได้ค่าโฆษณา

ตารางที่ 4 ตัวอย่างรายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ[80]

3.2.1.2 รายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

ในการคำนวณภาษีฐานกำไรสุทธินั้น จะนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการหักด้วยรายจ่าย รายจ่ายหมายถึงต้นทุนที่หมดสิ้นไปหรือเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้[81] รายจ่ายไม่ว่าจะในทางบัญชีหรือทางภาษีจะแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ รายจ่ายเพื่อหากำไรและรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

[80] งบแสดงฐานะทางการเงินของ บริษัท การบินไทย จากัด (มหาชน) ประจำปี 2563 และงบแสดงฐานะทางการเงินของ บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน) ประจำปี 2563 (ภาคผนวก ค)

[81] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 512.

รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) หมายถึงต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้ หรือเป็นรายจ่ายต่าง ๆ ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย[82] เช่น ต้นทุนขาย[83] ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร[84] เป็นต้น ซึ่งรายจ่ายประเภทนี้จะเป็นรายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเท่านั้น จึงสามารถนำรายจ่ายทั้งหมดไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) หมายถึง รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลาเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี[85] เช่น ค่าซื้อที่ดิน ค่าซื้อเครื่องจักร ค่าซื้อยานพาหนะที่ใช้ในกิจการ ค่าประกันภัยสินทรัพย์ เป็นต้น รายจ่ายประเภทนี้จะไม่สามารถหักได้ทั้งหมดเหมือนอย่างรายจ่ายเพื่อหากำไร เนื่องจากก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี หากจะนำรายจ่ายประเภทนี้หักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิจะต้องทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้นั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรา 65 ทวิ ตัวอย่างเช่น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 เป็นต้น และรายจ่ายที่จะนำมาหักได้ต้องเป็นรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี เช่น รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผลขาดทุนสุทธิที่ยกมาเกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน เป็นต้น รายจ่ายเหล่านี้จะไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

นอกจากนี้รายจ่ายจะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการและต้องมีความจำเป็นที่ต้องมีรายจ่ายนั้น ๆ เพื่อประกอบธุรกิจ ทั้งยังต้องมีจำนวนพอสมควรแก่เหตุอีกด้วย[86] ดังนั้น รายจ่ายที่นิติบุคคลไทยซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถนำมาหักได้ จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการขนส่ง เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าเช่าหรือซื้อเครื่องบิน และค่าใช่จ่ายอื่น ๆ ดังจะสรุปได้ตามตารางนี้

รายจ่ายตามลักษณะการประกอบการ	จำนวนเงิน (บาท)
ค่าน้ำมันเครื่องบิน (ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง)	12,386,470,504
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	20,545,806,773
ค่าบริการการบิน	6,726,875,952
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับนักบินและลูกเรือ	1,552,405,251

[82] สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, การบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด), หน้า 73.

[83] ต้นทุนขาย หมายถึง ต้นทุนของสินค้าหรือการให้บริการ เช่น ค่าซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ต้องใช้ ค่าลิขสิทธิ์ เป็นต้น

[84] ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขายและการบริหารกิจการ เช่น เงินเดือนลูกจ้างพนักงาน ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าระวาง ค่าขนส่ง ค่าเช่า ค่าซ่อมแซม ค่ารับรอง ค่านายหน้า ค่าส่งเสริมการขาย เป็นต้น

[85] วิโรจน์ เลาหะพันธุ์, บัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 7, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2522), หน้า 142.

[86] เรื่องเดียวกัน, หน้า 121.

รายจ่ายตามลักษณะการประกอบการ	จำนวนเงิน (บาท)
ค่าซ่อมแซมและซ่อมบำรุงอากาศยาน	7,872,278,019
ค่าเช่าเครื่องบินและอะไหล่	218,838,293
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายและโฆษณา	1,952,068,751
รวม	**51,254,743,543**
รายจ่ายอื่น ๆ	**จำนวนเงิน (บาท)**
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	27,704,277,826
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศสุทธิ	894,693,377
ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด	5,873,592,962
รวม	**34,472,564,165**

ตารางที่ 5 ตัวอย่างรายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ[87]

อย่างไรก็ดี สำหรับนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้โดย มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 314) พ.ศ.2540 ให้ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยมีเงื่อนไขคือ

1) ในการขนส่งสินค้า จะต้องใช้เรือที่จดทะเบียนเป็นเรือไทยตามกฎหมายว่าด้วยเรือไทย

2) ต้องมีคนประจำเรือที่มีสัญชาติไทยในอัตราส่วนที่กำหนดไว้ตามกฎหมายว่าด้วยเรือไทย

ส่วนวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ใช้หลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 72) โดยกำหนดวิธีการคำนวณให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากรและกำหนดรายได้ที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล[88]

ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่า เพื่อจูงใจให้มีการนำเรือมาจดทะเบียนเป็นเรือไทยในประเทศไทยและใช้เรือไทยในการประกอบกิจการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศมากขึ้น และเพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนในกิจการพาณิชยนาวีของไทยเพิ่มขึ้น อันจะทำให้กิจการดังกล่าวมีความเข้มแข็งและสามารถแข่งขันกับกิจการเดินเรือต่างประเทศได้จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

[87] งบแสดงฐานะทางการเงินของ บริษัท การบินไทย จากัด (มหาชน) ประจำปี 2563 (ภาคผนวก ค)

[88] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 72) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับเงินได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ

3.2.2 ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย

ในกรณีของนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีไว้โดยเฉพาะในมาตรา 67 ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

"มาตรา 67 การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่

(1) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสอง กระทำกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(ข) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น"

จากบทบัญญัตินี้ หากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งไม่ว่าจะเป็นทางอากาศยานหรือเรือเดินทะเล กระทำการขนส่งผ่านประเทศอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย เงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการซึ่งต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นให้ใช้ยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายเป็นฐานภาษีในการคำนวณ โดยแยกเป็นกรณีดังต่อนี้

1) กรณีรับขนคนโดยสาร รายได้ที่เกิดจากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยเนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น ให้คำนวณภาษีในอัตราภาษีร้อยละ 3 ของรายได้เหล่านั้นก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

2) กรณีรับขนของ รายได้ที่เกิดจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยเนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น ให้คำนวณภาษีอัตราภาษีร้อยละ 3 ของรายได้เหล่านั้นก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายอย่างที่ปรากฏในมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นการจัดเก็บภาษีจากรายได้หรือเงินได้ที่ผู้ประกอบการได้รับจากการประกอบกิจการ โดยต้องนำรายได้เหล่านั้นไปคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้สำหรับกิจการประเภทต่าง ๆ และไม่สามารถนำรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายใด ๆ มาหักออกจากรายได้ก่อนจะคำนวณภาษี ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีในฐานกำไรสุทธิที่ผู้ประกอบการสามารถนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการและรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 มาหักออกจากรายได้ที่ได้รับมาก่อนจะนำไปคำนวณภาษี ดังจะเห็นได้จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 209/2531 ระหว่างแอร์โรว์โฟลว์ โซเวียต แอร์ไลน์ โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย

"...ผลต่างระหว่างที่โจทก์ตกลงขายกับราคาที่ตัวแทนขายไปจริง โจทก์ตกลงให้เป็นบำเหน็จตอบแทนแก่ตัวแทนผู้ขาย ดังนั้น ราคาตั๋วเครื่องบินที่ขายไปจริงจึงสูงกว่าราคาที่โจทก์กำหนดซึ่งก็ไม่แน่นอนว่าจะสูงกว่าเท่าไร เมื่อเป็นเช่นนี้การที่โจทก์นำราคาตั๋วเครื่องบินที่โจทก์กำหนดให้ขายไปคำนวณเสียภาษีเงินได้ จึงมิได้คิดจากราคาค่าโดยสารที่แท้จริง หากแต่เป็นราคาค่าโดยสารที่โจทก์

*กำหนด**หักด้วยบำเหน็จที่ตอบแทนให้แก่ตัวแทนขาย ซึ่งบำเหน็จตอบแทนนี้ถือเป็นรายจ่ายอย่างหนึ่ง** การเสียภาษีเงินได้ของโจทก์ในคดีดังกล่าว **จึงเป็นการเสียภาษีเงินได้จากฐานรายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายก่อน ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67** อีกด้วย...”*

เหตุผลที่กฎหมายแยกการจัดเก็บภาษีกิจการขนส่งระหว่างประเทศออกเป็นมาตราเฉพาะเนื่องจากเป็นกรณีซึ่งไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวในประเทศไทยได้โดยง่าย จึงมีกฎหมายกำหนดให้กิจการดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ แต่ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

ในการนี้ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งเรื่องฐานภาษีสำหรับการให้บริการรับขนคนโดยสารหรือสินค้าระหว่างประเทศ สำหรับเป็นแนวปฏิบัติในการเก็บภาษีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย โดยแยกเป็น

1) กรณีการให้บริการรับขนคนโดยสาร กำหนดฐานภาษีที่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 โดยให้คำนวณจากมูลค่าของค่าโดยสารที่ได้รับหรือพึงได้รับ สำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในตั๋วโดยสาร รวมถึงค่าธรรมเนียมและผลประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากคนโดยสาร อันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนคนโดยสาร ไม่ว่าสายการบินนั้นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมด หรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้[89]

2) กรณีการให้บริการรับขนสินค้า กำหนดฐานภาษีที่ต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 โดยให้คำนวณจากมูลค่าของค่าระวางที่ได้รับหรือพึงได้รับ สำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในแอร์เวย์บิลในกรณีรับขนสินค้าโดยอากาศยาน หรือสำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในบิลออฟเลดิงในกรณีรับขนสินค้าโดยเรือเดินทะเล รวมถึงค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากผู้รับบริการอันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนสินค้า ไม่ว่าสายการบินนั้นหรือสายการเดินเรือนั้นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมด หรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้[90]

คำสั่งข้างต้นเป็นการขยายความให้กับรายได้ที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีของมาตรา 67 แต่ตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 67 นั้น รายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำมาคำนวณภาษีในฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายจำกัดเฉพาะรายได้จากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งการขนส่งระหว่างประเทศในความหมายของสรรพากรไทยคือการขนส่งใด ๆ ก็ตาม ไม่ว่าจะเป็นสินค้า ไปรษณียภัณฑ์ หรือคนโดยสารจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งโดยเรือหรืออากาศยานเพื่อเรียกเก็บบำเหน็จทางการค้าเป็นปกติตอบแทนการขนส่งนั้น[91] ส่วนเงินได้จากกิจการที่ได้กระทำการขนส่งภายในประเทศหรือเงินได้อื่นที่มิใช่จากการขนส่งจะต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง[92] ฉะนั้น ต้องพิจารณาว่ารายได้ใดบ้างที่จะถูกจัดเก็บภาษีตามมาตรา 67 โดยแยกพิจารณาจากแหล่งที่มาของเงินได้และลักษณะของรายได้โดยตรงของกิจการ

---

[89] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.55/2538 ข้อ 1

[90] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.55/2538 ข้อ 2

[91] โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในบทที่ 2 หัวข้อ 2.2.3

[92] มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ...

3.2.2.1 แหล่งที่มาของเงินได้

ในการพิจารณาเงินได้ที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 67 จะพิจารณาตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ออกมาเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติ ดังนี้

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.49/2537 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน และสำหรับกิจการให้บริการเป็นตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน

ข้อ 1 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานบริษัทสายการบินต่างประเทศจะต้องนำค่าระวางค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกนอกประเทศไทยมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง

(1) รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง

(2) รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้าที่ตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานออกให้ผู้รับบริการ (เฮ้าส์แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทยในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ไม่ว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าค่าระวางที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.53/2538 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการให้บริการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศโดยอากาศยานและสำหรับกิจการให้บริการเป็นตัวแทนขายตั๋วโดยสาร

ข้อ 1 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการให้บริการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศโดยอากาศยานบริษัทสายการบินต่างประเทศจะต้องนำค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนคนโดยสารซึ่งเรียกเก็บจากคนโดยสาร ทั้งในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยตรงและ

ในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างประเทศขายตั๋วโดยสารให้คนโดยสารโดยผ่านตัวแทน โดยไม่คำนึงว่า รายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคาค่าโดยสารที่ระบุในตั๋วโดยสาร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.54/2537 เป็นเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้บริการขนส่งสินค้าโดยเรือเดินทะเล

ข้อ 1 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งประกอบกิจการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล บริษัทสายการเดินเรือต่างประเทศจะต้องนำค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกนอกประเทศไทยมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง

(1) รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย ในกรณีที่บริษัทสายการเดินเรือต่างประเทศรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง

(2) รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ที่บริษัทสายการเดินเรือต่างประเทศออกให้ผู้ประกอบกิจการให้บริการรับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย ในกรณีที่บริษัทสายการเดินเรือต่างประเทศรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านผู้ประกอบกิจการให้บริการรับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล

จากคำสั่งของกรมสรรพากรข้างต้นจะเห็นได้ว่าแหล่งของเงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีกรณีนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะสอดคล้องกับหลักแหล่งเงินได้ซึ่งแยกเป็นกรณีได้ดังนี้

<u>กรณีรับขนคนโดยสาร</u> ใช้สถานที่เก็บเงินเป็นหลักในการเก็บภาษี หากมีการเรียกเก็บเงินค่าโดยสารในประเทศไทยเมื่อใด ก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อนั้นแม้ว่าการเดินทางจะไม่เกิดขึ้นในประเทศไทยก็ตาม เช่น ซื้อตั๋วโดยสารเพื่อเดินทางจากประเทศสิงคโปร์ไปยังประเทศจีนจากสายการบินสิงคโปร์ที่ตั้งสาขาอยู่ในประเทศไทย เช่นนี้สายการบินสิงคโปร์จะต้องนำเงินค่าโดยสารที่ได้รับมาเสียภาษีให้ประเทศไทย

<u>กรณีการรับขนสินค้า</u> จะใช้หลักสถานที่ขนของออกเป็นหลักในการเก็บภาษี หากมีการขนส่งสินค้าออกนอกประเทศไทยเมื่อใด ก็ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยเมื่อนั้นโดยไม่คำนึงว่าค่าระวางจะเรียกเก็บจากที่ใดก็ตาม ตัวอย่างเช่น บริษัทการบิน British Airline รับขนสินค้าจากบริษัทไทยไปยังบริษัท A ที่อยู่ในกรุงลอนดอน ประเทศอังกฤษ บริษัทไทยจึงให้บริษัทการบิน British Airline ไปเรียกเก็บเงินค่าระวางในการขนส่งและค่าธรรมเนียมปลายทางกล่าวคือเก็บจากบริษัท A ในลอนดอน เช่นนี้ เงินค่าระวางและค่าธรรมเนียม

แม้ว่าบริษัทการบิน British Airline จะไม่ได้รับในประเทศไทยก็ตาม แต่บริษัทการบิน British Airline ก็ต้องนำมาเป็นรายได้ซึ่งเกิดขึ้นในประเทศไทยและต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราร้อยละ 3 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

3.2.2.2 รายได้จากกิจการขนส่งโดยตรง

การประกอบธุรกิจใดธุรกิจหนึ่งย่อมมีรายได้จากหลายแหล่ง อาจเป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของกิจการ หรืออาจเป็นรายได้อื่นที่ได้จากการประกอบกิจการก็เป็นได้ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศมาตรา 67 จะจัดเก็บเฉพาะรายได้จากการขนส่งโดยตรง กล่าวคือรายได้อันเกิดจากการกระทำการขนส่งผู้โดยสารหรือขนส่งสินค้าจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง

จากคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.49/2537 ป.53/2538 และ ป.54/2537 ข้างต้นสามารถแยกรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ดังนี้

1) การให้บริการรับขนคนโดยสาร ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนคนโดยสารซึ่งก็คือรายได้จากการขายตั๋วให้ผู้โดยสาร ทั้งในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างชาติขายตั๋วโดยสารให้กับผู้โดยสารโดยตรงและในกรณีที่บริษัทสายการบินต่างชาติขายตั๋วโดยสารผ่านตัวแทน ทั้งนี้จะไม่คำนึงว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าราคาค่าโดยสารที่ระบุในตั๋วโดยสาร

2) การให้บริการรับขนสินค้า

(1) กรณีบริษัทสายการบินต่างชาติรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย

(2) กรณีบริษัทสายการเดินเรือต่างชาติรับขนของให้ผู้รับบริการโดยตรง ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย

(3) กรณีบริษัทสายการบินต่างชาติรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวางตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้าที่ตัวแทนรับขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยานออกให้ผู้รับบริการ (เฮ้าส์แอร์เวย์บิล) ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย ไม่ว่ารายได้ดังกล่าวจะมากกว่าหรือน้อยกว่าค่าระวางที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (แอร์เวย์บิล)

(4) กรณีบริษัทสายการเดินเรือต่างชาติรับขนของให้ผู้รับบริการโดยผ่านผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ได้แก่ รายได้ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการรับขนของออกนอกประเทศไทยตามมูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด ตามที่ระบุในใบตราส่งสินค้า (บิลออฟเลดิง) ที่บริษัทสายการเดินเรือต่างชาติออกให้ผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล ไม่ว่าจะเรียกเก็บในหรือนอกประเทศไทย

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาว่ารายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศรายได้ใดเป็นการขนส่งโดยตรงนั้น นอกจากพิจารณาความหมายตรงตัวตามบทบัญญัติมาตรา 67 และคำสั่งของกรมสรรพากรแล้ว อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ก็ได้มีข้อกำหนดเรื่องเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้ในข้อ 8 เช่นกันซึ่งกำหนดแนวทางของเงินได้ที่เกิดจากการขนส่งโดยตรงไว้ว่า

1) เงินได้ที่เกิดจากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรง

ต้องเป็นเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการรับขนส่งระหว่างประเทศ ค่าตอบแทนนั้นไม่ว่าจะมีชื่อใดก็ตามแต่ เช่น ค่าตอบแทนอาจเรียกว่า “ค่าโดยสาร” หากเป็นการรับขนคนโดยสาร หรือหากเป็นการรับขนส่งสิ่งของ ค่าตอบแทนนั้นจะเรียกว่า “ค่าระวาง” ชื่อของค่าตอบแทนนั้นไม่เป็นสาระสำคัญเพราะหากเป็นเงินได้ หรือค่าธรรมเนียม หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนจากการรับขน ถือเป็นเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามความหมายของบทบัญญัติ ข้อ 8 แห่งอนุสัญญาฯ ทั้งสิ้น[93]

2) เงินได้จากการให้ใช้หรือให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยและสิงคโปร์ ได้บัญญัติให้เงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงนั้นรวมถึงค่าตอบแทนในการใช้ การเก็บรักษา หรือให้เช่าตู้สินค้ารวมทั้งอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งตู้สินค้าด้วย ตัวอย่างเช่น ผู้รับขนส่งระหว่างประเทศจะต้องเรียกเก็บค่าระวางในการรับขนสินค้าซึ่งเงินที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้ที่เกิดจากการขนส่งโดยตรง แต่ในการขนส่งสินค้าไม่ว่าจะโดยเรือเดินทะเลหรือโดยอากาศยานจะต้องบรรจุสินค้าลงในตู้สินค้าซึ่งการเคลื่อนย้ายตู้สินค้าไปยังท่าเทียบเรือหรือลานจอดเครื่องบิน ตลอดจนนำขึ้นไปวางบนเรือหรือเครื่องบินจำเป็นต้องใช้อุปกรณ์ช่วย เช่น เครนยกของ รถยก รถพ่วง เมื่อผู้ประกอบการสายการบินหรือสายการเดินเรือได้รับเงินค่าตอบแทนสำหรับการบริการส่วนนี้ให้กับลูกค้าจะถือเป็นเงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศเช่นกัน[94]

เงินได้ในส่วนนี้แม้จะไม่มีบัญญัติในอนุสัญญาบางฉบับ แต่เมื่อพิจารณาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.55/2538 พบว่ามีแนวทางตีความให้เงินได้จากการให้ใช้ หรือให้เช่า หรือให้บริการอุปกรณ์เป็นเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าสายการบินหรือสายการเดินเรือจะต้องระบุค่าเช่าหรือค่าบริการดังกล่าวรวมไว้ในแอร์เวย์บิลกรณีขนส่งทางอากาศยาน หรือระบุในบิลออฟเลดิงกรณีขนส่งทางเรือเดินทะเล

3) เงินได้ที่เป็นค่าเช่าเรือหรืออากาศยานในการขนส่งระหว่างประเทศ

สำหรับเงินได้ในกรณีนี้จะถือเป็นเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงเมื่อมีบัญญัติในอนุสัญญาฯ และต้องเป็นการเช่ายานพาหนะดังกล่าวเพื่อใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศเท่านั้น แต่หากอนุสัญญาฯ ฉบับใดมิได้บัญญัติเงินได้ส่วนนี้ไว้ก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากกิจการขนส่ง ทั้งนี้ เพราะการเสียภาษีตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากรต้องเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(8) แต่เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) จึงไม่อาจนำมาเสียภาษีตามมาตรา 67 ได้

รายได้ที่ได้กล่าวข้างต้นนั้นถือเป็นรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงอันจะต้องนำไปคำนวณเป็นฐานภาษีจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย ฉะนั้น รายได้อื่นจากการประกอบกิจการที่นอกเหนือจากรายได้เหล่านี้ถือว่ามิใช่รายได้จากการขนส่งโดยแท้ เช่น ดอกเบี้ยเงินฝากจากการนำเงินค่าโดยสารหรือค่าระวางที่สายการบินต่างชาติได้รับจากการขนส่งระหว่างประเทศไปฝากธนาคาร หรือรายได้จากการขายสินค้าในห้องรับรองของสนามบิน หรือกำไรที่ได้จากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จะมิใช่รายได้ประเภทการขนส่งระหว่างประเทศ จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามหลักทั่วไป[95]

---

[93] ธณภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 461.

[94] เรื่องเดียวกัน, หน้า 462.

[95] มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

รายได้จากกิจการขนส่งโดยตรง	รายได้อื่น ๆ เนื่องจากกิจการขนส่ง
ค่าโดยสาร	ดอกเบี้ยเงินฝาก
ค่าระวางสินค้า	รายได้จากการขายสินค้า อาหาร เครื่องดื่ม
ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการขนส่ง	กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน
รายได้จากการให้ใช้หรือให้เช่าตู้สินค้า	ค่าจำหน่ายเรือหรือเครื่องบิน
รายได้จากการบริการขนส่ง เช่น ค่าเครนยกตู้สินค้าไปวางบนเรือหรือเครื่องบิน	ค่าให้เช่าพื้นที่โฆษณา
ค่าให้เช่าเรือหรือเครื่องบิน (ที่ผู้เช่านำไปใช้ขนส่งระหว่างประเทศ)	ค่าให้เช่าเรือหรือเครื่องบิน (ที่ผู้เช่านำไปใช้ในกิจการอื่น หรือใช้ในการขนส่งในประเทศ)

ตารางที่ 6 ตัวอย่างรายได้โดยตรงและรายได้อื่น ๆ ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ดี นิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ อาจไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินที่ได้รับจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศหากนิติบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ หรือมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เช่น สายการบินยูไนเต็ดแอร์ไลน์ เป็นสายการบินของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เช่นนี้เมื่อสายการบินมาเปิดสาขาในประเทศไทย เงินค่าโดยสารและค่าระวางจากการรับขนส่งของจะได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษี กล่าวคือสายการบินยูไนเต็ดแอร์ไลน์ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่เฉพาะเงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศให้กับประเทศไทย แต่หากสายการบินยูไนเต็ดแอร์ไลน์มีเงินได้จากการประกอบกิจการอื่นที่มิได้มาจากการขนส่ง เช่น รายได้จากการขายสินค้าที่ระลึกที่สาขาในประเทศไทย จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ส่วนกรณีที่นิติบุคคลต่างชาติไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น สายการบินอียิปต์แอร์ เป็นสายการบินของประเทศสาธารณรัฐอาหรับอียิปต์ซึ่งเป็นประเทศที่ยังไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เมื่อกระทำการขนส่งจากประเทศไทยแล้วมีรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 67 ให้แก่ประเทศไทย

สำหรับกรณีบริษัทสายการเดินเรือต่างชาติจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้แม้ว่าสายการเดินเรือนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ตาม แต่จะได้รับการลดอัตราภาษีลงครึ่งหนึ่งจากอัตราปกติที่จัดเก็บ กล่าวคือจะเสียภาษีจากรายได้ของค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียมอื่นใดก่อนหักรายจ่าย ในอัตราเพียงร้อยละ 1.5 เท่านั้น

3.3 อัตราภาษี

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการต่าง ๆ จะมาจากยอดกำไรสุทธิที่กิจการคำนวณได้ภายใน 1 รอบระยะเวลาบัญชี คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งปัจจุบันประเทศไทยใช้อัตราร้อยละ 20[96] และเนื่องจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างชาติมีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานภาษีที่ต่างกัน ส่งผลให้อัตราภาษีแตกต่างกัน

นิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการซึ่งเป็นฐานทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉะนั้น อัตราภาษีที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีคืออัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ[97]

แต่หากกิจการขนส่งระหว่างประเทศนั้นมีผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลต่างชาติ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แต่เฉพาะค่าโดยสารที่ได้รับและค่ารับขนสินค้าเท่านั้น หากมีรายได้อย่างอื่นที่มิใช่ค่าโดยสารและค่ารับขนของ รายได้อื่นนั้นจะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 20 ไม่สามารถเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย เช่น สายการบิน A เป็นสายการบินที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอียิปต์ ประกอบกิจการการบินระหว่างประเทศโดยเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย ค่าโดยสารและค่าระวางในการขนส่งสินค้าที่บริษัท A ได้รับ จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ต่อมา หากบริษัท A นำเงินค่าโดยสารและค่าระวางนี้ไปฝากธนาคาร ดอกเบี้ยที่ได้รับจากเงินฝากดังกล่าวซึ่งคือค่าโดยสารและค่าระวาง จะต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 กล่าวคือเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ มิใช่อัตราร้อยละ 3 จากรายได้ก่อนหักรายจ่ายเนื่องจากดอกเบี้ยเป็นรายได้อื่นที่มิใช่ค่าโดยสารและค่าระวางจากการรับขน[98]

จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ระหว่างนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างชาตินั้นมีความแตกต่างกัน และอัตราภาษีของนิติบุคคลต่างชาตินั้นก็ยังมีการแบ่งแยกอัตราภาษีจากประเภทของรายได้อีกด้วย จึงสรุปอัตราภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศได้ดังตารางนี้

ผู้ประกอบการ	ประเภทของรายได้	อัตราภาษี	เงื่อนไข
นิติบุคคลไทย	รับขนคนโดยสาร รับขนของ รายได้อื่น ๆ ของกิจการ	ร้อยละ 20	กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี
นิติบุคคลต่างชาติ	รับขนคนโดยสาร	ร้อยละ 3	รายได้จากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่**เรียกเก็บในประเทศไทย** ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสาร

[96] อัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 42) พ.ศ.2559

[97] ใช้บังคับสำหรับรอบระยะบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2559 (ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 42 พ.ศ.2559)

[98] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 581.

ผู้ประกอบการ	ประเภทของรายได้	อัตราภาษี	เงื่อนไข
	รับขนของ	ร้อยละ 3	รายได้จากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่**เรียกเก็บ**ไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ **เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทย**
	รายได้อื่น ๆ ของกิจการ	ร้อยละ 20	กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

ตารางที่ 7 อัตราภาษีและเงื่อนไขในการคำนวณภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

นอกจากอัตราภาษีตามตารางข้างต้นแล้ว กรณีที่นิติบุคคลไม่สามารถทำบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ หรือไม่จัดทำบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายเกี่ยวกับค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดอันต้องเสียภาษี ก็อาจต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งเป็นอำนาจในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน โดยขออนุมัติจากกรมสรรพากร[99]

3.4 วิธีการคำนวณภาษี

สืบเนื่องจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศมีความต่างกันทั้งเรื่องฐานภาษี รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณ และอัตราภาษี ดังนั้น วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ของนิติบุคคลทั้งสองประเภทจึงมีความแตกต่างกัน

3.4.1 นิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

การคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีของนิติบุคคลไทยจะใช้ฐานกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี หากกิจการมีกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีจึงจะนำมาคูณด้วยอัตราภาษีซึ่งในปัจจุบันใช้อัตราร้อยละ 20 ได้เงินเป็นจำนวนเท่าใดก็ให้จ่ายภาษีเท่านั้น แต่หากในรอบระยะเวลาบัญชีกิจการไม่มีกำไรจะเท่ากับว่ากิจการมีผลขาดทุนสุทธิ เช่นนี้จะไม่ต้องเสียภาษี

---

[99] มาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร

ตัวอย่าง[100] บริษัทสายการบิน TH Airline เป็นบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย ประกอบกิจการขนสินค้าและคนโดยสารทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ มีรายได้และรายจ่ายดังนี้

<u>รายได้บริษัทฯ</u> (รวมจำนวน 48,800,000 บาท)

1. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารในประเทศ	20,000,000 บาท
2. รายได้จากการรับขนของในประเทศ	5,000,000 บาท
3. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในไทย	2,000,000 บาท
4. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในต่างประเทศ	7,000,000 บาท
5. ค่าระวางจากการรับขนของจากต่างประเทศเข้ามาในไทย	5,000,000 บาท
6. ค่าระวางจากการรับขนของจากประเทศไทยไปต่างประเทศ	7,000,000 บาท
7. ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการขนส่ง	300,000 บาท
8. รายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง	500,000 บาท
9. รายได้จากการขายสินค้า อาหาร และเครื่องดื่ม	2,000,000 บาท

<u>รายจ่ายบริษัทฯ</u> (รวมจำนวน 38,300,000 บาท)

1. ค่าน้ำมันเครื่องบิน	12,000,000 บาท
2. ค่าเงินเดือนและผลตอบแทนพนักงาน	20,000,000 บาท
3. ค่าส่งเสริมการขายและค่าโฆษณา	1,000,000 บาท
4. ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	300,000 บาท
5. ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง	5,000,000 บาท

บริษัทสายการบิน TH Airline จะต้องนำรายได้ทั้งหมดที่ได้รับจากกิจการหรือเนื่องมาจากกิจการจำนวน 48,800,000 บาท ไปหักกับรายจ่ายตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี จำนวน 38,300,000 บาท จะได้กำไรสุทธิเป็นจำนวน 10,500,000 บาท แล้วนำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 20 ฉะนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทฯ ต้องเสียจากฐานกำไรสุทธิจะเท่ากับ 2,100,000 บาท

3.4.2 นิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

จากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรมาตรา 67 จัดเก็บภาษีเฉพาะเงินได้จากกิจการขนส่งโดยตรง จึงต้องแยกวิธีการคำนวณตามประเภทของเงินได้ กล่าวคือ เงินได้จากการประกอบกิจการขนส่งโดยตรงจะต้อง

[100] เทียบเคียงจากหนังสือภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562 โดย สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรัตน์ เจียรนัย, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562)

นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียมหรือประโยชน์อื่นใด ส่วนรายได้อื่นที่มิใช่จากการประกอบกิจการขนส่งจะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20

ตัวอย่าง[101] บริษัทสายการบิน SG Airline เป็นบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งและมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ เข้ามาประกอบกิจการรับขนสินค้าและคนโดยสารทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ มีรายได้ดังนี้

<u>รายได้บริษัทฯ</u> (รวมจำนวน 48,800,000 บาท)

1. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารในประเทศ	20,000,000 บาท
2. รายได้จากการรับขนของในประเทศ	5,000,000 บาท
3. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในไทย	2,000,000 บาท
4. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในต่างประเทศ	7,000,000 บาท
5. ค่าระวางจากการรับขนของจากต่างประเทศเข้ามาในไทย	5,000,000 บาท
6. ค่าระวางจากการรับขนของจากประเทศไทยไปต่างประเทศ	7,000,000 บาท
7. ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ	300,000 บาท
8. รายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง	500,000 บาท
9. รายได้จากการขายสินค้า อาหาร และเครื่องดื่ม	2,000,000 บาท

จากรายได้ที่บริษัทสายการบิน SG Airline ได้รับ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ดังนี้

รายได้ที่บริษัทฯ ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย (มาตรา 67) ได้แก่

1. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในประเทศ	2,000,000 บาท
2. ค่าระวางจากการรับขนของจากประเทศไทยไปต่างประเทศ	7,000,000 บาท
3. ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ	300,000 บาท
4. รายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง	500,000 บาท

รวมรายได้ที่ต้องเสียภาษีจากฐานนี้ 9,800,000 บาท

ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียจากฐานนี้ 9,800,000 x 3% จะเท่ากับ 294,000 บาท

---

[101] เทียบเคียงจากหนังสือภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562 โดย สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรัตน์ เจียรนัย , (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562)

ส่วนรายได้ที่บริษัทฯ ต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิ (มาตรา 66 วรรคสอง ประกอบมาตรา 65) ได้แก่

1. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารในประเทศ 20,000,000 บาท

2. รายได้จากการรับขนของในประเทศ 5,000,000 บาท

3. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในต่างประเทศ 7,000,000 บาท

4. ค่าระวางจากการรับขนของจากต่างประเทศเข้ามาในไทย 5,000,000 บาท

5. รายได้จากการขายสินค้า อาหาร และเครื่องดื่ม 2,000,000 บาท

รวมรายได้ที่ต้องเสียภาษีจากฐานนี้ 39,000,000 บาท

ดังนั้น บริษัทฯ จะต้องนำเงินได้นี้ไปหักกับรายจ่ายตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ได้กำไรสุทธิจำนวนเท่าไหร่ ให้นำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 20

3.5 วิธีการชำระภาษี

การชำระภาษีของนิติบุคคลที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิและนิติบุคคลที่เสียภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายย่อมมีวิธีการและรายละเอียดที่แตกต่างกัน

นิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะมีรูปแบบการเสียภาษีเช่นเดียวกับนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการอื่น ๆ กล่าวคือเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี 2 ครั้ง ดังนี้

ครั้งที่ 1 เป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามแบบ ภ.ง.ด. 51 ภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรก ของรอบระยะเวลาบัญชี[102] ในการเสียภาษีครั้งนี้นิติบุคคลจะต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี โดยต้องประมาณการว่าในรอบบัญชีปีปัจจุบันกิจการควรมีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเท่าไหร่ แล้วให้นำครึ่งหนึ่งของประมาณการนั้นมาเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด เช่น นิติบุคคลควรมีกำไรสุทธิ 100 ล้านบาท ก็ให้นำ 50 ล้านบาท มาคำนวณเสียภาษีร้อยละ 20 จะได้เงินภาษีเป็นจำนวน 10 ล้านบาท[103] ทั้งนี้ประมาณการกำไรสุทธิจะขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้มิฉะนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่ม เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร

ครั้งที่ 2 เป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษี ตามแบบ ภ.ง.ด. 50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี[104] การเสียภาษีในครั้งที่สองจะเสียจากกำไรสุทธิจริงที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ได้กำไรสุทธิเท่าไรก็นำไปคำนวณกับอัตราภาษี เมื่อได้จำนวนภาษีที่ต้องชำระของรอบที่สองแล้วให้นำจำนวนภาษีที่เสียไปแล้วในรอบแรกมาหักออก

---

[102] มาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

[103] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 574.

[104] มาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร

คงเหลือเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษีของครั้งที่สอง[105] นอกจากนี้การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในรอบนี้ นิติบุคคลจะต้องยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และบัญชีรายรับรายจ่ายโดยต้องได้รับรองผลการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากรมาพร้อมกันด้วย[106]

สำหรับนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง ตามแบบ ภ.ง.ด.52 โดยไม่ต้องยื่นเสียภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแต่อย่างใด[107] ระยะเวลาในการยื่นคือภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้นิติบุคคลจะต้องทำบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายเกี่ยวกับค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดอันต้องเสียภาษีแทนบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเฉพาะกิจการขนส่งดังกล่าว และยื่นบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายนี้โดยที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากรตรวจรับรองแล้วมาพร้อมกับการยื่น ภ.ง.ด.52 ด้วย[108] จากดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ดังนี้

ผู้ประกอบการ	จำนวนรอบ	ระยะเวลาในการยื่นแบบฯ	แบบแสดงรายการ
นิติบุคคลไทย	ครั้งที่ 1 ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี	ภายใน 2 เดือนนับจากวันสุดท้าย ของ 6 เดือนแรกในรอบระยะเวลาบัญชี	ภ.ง.ด.51
	ครั้งที่ 2 สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้าย ของรอบระยะเวลาบัญชี	ภ.ง.ด.50
นิติบุคคล ต่างชาติ	สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้าย ของรอบระยะเวลาบัญชี	ภ.ง.ด.52

ตารางที่ 8 วิธีการชำระภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ดี ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นมา กรมสรรพากรได้มีประกาศให้นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.50 และ ภ.ง.ด.52 ในรูปแบบออนไลน์ได้ โดยผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากรภายใต้เงื่อนไขว่าต้องยื่นภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และกรณีที่เป็นนิติบุคคลไทยต้องมีบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับ รายจ่าย หรือกรณีที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติต้องมีบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่กรณี ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้จะต้องเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานใหญ่ของนิติบุคคลไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น[109]

---

[105] สุเมธ สิริคุณโชติ และคณะ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562, หน้า 266.

[106] มาตรา 69 ประกอบมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

[107] กรมสรรพากร, **ความรู้เรื่องภาษี: ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.rd.go.th/publish/839.0.html

[108] มาตรา 69 ประกอบมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

[109] ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 127) เรื่อง กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี

บทที่ 4

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของต่างประเทศ

ธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศเป็นกิจการที่มีอยู่เกือบทุกประเทศทั่วโลก แต่ละประเทศก็มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการนี้แตกต่างกันไป โดยทั่วไปจะแบ่งการจัดเก็บภาษีตามลักษณะของผู้ประกอบกิจการ กล่าวคือผู้ประกอบกิจการที่เป็นนิติบุคคลตามประเทศถิ่นที่อยู่และผู้ประกอบกิจการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ อย่างเช่น ประเทศไทย การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของผู้ประกอบกิจการที่เป็นนิติบุคคลไทยจะมีความแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบกิจการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ สำหรับบางประเทศก็อาจมีวิธีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่นที่แตกต่างกันไป ในบทนี้จึงกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศในสาธารณรัฐประชาชนจีนและสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อวิเคราะห์และเปรียบเทียบความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้กับประเทศไทย

4.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของสาธารณรัฐประชาชนจีน

สาธารณรัฐประชาชนจีน (ต่อไปจะใช้คำว่า “ประเทศจีน”) ตั้งอยู่ในเอเชียตะวันออก เป็นประเทศที่เรียกได้ว่าเป็นแหล่งอุตสาหกรรมใหญ่ของโลก มีการผลิตสินค้ามากมายในประเทศจีนซึ่งอุตสาหกรรมการผลิตนี้ไม่เพียงส่งขายแค่ภายในประเทศจีนเท่านั้น แต่ยังส่งออกไปยังประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก โดยสินค้าส่งออกที่สำคัญ ได้แก่ เครื่องจักรไฟฟ้า เฟอร์นิเจอร์และเครื่องนอน ผลิตภัณฑ์สิ่งทอ เสื้อผ้าสำเร็จรูป เช่นนี้ในการกระจายสินค้าไปยังภูมิภาคต่าง ๆ ทั่วโลก จำเป็นต้องพึ่งพากิจการขนส่งระหว่างประเทศเพื่ออำนวยความสะดวกในการขนส่งสินค้าไปยังประเทศผู้สั่งซื้อปลายทางซึ่งวิธีการขนส่งที่นิยมคือการขนส่งทางเรือเดินทะเลและการขนส่งทางอากาศยาน ความสำคัญของธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศในประเทศจีนนอกจากอุตสาหกรรมการผลิตที่ต้องใช้ในการกระจายสินค้าต่าง ๆ แล้ว ก็ยังมีความสำคัญต่ออุตสาหกรรมการท่องเที่ยวของประเทศจีนเช่นกัน ที่เห็นได้อย่างชัดเจนคือนักท่องเที่ยวชาวจีนเดินทางเข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไทยมากกว่านักท่องเที่ยวชาติอื่น ๆ และมีแนวโน้มว่าจะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ[110]

ในแง่ของระบบกฎหมาย แม้ว่าประเทศจีนจะมีการปกครองระบบคอมมิวนิสต์แต่ระบบกฎหมายที่ใช้เป็นระบบ Civil Law เช่นเดียวกับประเทศไทย[111] และมีการแบ่งประเภทการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ คล้ายคลึงกับประเทศไทย กล่าวคือการจัดเก็บภาษีของประเทศจีนแบ่งเป็น 3 หมวดหมู่ใหญ่ ๆ ได้แก่

ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการ (Goods and Services Taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษียานพาหนะ ภาษีศุลกากร เป็นต้น

ภาษีเงินได้ (Income Taxes) ประกอบไปด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะถูกจัดเก็บอยู่ในหมวดหมู่นี้ ภายใต้ Enterprise Income Tax Law

---

[110] กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ, **Fact Sheet สาธารณรัฐประชาชนจีน (People's Republic of China)** [ออนไลน์], แหล่งที่มา https://www.ditp.go.th/contents_attach/220366/220366.pdf

[111] Nongji Zhang, **People's Republic of China Legal Research** [Online], Available from https://guides.library.harvard.edu/ChineseLegalResearch

ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินและการพฤติกรรมการบริโภค (Property and Behavior Taxes) เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีอสังหาริมทรัพย์ ภาษีก่อสร้าง ภาษีทรัพยากร ภาษีสิ่งแวดล้อม เป็นต้น[112]

4.1.1 หลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภายใต้ Enterprise Income Tax Law

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศจีนจะอยู่ภายใต้ Enterprise Income Tax Law of People's Republic of China[113] ซึ่งประกาศใช้โดยกฤษฎีกา ฉบับที่ 63 เมื่อวันที่ 16 มีนาคม พ.ศ. 2550 โดยทั่วไปบริษัทมีฐานะเป็นนิติบุคคลและที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้ทั้งหมด (Total Income) หักด้วยเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี (Non-taxable Incomes) เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี รวมถึงค่าลดหย่อนและผลขาดทุนของปีก่อนหน้า[114] ซึ่งเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย สำหรับอัตราภาษีจัดเก็บในอัตราร้อยละ 25 จากกำไรสุทธิ[115] โดยเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นจะเป็นเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการทั้งในและนอกประเทศจีน (Worldwide Income)[116]

ในส่วนของนิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนหรือนิติบุคคลต่างชาติจะจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิเช่นเดียวกัน แต่แหล่งเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีและอัตราภาษีจะแตกต่างจากนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน กล่าวคือกรณีที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติและมีสถานประกอบการ (สาขา) อยู่ในประเทศจีนด้วยนั้น เงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจะได้แก่เงินที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศจีน และเงินที่ได้รับจากต่างประเทศอันเนื่องมาจากการประกอบการของสาขาในประเทศจีน โดยมีอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ 20 ซึ่งอัตรานี้ถือเป็นอัตราภาษีมาตรฐาน (Standard Rate) สำหรับนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศจีน ฉะนั้น กิจการบางประเภทรัฐบาลจีนก็อาจกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการแตกต่างจากกิจการทั่ว ๆ ไปได้[117]

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศจีนเริ่มมีความเข้มงวดในการจัดเก็บภาษีตั้งแต่ที่หน่วยงานบริหารภาษีแห่งประเทศจีน (The State Administration of Taxation : SAT) ประกาศใช้มาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ไม่มีแหล่งที่อยู่ในประเทศจีน (ค.ศ. 2014) ฉบับที่ 37[118] เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2557 ซึ่งก่อนหน้านี้แม้ว่าจะมีกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนและมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ควรจะชี้แจงรายได้และชำระภาษีสำหรับรายได้ที่ได้รับจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ตาม แต่กฎหมายดังกล่าวกลับ

---

[112] State Taxation Administration of the People's Republic of China, **Tax type** [Online], Available from http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101272/c5157954/content.html

[113] ต่อไปในบทนี้จะใช้คำว่า "Enterprise Income Tax Law" หรือ "EITL"

[114] Article 5 of the EITL

The taxable income of an enterprise in a tax year shall be the amount remaining from its gross income after deducting for non-taxable, tax-exempt, other deductible items and the prior years' carry-forward losses.

[115] Article 4 of the EITL

Enterprise income tax shall be levied at the rate of 25%.

[116] Article 3 of the EITL

Resident enterprises shall pay the enterprise income tax for income sourced within and outside of China.

[117] Guglielmo Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, Vol 15 (Amsterdam: IBFD Publications), p. 328

[118] the Notice on Provisional Measures on the Collection of Tax on Non-Resident Taxpayers Engaged in International Transportation Business [2014] No.37 ("The Measures No.37")

ไม่ได้ถูกบังคับใช้อย่างเข้มงวดนัก อีกทั้งไม่มีหลักเกณฑ์อย่างชัดเจนที่กำหนดเป็นการบังคับให้นิติบุคคลต่างชาติต้องชี้แจงหรือชำระภาษี ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศได้เท่าที่ควร ดังนั้นในปี พ.ศ. 2557 หน่วยงาน SAT จึงมีการประกาศใช้มาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 โดยมาตรการดังกล่าวกำหนดให้กิจการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางอากาศและทางทะเลที่มีรายได้จากการให้เช่าเหมาลำ ค่าระวาง บริการขนถ่ายสินค้าและการจัดเก็บสินค้าจะต้องเสียภาษีเงินได้ตาม Enterprise Income Tax Law เว้นแต่จะมีการลงนามทำสนธิสัญญากันไว้เป็นอย่างอื่น[119] เช่น สนธิสัญญายกเว้นการเก็บภาษีที่ประเทศจีนทำไว้กับประเทศฟิลิปปินส์จะยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานและเรือเดินทะเลไม่เกินร้อยละ 1.5 ของจำนวนภาษีทั้งหมด หรือสนธิสัญญาที่ประเทศจีนทำไว้กับประเทศไทย ยกเว้นภาษีให้ครึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีทั้งหมดที่ต้องจ่าย[120]

ฉะนั้น หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะอยู่ภายใต้ Enterprise Income Tax Law เช่นเดียวกับนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน โดยมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีแยกประเด็นในการพิจารณาออกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณ

4.1.2 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี

ภายใต้ Enterprise Income Tax Law ประกอบกับมาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 เป็นผลให้ผู้ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศจีน ได้แก่ นิติบุคคลที่ประกอบกิจการในลักษณะเป็นการขนส่งระหว่างประเทศ ทั้งนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนและนิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน (นิติบุคคลต่างชาติ) ก็จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นการขนส่งระหว่างประเทศ ตามบทบัญญัติ มาตรา 2 ของมาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 ระบุว่ากิจการขนส่งระหว่างประเทศ คือ กิจการที่กระทำการขนส่งคน สินค้า ไปรษณียภัณฑ์ หรือสิ่งอื่นใด โดยเข้าหรือออกจากประเทศจีนผ่านทางเรือหรือเครื่องบินที่ตนเองเป็นเจ้าของหรือได้เช่ามา รวมถึงกระทำการขนถ่ายสินค้าและจัดเก็บสินค้าด้วย[121] และหากกิจการนั้นได้ให้บริการเช่าเหมาเที่ยวและเช่าเหมาลำก็ถือเป็นลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศเช่นกัน

นอกจากนี้ สนธิสัญญาทางภาษีของจีนที่ได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ก็ได้ให้นิยามคำว่าขนส่งระหว่างประเทศไว้ว่า “การจราจรระหว่างประเทศ” (International Traffic) คือการขนส่งระหว่างประเทศทางเรือหรืออากาศยานโดยมีวิสาหกิจซึ่งบริหารกิจการ (Place of Effective Management) อยู่ในรัฐที่เป็นคู่สัญญา เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการขนส่งระหว่างจุดหมายภายในรัฐคู่สัญญานั้น ๆ[122] กล่าวคือการจราจรระหว่างประเทศหรือการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องเป็นการขนส่งไปมาระหว่างประเทศคู่สัญญา จากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง และแม้ว่าจะเป็นการขนส่งโดยวิสาหกิจที่ไม่ใช่ของประเทศนั้น ๆ แต่หากเป็นการขนส่ง

---

[119] Guglielmo Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, p. 331.

[120] Ibid., p. 343.

[121] WANG JING & CO., **New Tax Regulation over Foreign International Transportation Enterprises and its Impact on Maritime Transportation in China** [Online], 12 August 2014 Available from https://www.londonpandi.com/documents/chinese-tax-summary/

[122] Guglielmo Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, p. 330.

ภายในประเทศคู่สัญญา เช่น บริษัทสายการบินจีนทำการขนส่งโดยอากาศยานจากภาคเหนือไปยังภาคใต้ของประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศคู่สัญญา จะถือเป็นการขนส่งภายในประเทศ ไม่อยู่ในความหมายของการขนส่งระหว่างประเทศตามสนธิสัญญา

จากนิยามข้างต้นจึงสรุปลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายของประเทศจีนได้ว่า ต้องเป็นกิจการที่กระทำการขนส่งคน สินค้า ไปรษณียภัณฑ์ หรือสิ่งอื่นใด จากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งทางเรือหรืออากาศยาน ไม่ว่าการขนส่งนั้นจะเป็นการขนส่งเข้ามาในหรือออกจากประเทศจีนก็ถือเป็นลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งจะต้องเสียภาษีตามอัตราภาษีสำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามที่กฎหมายกำหนด

เมื่อนิติบุคคลประกอบกิจการที่เข้าลักษณะของการขนส่งระหว่างประเทศแล้ว ต่อมาในการพิจารณาว่ากิจการขนส่งระหว่างประเทศใดจะถือว่าเป็นนิติบุคคลมีถิ่นที่อยู่ในจีนหรือเป็นนิติบุคคลต่างชาติอันจะต้องเสียภาษีตามกฎหมายนี้ มาตรา 2 ของ Enterprise Income Tax Law[123] ได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้

<u>นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ</u> (Resident Enterprise) หมายถึง วิสาหกิจหรือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายในอาณาเขตประเทศจีนตามกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลของจีน นอกจากนี้หากเป็นวิสาหกิจที่จัดตั้งนอกประเทศจีนและได้จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ก็อาจอยู่ในความหมายของนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนได้ หากวิสาหกิจในต่างประเทศนั้นมีการควบคุมหรือมีการบริหารส่วนที่เป็นสาระสำคัญของกิจการโดยหน่วยงานที่อยู่ในประเทศจีน เช่น มีการประชุมผู้บริหารในประเทศจีน หรือมีการควบคุมกระบวนการขนส่งของกิจการในประเทศจีน เช่นนี้ถือว่าวิสาหกิจหรือบริษัทนั้นเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนด้วย

<u>นิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ</u> (Non-resident Enterprise) หมายถึง วิสาหกิจหรือบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลนอกประเทศจีนตามกฎหมายของต่างประเทศหรือกฎหมายคนต่างด้าว และมีหน่วยงานควบคุมหรือบริหารกิจการอยู่นอกประเทศจีน โดยอาจมีสำนักงาน (สาขา) อยู่ในประเทศจีนหรือไม่ก็ได้ ดังนั้น ส่วนใหญ่บริษัทขนส่งระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นสายการเดินเรือหรือสายการบินที่จดทะเบียนนอกประเทศจีนจะถือว่าเป็นผู้เสียภาษีที่ไม่มีแหล่งที่อยู่ในประเทศ[124] และหากมีการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศและได้รับเงินได้จากประเทศจีนอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการนั้น นิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือนิติบุคคลต่างชาติจะต้องเสียภาษีตามที่ Enterprise Income Tax Law กำหนด กล่าวคือจะต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อประกอบการบริการขนส่งคนหรือสินค้าระหว่างประเทศเข้ามาในประเทศจีน

---

[123] Article 2 of the EITL

Enterprises are classified as resident enterprises and non-resident enterprises.

A resident enterprise as referred to in this Law, refers to an enterprise which is established within the territory of China pursuant to Chinese laws or an enterprise established within the territory of another country or other tax region pursuant to that country or that region's laws whose actual management or control is located in China.

A non-resident enterprise as referred to in this Law, refers to an enterprise established within the territory of another country or other tax region pursuant to foreign laws, whose actual management or control is located outside of China but which has an establishment in China or even if it does not have an establishment in China, has income derived from China.

[124] Gard AS, **Q&A: Chinese income tax on foreign transportation companies** [Online], Available from https://www.gard.no/web/updates/content/20810934/qa-chinese-income-tax-on-foreign-transportation-companies-#

หรือส่งออกจากประเทศจีน ไม่ว่าจะใช้เครื่องบินหรือเรือที่ตนเองเป็นเจ้าของหรือได้เช่าเหมาลำมาเพื่อใช้ในการขนส่งก็ตาม และให้รวมถึงการขนถ่ายสินค้าและการจัดเก็บสินค้าด้วย

ดังนั้น ไม่ว่านิติบุคคลจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนหรือไม่ หากประกอบกิจการอันเป็นลักษณะของการขนส่งระหว่างประเทศและมีรายได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับในประเทศจีนก็ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ Enterprise Income Tax Law ด้วยกันทั้งสิ้น

4.1.3 ฐานภาษี

จากการประกาศใช้มาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 ที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ในมาตรา 7 ของประกาศดังกล่าวมีว่า *“ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดให้รายได้ที่กิจการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศต้องนำมาคำนวณภาษีคือรายได้จากยอดคงเหลือตามจริงหลังจากหักกับรายจ่ายตามสมควรที่เกี่ยวข้องกับรายได้”*[125] เป็นผลให้การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนหรือนิติบุคคลต่างชาติจะถูกจัดเก็บเช่นเดียวกับนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนภายใต้บทบัญญัติของ Enterprise Income Tax Law โดยบทบัญญัติมาตรา 5 แห่งกฎหมายนี้กำหนดฐานภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้ดังนี้

> *“รายได้ของกิจการที่ต้องนำมาคำนวณภาษีสำหรับปีภาษี คือยอดคงเหลือของรายได้เบื้องต้นหลังการหักส่วนที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี ส่วนที่ได้รับการยกเว้นภาษี รายการลดหย่อน และยอดขาดทุนที่ยกมาสำหรับปีก่อนหน้า”*[126]

บทบัญญัติข้างต้นกำหนดให้ใช้กำไรสุทธิเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ กล่าวคือต้องเสียภาษีจากรายได้ทั้งหมด (Total Income) หักด้วยรายได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี (Non-taxable Incomes) หรือก็คือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ และหักด้วยรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี ค่าลดหย่อน และหากมีผลขาดทุนของกิจการในปีก่อนก็สามารถนำผลขาดทุนนั้นมาหักออกจากรายได้ทั้งหมดได้อีก เช่นนี้จึงต้องพิจารณาถึงรายได้ที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีและรายจ่ายที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศจะสามารถนำมาหักจากรายได้เหล่านั้น

4.1.3.1 รายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

รายได้ที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศต้องนำมารวมคำนวณภาษี สำหรับกรณีนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนนั้น มาตรา 6 ของ Enterprise Income Tax Law ได้ให้นิยามรายได้ของกิจการ (Total Revenue) ไว้ว่า

> *“รายได้ของกิจการ หมายถึงรายได้จากหลากหลายแหล่งไม่ว่าจะเป็นตัวเงินหรือไม่ก็ตามและให้รวมถึง*

---

[125] Article 7 of The Measures No.37

In accordance with the provisions of the Corporate Income Tax Law , non-resident enterprises shall determine the taxable income after deducting the balance actually incurred and reasonable expenditures related to the income obtained in accordance with the provisions of the Enterprise Income Tax Law.

[126] Article 5 of the EITL

The taxable income of an enterprise in a tax year shall be the amount remaining from its gross income after deducting for non-taxable, tax-exempt, other deductible items and the prior years' carry-forward losses.

1) รายได้จากการขายสินค้า
2) รายได้จากการให้บริการ
3) ยอดรายการจากการโอนทรัพย์สิน
4) เงินปันผลจากบริษัทจำกัด บริษัทมหาชน และอื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกับผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น
5) รายได้จากดอกเบี้ย
6) รายได้จากการให้เช่า
7) รายได้จากค่าสิทธิ
8) รายได้จากการบริจาค และ
9) รายได้อื่น ๆ"[127]

จากบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการนิยามอย่างกว้างของรายได้จากการประกอบธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไป หากบริษัทประกอบธุรกิจใดก็ให้นำรายได้อันเนื่องมาจากธุรกิจนั้นมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษี ฉะนั้น รายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามความหมายของมาตรา 6 จะหมายถึง รายได้จากการให้บริการขนส่งผู้โดยสารหรือขนส่งสินค้าต่าง ๆ ระหว่างประเทศ อันได้แก่ค่าตั๋วโดยสารจากการขนส่งคน ค่าระวางสินค้าจากการขนส่งของ รวมไปถึงค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ได้รับจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ นอกจากนี้หากมีรายได้จากการขายสินค้า เช่น การขายอาหาร เครื่องดื่ม สินค้าที่ระลึกของสายการบินในประเทศจีน จะต้องนำรายได้นี้มารวมคำนวณภาษีเช่นกัน และรายได้ของกิจการนี้ยังหมายรวมถึงค่าเช่าต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ได้รับมา และหากบริษัทนำเงินค่าตั๋วโดยสารหรือค่าระวางสินค้าไปฝากธนาคาร ดอกเบี้ยที่ได้รับมาย่อมต้องนำมารวมคำนวณภาษีด้วย

อย่างไรก็ดี ในกรณีของนิติบุคคลต่างชาติ มาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 ได้ให้นิยามของรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้เป็นการเฉพาะซึ่งระบุให้รายได้ที่นิติบุคคลต้องเสียภาษี คือยอดคงเหลือของรายได้ทั้งหมดหลังหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้วหรือก็คือรายได้สุทธิ (กำไรสุทธิ) โดยจำนวนที่ต้องเสียภาษีคือการนำรายได้สุทธิไปคูณกับอัตราภาษีตามกฎหมาย

คำว่า "รายได้สุทธิ" ตามที่ได้ให้นิยามไว้ในวรรคสองของมาตรา 7 จะหมายถึง ยอดรวมของรายได้จากค่าโดยสารและค่าขนส่งที่กิจการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศได้รับจากการขนส่งคน สิ่งของ หรือไปรษณียภัณฑ์เข้าหรือออกจากประเทศจีน รายได้จากค่าโดยสารให้รวมรายได้จากค่าตั๋วโดยสาร ค่าบรรทุก

---

[127] Article 6 of the EITL

The total revenue of an enterprise refers to the revenues derived from various sources, whether in monetary terms or in-kind, which shall include:

1) Revenue from sales of goods;
2) Revenue from provision of labour services;
3) Gross proceeds from transfer of property;
4) Dividend income from private and listed enterprises and other distributions with respect to equity interests;
5) Interest income;
6) Rental income;
7) Royalty income;
8) Revenue from donations; and
9) Other income.

น้ำหนักเกินพิกัด ค่าอาหาร ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าบริการ ค่ารับรอง และอื่น ๆ ค่าขนส่งให้รวมถึงค่าขนส่งพื้นฐานและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ[128]

ดังนั้น รายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณภาษีมีดังต่อไปนี้

1) รายได้จากการขนส่งผู้โดยสาร อันได้แก่ รายได้จากค่าตั๋วโดยสาร ค่าบรรทุกน้ำหนักสัมภาระเกินพิกัดของผู้โดยสาร ค่าอาหารและเครื่องดื่ม ค่าเช่าเหมาลำ ค่าเบี้ยประกันภัยผู้โดยสาร ค่าบริการเพิ่มเติม ค่าห้องรับรอง และค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการบริการขนส่งผู้โดยสารระหว่างประเทศ

2) รายได้จากการขนส่งของ ได้แก่ รายได้จากค่าระวางขนส่ง ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งสินค้า สิ่งของ หรือไปรษณียภัณฑ์ รวมถึงค่าบริการเพิ่มเติมและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่ได้รับจากการขนส่งระหว่างประเทศ เช่น ค่าบริการในการช่วยขนถ่ายสินค้าจากท่าเทียบเรือไปบนเรือขนส่ง

ทั้งนี้ รายได้ตามที่ได้กล่าวข้างต้นจะถูกนำมารวมคำนวณภาษีเมื่อมีการขนส่งผู้โดยสารหรือสินค้าเข้ามาในประเทศจีนและขนส่งออกจากประเทศจีน

4.1.3.2 รายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการเป็นการจัดเก็บจากยอดคงเหลือ ของรายได้ที่หักรายจ่ายแล้ว รายจ่ายอันจะถือว่าเป็นรายจ่ายตาม Enterprise Income Tax Law ที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษี จะต้องพิจารณาตาม มาตรา 8 ซึ่งมีบทบัญญัติเรื่องรายจ่ายของกิจการดังนี้

> *“รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงอันเกี่ยวข้องกับการดำเนินการตามสมควร และให้รวมถึงต้นทุน ค่าใช้จ่าย ภาษี ผลขาดทุน และรายการอื่น ๆ รายจ่ายเหล่านี้สามารถนำมาลดหย่อนรายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีได้”*[129]

จากบทบัญญัติของมาตรานี้ รายจ่ายที่กิจการต่าง ๆ สามารถนำไปหักออกจากรายรับได้ คือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงอันเกี่ยวข้องกับการดำเนินการนั้น ๆ ตามสมควร ซึ่งสอดคล้องกับมาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 ที่กำหนดให้กิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและเกี่ยวข้องกับกิจการไปหักเป็นรายจ่ายได้ ฉะนั้น รายจ่ายของนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนหรือเป็นนิติบุคคลต่างชาติต่างก็มีความหมายในทำนองเดียวกัน ย่อมนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงและเกี่ยวข้องกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศไปหักเป็นรายจ่ายได้เหมือนกัน

รายจ่ายที่จะนำมาหักได้นั้นต้องมีความเกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการซึ่งสามารถพิจารณาได้จากวัตถุประสงค์ของกิจการ โดยหากมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการกระทำตามวัตถุประสงค์ของกิจการ อย่างเช่น กิจการขนส่งระหว่างประเทศ วัตถุประสงค์หลักคือการขนส่งผู้โดยสารหรือขนส่งสิ่งของจากประเทศ

---

[128] WANG JING & CO., **New Tax Regulation over Foreign International Transportation Enterprises and its Impact on Maritime Transportation in China** [Online], 12 August 2014 Available from https://www.londonpandi.com/documents/chinese-tax-summary/

[129] Article 8 of the EITL

Expenditure incurred in connection with operational activities on a reasonable and actual basis, including costs, expenses, taxes, losses and other items, may be deducted when computing taxable income.

หนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง เช่นนี้ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงของเครื่องบินหรือเรือเดินทะเลที่ใช้ในการขนส่งย่อมถือว่าเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงอันเกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการ

ดังนั้น รายจ่ายที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถนำไปหักกับรายรับได้ คือ ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง (ค่าน้ำมันเรือ ค่าน้ำมันเครื่องบิน) ค่าเงินเดือนของพนักงานหรือลูกเรือ ค่าเทียบท่า ค่าเสื่อมราคาของยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่งหรือเครื่องจักรต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่ง เช่น เครนยกตู้สินค้า เป็นต้น เหล่านี้เป็นรายจ่ายตามสมควรที่เกิดขึ้นจริงจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศทั้งสิ้น ซึ่งในทางปฏิบัติหน่วยงานทางภาษีของประเทศจีนจะเคร่งครัดกับรายจ่ายที่สามารถนำไปหักได้และผู้ประกอบการจะต้องมีเอกสารมารับรองว่าเป็นค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการขนส่งระหว่างประเทศ รวมทั้งมีการกำหนดเพดานสูงสุดที่สามารถหักได้ด้วย และหลังจากนำรายจ่ายที่สามารถหักได้ไปหักกับรายได้ทั้งหมดแล้ว หน่วยงานภาษีก็นำจำนวนดังกล่าวมาประเมินเงินได้ที่ต้องเสียภาษี[130]

ทั้งนี้ รายได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี (Non-taxable Incomes) ไม่ได้หมายความถึงรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการเพียงอย่างเดียว แต่ยังหมายรวมถึงเงินทุนจากรัฐบาล ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการของรัฐที่เรียกเก็บตามกฎหมาย และรายได้อื่น ๆ ตามที่สภาแห่งรัฐประกาศกำหนดให้เป็นรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีอีกด้วย[131] และจากบทบัญญัติ มาตรา 5 ของ Enterprise Income Tax Law ที่ว่า

> *“รายได้ของกิจการที่ต้องนำมาคำนวณภาษีสำหรับปีภาษี คือยอดคงเหลือของรายได้เบื้องต้นหลังการหักส่วนที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี ได้รับการยกเว้นภาษี รายการลดหย่อน และยอดขาดทุนที่ยกมาสำหรับปีก่อนหน้า”*

จะเห็นได้ว่าสิ่งที่ผู้ประกอบการสามารถนำมาหักออกจากรายได้ทั้งหมดของกิจการได้นั้นยังมีรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี ค่าลดหย่อน และหากมีผลขาดทุนของปีก่อนที่รัฐยังไม่ได้ชดเชยให้ก็สามารถนำผลขาดทุนนั้นมาหักออกจากรายได้ทั้งหมดได้อีก แต่สำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะไม่มีรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี และรายจ่ายที่จะนำมาหักได้นั้นไม่รวมถึงค่าลดหย่อนแต่สามารถหักได้ในรูปของค่าเสื่อมราคาแทน ซึ่งกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราพิเศษ กล่าวคือในอุตสาหกรรมอู่เรือหรือสายการบินสามารถหักค่าเสื่อมในอัตราเร่งร้อยละ 60 เช่น กิจการอื่นหักค่าเสื่อมของอุปกรณ์ได้ 10 ปี แต่หากเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะหักค่าเสื่อมสำหรับอุปกรณ์อย่างเดียวกันนี้เหลือเพียง 4 ปี ส่งผลให้ในแต่ละปีภาษีสามารถหักค่าเสื่อมราคาได้มากกว่ากิจการทั่วไปซึ่งเป็นหนึ่งในรายจ่ายที่กิจการสามารถนำมาหักก่อนคำนวณภาษี[132]

---

[130] WANG JING & CO., **New Tax Regulation over Foreign International Transportation Enterprises and its Impact on Maritime Transportation in China** [Online], 12 August 2014 Available from https://www.londonpandi.com/documents/chinese-tax-summary/

[131] Article 7 of the EITL

Non-taxable income shall include:

1) Governmental funding

2) Official receipts and administrative charges collected in accordance with relevant laws and included under a governmental budget system; and

3) Other non-taxable income as stipulated by the State Council.

[132] Guglielmo Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, P. 329.

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น รายจ่ายที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศสามารถนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษี มีดังต่อไปนี้

1) รายได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี (Non-taxable Incomes) ประกอบไปด้วยรายจ่ายตามสมควรที่เกิดขึ้นจริง เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงของเรือหรือเครื่องบิน ค่าเงินเดือนของพนักงานหรือลูกเรือ ค่าเทียบท่า ค่าซ่อมแซมเรือหรือเครื่องบิน เป็นต้น รวมไปถึงเงินทุนจากรัฐบาล ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการของรัฐที่เรียกเก็บตามกฎหมาย และรายได้อื่น ๆ ตามที่สภาแห่งรัฐประกาศกำหนดให้เป็นรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษี

2) ค่าลดหย่อนซึ่งหักในรูปของค่าเสื่อมราคาของยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่งหรือเครื่องจักรต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่ง

3) ผลขาดทุนของปีก่อนหน้าที่ยังไม่ได้รับการชดเชย

4.1.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ Enterprise Income Tax Law จะแบ่งออกเป็น 2 อัตราด้วยกัน ได้แก่ อัตราภาษีสำหรับนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน และอัตราภาษีสำหรับนิติบุคคลต่างชาติซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 4[133]

นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 25 จากกำไรสุทธิของกิจการซึ่งคำนวณได้จากรายได้ทั้งหมดที่ได้รับหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ โดยรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีนั้นจะเป็นเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการทั้งในและนอกประเทศจีนซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่

กรณีนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนหรือนิติบุคคลต่างชาติ มาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 ระบุให้ใช้อัตราภาษีที่ร้อยละ 20 หรือ 25 ตาม Enterprise Income Tax Law หมายความว่า กิจการขนส่งระหว่างประเทศจะเสียภาษีในอัตราเท่าใดจะขึ้นอยู่กับว่านิติบุคคลต่างชาติมีสำนักงานในประเทศจีนหรือไม่ กล่าวคือ กรณีที่ไม่มีสำนักงานในประเทศจีนแต่มีแหล่งรายได้จากภายในประเทศจีน ให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่ถือว่าเกิดในประเทศจีนในอัตราร้อยละ 20 แต่ถ้าเป็นกรณีที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศเป็นนิติบุคคลต่างชาติที่มีสำนักงานในประเทศจีน ต้องเสียภาษีสำหรับรายได้ที่มีแหล่งที่มาจากประเทศจีนอันเกี่ยวเนื่องกับสำนักงานที่ตั้งอยู่ในประเทศจีน หรือรายได้ที่มีแหล่งที่มาจากนอกประเทศจีนแต่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวเนื่องกับสำนักงานที่ตั้งอยู่ในประเทศจีนอย่างมีนัยยะสำคัญ (effectively) ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 25

ฉะนั้น นิติบุคคลต่างชาติที่มีสำนักงาน (สาขา) ในประเทศจีนและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 25 จากกำไรสุทธิ เช่นเดียวกับนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน แต่แหล่งเงินได้ที่นิติบุคคลต่างชาติซึ่งเข้ามาประกอบกิจการในประเทศจีน ต้องนำมาคำนวณภาษีจะแตกต่างจากนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน กล่าวคือ กรณีที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติและมีสถานประกอบการหรือสาขาอยู่ในประเทศจีนด้วย รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจะได้แก่เงินที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากการประกอบ

---

[133] Article 4 of the EITL

Enterprise income tax shall be levied at the rate of 25%.

Non-resident enterprises deriving income stipulated in the third paragraph of Article 3 hereof shall be levied tax at 20%.

กิจการของสาขาในประเทศจีน และเงินที่ได้รับจากต่างประเทศอันเนื่องมาจากการประกอบการของสาขาในประเทศจีนซึ่งเป็นลักษณะการจัดเก็บภาษีจากหลักแหล่งเงินได้

จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศระหว่างนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนและนิติบุคคลต่างชาตินั้นมีความแตกต่างกันเพียงแค่อัตราภาษี แต่เงื่อนไขในการหากำไรสุทธิที่จะนำมาคูณกับอัตราภาษีนั้นไม่ต่างกัน สรุปอัตราภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศได้ดังตารางนี้

ผู้ประกอบการ	ประเภทของรายได้	อัตราภาษี	เงื่อนไข
นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน	รับขนคนโดยสาร รับขนของ รายได้อื่น ๆ ของกิจการ	ร้อยละ 25	ฐานกำไรสุทธิ จากรายได้ทั้งหมดที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศจีน
นิติบุคคลต่างชาติที่มีสาขาในประเทศจีน	รับขนคนโดยสาร รับขนของ รายได้อื่น ๆ ของกิจการ	ร้อยละ 25	ฐานกำไรสุทธิ จากรายได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากประเทศจีน ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสาขาในประเทศจีน และ รายได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากนอกประเทศจีน แต่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวเนื่องกับสาขาในประเทศจีนอย่างมีนัยยะสำคัญ
นิติบุคคลต่างชาติไม่มีสาขาในประเทศจีนจีน	รับขนคนโดยสาร รับขนของ รายได้อื่น ๆ ของกิจการ	ร้อยละ 20	ฐานกำไรสุทธิ จากรายได้ที่เกิดขึ้นภายในประเทศจีนหรือได้รับจากประเทศจีน

ตารางที่ 9 อัตราภาษีและเงื่อนไขในการคำนวณภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

4.1.5 วิธีการคำนวณภาษี

การจัดเก็บภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศทั้งนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนและนิติบุคคลต่างชาตินั้นใช้ฐานกำไรสุทธิเช่นเดียวกัน แต่ในการคำนวณภาษีจะมีความแตกต่างกันในเรื่องแหล่งของเงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษี กล่าวคือ รายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำมาคำนวณภาษีจะนำเอาเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศจีนซึ่งต่างจากนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนที่ต้องนำรายได้จากการประกอบกิจการทั่วโลกมาคำนวณภาษี

4.1.5.1 วิธีการคำนวณภาษีของนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน

ในกรณีทั่วไปที่ผู้ประกอบการสามารถชี้แจงรายเงินได้และรายจ่ายที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง จำนวนภาษีที่ต้องจ่ายคือกำไรที่แท้จริง หรือก็คือกำไรสุทธิอันเป็นยอดคงเหลือของรายได้เบื้องต้นหลังการหักส่วนที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีหรือรายจ่ายทั้งสิ้น และนำมาคูณด้วยอัตราภาษีร้อยละ 25

ตัวอย่าง[134] บริษัทสายการบิน CN Airline เป็นบริษัทจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศจีน ประกอบกิจการรับขนสินค้าและคนโดยสารทั้งในประเทศและระหว่างประเทศโดยมีรายได้และรายจ่าย ดังนี้

<u>รายได้บริษัทฯ</u> (รวมเป็นเงิน 48,000,000 CNY)

1. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารในประเทศ	20,000,000 CNY
2. รายได้จากการรับขนของในประเทศ	5,000,000 CNY
3. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในจีน	2,000,000 CNY
4. รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในต่างประเทศ	7,000,000 CNY
5. รายได้จากการรับขนของระหว่างประเทศทั้งขนเข้ามาและออกจากจีน	12,000,000 CNY
6. รายได้จากการขายสินค้า อาหาร และเครื่องดื่ม	2,000,000 CNY

<u>รายจ่ายบริษัทฯ</u> (รวมเป็นเงิน 27,000,000 CNY)

1. ค่าน้ำมันเครื่องบิน	12,000,000 CNY
2. ค่าเงินเดือนและผลตอบแทนพนักงาน	10,000,000 CNY
3. ค่าซ่อมแซมเครื่องบิน	5,000,000 CNY

ดังนั้น บริษัทสายการบิน CN Airline จะต้องนำรายได้เบื้องต้นที่ได้รับจากกิจการ จำนวน 48,000,000 CNY ไปหักกับรายจ่ายตามสมควรที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 27,000,000 CNY จะได้ยอดคงเหลือเป็นจำนวน 21,000,000 CNY ซึ่งเป็นกำไรสุทธิที่นำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 25 ฉะนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทฯ ต้องเสียจะเท่ากับ 5,250,000 CNY

4.1.5.2 วิธีการคำนวณภาษีของนิติบุคคลต่างชาติ

กรณีนิติบุคคลต่างชาติที่มีสำนักงานอยู่ในประเทศจีน เงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นเงินที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศจีน หรือหากเป็นเงินที่ได้รับจากต่างประเทศก็จะต้องเป็นเงินอันเนื่องมาจากการประกอบการของสาขาในประเทศจีนเท่านั้น ฉะนั้น จากตัวอย่างข้างต้น ถ้าข้อเท็จจริงมีว่ารายได้ทั้งหมดที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับจากการประกอบกิจการของสาขาในประเทศจีน เช่นนี้ เฉพาะรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งระหว่างประเทศเท่านั้นที่จะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษี รายได้จากการรับขนผู้โดยสารในประเทศ (ข้อ 1.) และรายได้จากการรับขนของในประเทศ (ข้อ 2.) จึงไม่นำมารวมเป็นรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลต่างชาติ

ฉะนั้น จากตัวอย่างเดียวกัน นิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำรายได้เบื้องต้นที่ได้รับจากกิจการจำนวน 23,000,000 CNY ไปหักกับรายจ่ายตามสมควรที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 27,000,000 CNY จะไม่มียอด

---

[134] เทียบเคียงจากหนังสือภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562 โดย สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรัตน์ เจียรนัย, (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562)

คงเหลือเนื่องจากรายจ่ายมากกว่ารายได้ 5,000,000 CNY ซึ่งเป็นผลขาดทุนสุทธิของกิจการจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีภาษีนี้

อย่างไรก็ดี กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิซึ่งเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 25 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรการชั่วคราวในการจัดเก็บภาษีฯ ฉบับที่ 37 ได้กำหนดวิธีการคำนวณหากำไรสุทธิขึ้นเป็นกรณีพิเศษ โดยอ้างอิงถึงหนังสือเวียนของหน่วยงานภาษีแห่งชาติว่าด้วยมาตรการทางปกครองในการประเมินและเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ของกิจการที่ไม่มีแหล่งที่อยู่ในประเทศ ปี 2553 ฉบับที่ 19[135] ซึ่งหนังสือเวียนฉบับนี้ให้อำนาจหน่วยงานทางภาษีในการประเมินรายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ต่อไป

สำหรับวิธีการประเมินกำไรสุทธิที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจะปรากฏในมาตรา 4 ของหนังสือเวียนฉบับที่ 19 ซึ่งจะใช้กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติไม่สามารถทำการสอบบัญชีและชี้แจงภาษีได้อย่างถูกต้องเนื่องจากการบันทึกบัญชีที่ผิดพลาด ข้อมูลไม่ครบถ้วน หรือเหตุผลอื่นใด ให้หน่วยงานภาษีที่เกี่ยวข้องมีอำนาจในการตรวจสอบยอดเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีวิธีการประเมินแยกเป็น 3 วิธี ดังนี้

1) ประเมินรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจากยอดรายได้ทั้งหมด ใช้สำหรับนิติบุคคลต่างชาติที่คำนวณหรือชี้แจงรายรับได้ด้วยวิธีการที่เหมาะสม แต่ไม่สามารถคำนวณต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้

2) ประเมินรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจากต้นทุนและค่าใช้จ่าย ใช้สำหรับนิติบุคคลต่างชาติที่สามารถคำนวณต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้อย่างถูกต้อง แต่ไม่สามารถคำนวณรายได้ทั้งหมดได้

3) ประเมินรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจากรายจ่าย ใช้สำหรับนิติบุคคลต่างชาติที่สามารถคำนวณรายจ่ายได้ แต่ไม่สามารถคำนวณรายได้ ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายได้

เมื่อคำนวณได้จำนวนเท่าใด ถือเป็นกำไรสุทธิ (หรือขาดทุนสุทธิ) ของนิติบุคคลต่างชาติ และให้นำจำนวนดังกล่าวไปคูณกับอัตราภาษีตามกฎหมาย จะได้เป็นภาษีที่นิติบุคคลต่างชาติจะต้องเสียให้กับประเทศจีน[136]

4.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของสาธารณรัฐสิงคโปร์

สาธารณรัฐสิงคโปร์ (ต่อไปจะเรียกว่า “ประเทศสิงคโปร์”) เป็นประเทศเมืองท่าที่สำคัญประเทศหนึ่งสำหรับการขนส่งสินค้าทางทะเล เนื่องด้วยภูมิศาสตร์ของประเทศมีลักษณะเป็นเกาะจึงได้พัฒนาอุตสาหกรรมการขนส่งทางทะเลจนกลายมาเป็นประเทศที่มีบริการด้านขนส่งที่มีประสิทธิภาพและเป็นศูนย์กลางด้านการขนส่งทางทะเล ทั้งยังมีระบบภาษีที่ดึงดูดและเอื้อต่อธุรกิจขนส่งทางทะเล มีนโยบายที่ส่งเสริมการขนส่งในระยะยาวและต่อเนื่อง ประเทศสิงคโปร์เป็นตลาดคู่ค้าที่สำคัญของไทยแม้ว่าจะเป็นตลาดเล็กด้วยประชากร

---

[135] the Circular of the State Administration of taxation on Issuing the Administrative Measures for the Assessment and Collection of Income Tax against Non-resident Enterprises (Guo Shui Fa [2010] No.19)

[136] WANG JING & CO., **New Tax Regulation over Foreign International Transportation Enterprises and its Impact on Maritime Transportation in China** [Online], 12 August 2014 Available from https://www.londonpandi.com/documents/chinese-tax-summary/

เพียง 5.47 ล้านคนก็ตาม โดยสินค้าที่นำเข้าจากไทยเพื่อการบริโภคในประเทศโดยตรงส่วนใหญ่เป็นสินค้าอาหาร เช่น ข้าวหอมมะลิ ผักผลไม้สดและแปรรูป อาหารทะเล เป็นต้น

ในแง่ของระบบกฎหมาย ประเทศสิงคโปร์ใช้ระบบกฎหมาย Common Law ซึ่งแตกต่างกับระบบกฎหมายของประเทศไทย แต่ด้านระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศสิงคโปร์นั้นมีความคล้ายคลึงกับประเทศไทย กล่าวคือมีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการ (Goods and Services Taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ (Income Taxes) ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ภายใต้ Income Tax Act และมีการจัดเก็บภาษีเบ็ดเตล็ดจากทรัพย์สิน อสังหาริมทรัพย์ ยานพาหนะ เป็นต้น

นอกจากนี้ รอบระยะเวลาบัญชีของประเทศสิงคโปร์คือ 1 ปีปฏิทิน ซึ่งเริ่มนับเมื่อ 1 มกราคม และสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคมของทุก ๆ ปี และเงินได้ของปีภาษีปัจจุบันนี้ (Tax Year) จะต้องนำไปเสียภาษีในปีถัดไป (Assessment Year) เช่นเดียวกับประเทศไทย

4.2.1 หลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภายใต้ Income Tax Act

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์จะอยู่ภายใต้ Income Tax Act โดยกิจการทั่วไปจะมีรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายในประเทศสิงคโปร์ (ต่อไปจะใช้คำว่า “นิติบุคคลสิงคโปร์”) และนิติบุคคลที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์หรือนิติบุคคลต่างชาติด้วยหลักเกณฑ์อย่างเดียวกัน[137] กล่าวคือกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ของประเทศสิงคโปร์จะมิได้แบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดและสิทธิต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลสิงคโปร์และผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ ดังนั้น นิติบุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศสิงคโปร์หากรายได้นั้นเกิดในประเทศสิงคโปร์หรือได้รับเงินนั้นในประเทศสิงคโปร์ โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 17 ของยอดคงเหลือของรายได้ดังกล่าวหลังจากหักกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ค่าลดหย่อน และสิทธิประโยชน์ทางภาษีต่าง ๆ ที่กิจการได้รับซึ่งส่วนใหญ่แล้วนิติบุคคลที่ประกอบการในประเทศสิงคโปร์มักจะได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับนิติบุคคลที่เพิ่งเปิดใหม่ใน 3 ปีแรกเพราะเป็นช่วงที่อาจจะยังไม่มีกำไรจากการประกอบกิจการ ทั้งนี้ หากมีผลขาดทุนสะสมอยู่ก็สามารถนำมาหักกับรายได้ได้ด้วยหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนด นอกจากนี้ Income tax Act กำหนดว่าภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลได้จ่ายไว้ให้ถือเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) ทำให้ไม่มีการเรียกเก็บภาษีจากการนำส่งกำไรหรือเงินปันผลไปยังต่างประเทศ ผู้ถือหุ้นที่ได้รับเงินปันผลนั้นก็ไม่ต้องนำรายได้เงินปันผลไปเสียภาษีอีกครั้ง[138]

สำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศ หากเป็นนิติบุคคลสิงคโปร์จะจัดเก็บภาษีเงินได้ด้วยหลักเกณฑ์เดียวกันกับกิจการประเภทอื่น ๆ นั้นคือเก็บในอัตราร้อยละ 17 จากยอดคงเหลือของรายได้หลังจากหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว แต่สำหรับนิติบุคคลต่างชาติจะมีบทบัญญัติในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้ใน Income Tax Act เป็นการเฉพาะ เนื่องด้วยลักษณะของการเป็นกิจการระหว่างประเทศประกอบกับประเทศสิงโปร์เป็นเมืองท่าที่สำคัญจึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์เพิ่มเติมที่ช่วยรัฐในการจัดเก็บภาษี โดยมาตรา 27 เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขนส่งทางเรือทั้งกรณีที่ผู้ประกอบการให้บริการรับขนเองและในกรณีให้เช่าเหมาลำ ส่วนมาตรา 28 เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการขนส่งทางอากาศยาน

---

[137] Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard, 1989 Singapore Master Tax Guide, 8th edition, (Singapore: CCH Asia Limited), p. 377.

[138] กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, คู่มือโอกาสและทิศทางการค้าการลงทุนในสาธารณรัฐสิงคโปร์, (นนทบุรี: กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ, 2558), หน้า 64-65.

ซึ่งกำหนดวิธีการคำนวณกำไรของกิจการขนส่งระหว่างประเทศเพื่อให้ผู้ประกอบการนำไปหักกับรายจ่ายและส่วนลดหย่อนต่าง ๆ ก่อนจะนำไปคูณกับอัตราภาษีเพื่อเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศสิงคโปร์

ฉะนั้น หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศทั้งนิติบุคคลสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติอยู่ภายใต้ Income Tax Act เช่นเดียวกัน แต่ในเรื่องแหล่งของเงินได้ที่นิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณภาษีเงินได้จะมีความแตกต่างกับนิติบุคคลสิงคโปร์บางประการ จึงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี

4.2.2 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับรัฐบาลสิงคโปร์ภายใต้ Income Tax Act ได้แก่ นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศสิงคโปร์ โดยมาตรา 2 ของกฎหมายดังกล่าวได้ให้นิยามคำว่า “นิติบุคคล” ที่จะถูกจัดเก็บภาษีตาม Income Tax Act ไว้ว่า

“นิติบุคคล” หมายถึง บริษัทใดก็ตามที่จัดตั้งขึ้นหรือควบรวมกันขึ้นภายใต้กฎหมายใดก็ตามของประเทศสิงคโปร์ หรือกฎหมายของประเทศอื่น[139]

ประกอบกับนิยามของคำว่า “ถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์” ที่ว่า กรณีนิติบุคคลจะหมายถึงนิติบุคคลที่มีการควบคุมและบริหารธุรกิจนั้นในประเทศสิงคโปร์[140]

จากนิยามศัพท์ทั้งสองคำในมาตรา 2 เห็นได้ว่าประเทศสิงคโปร์นั้นแยกนิติบุคคลภายในประเทศกับนิติบุคคลต่างชาติจากการบริหารกิจการโดยไม่คำนึงว่านิติบุคคลนั้นจะจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นที่ใด ฉะนั้นสามารถแยกคำจำกัดความของนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติได้ดังนี้

<u>นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์</u> หรือนิติบุคคลสิงคโปร์ หมายถึง นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎมายสิงคโปร์ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายใดก็ตามที่เป็นผลให้มีความเป็นนิติบุคคลขึ้นในทางกฎหมาย รวมถึงกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศต่าง ๆ แต่มีการควบคุมและการบริหารจัดการในประเทศสิงคโปร์ (control and management of Business in Singapore) จะถือว่านิติบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ด้วย ทั้งนี้การควบคุมและบริหารจัดการ[141] ต้องไม่ใช่เพียงการดำเนินการรายวัน แต่จะพิจารณาจากการประชุมบริหารงานของกรรมการบริษัท หากมีการจัดประชุมกรรมการบริษัท หรือมีการตัดสินใจกันในเรื่องนโยบายของนิติบุคคลนั้นในประเทศสิงคโปร์ นิติบุคคลดังกล่าวถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์

<u>นิติบุคคลต่างชาติ</u> หมายถึง นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หรือนิติบุคคลที่มีการควบคุมและบริหารจัดการนอกประเทศสิงคโปร์ เช่น บริษัทต่างชาติมีสำนักงานสาขาในประเทศสิงคโปร์ดำเนินกิจการรายวันเป็นปกติ แต่การบริหารสาขาอยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทแม่ที่อยู่ในต่างประเทศ จึงไม่

---

[139] Section 2 of Income Tax Act

“company” means any company incorporated or registered under any law in force in Singapore or elsewhere;

[140] Section 2 of Income Tax Act

“resident in Singapore” —

(b) in relation to a company or body of persons, means a company or body of persons the control and management of whose business is exercised in Singapore;

[141] Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard, <u>1989 Singapore Master Tax Guide</u>, p. 29.

ถือว่าสาขาสิงคโปร์ของบริษัทนี้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ หากแต่เป็นสาขาต่างชาติ เป็นต้น เมื่อเป็นนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศ จะต้องใช้หลักเกณฑ์ในการคำนวณหารายได้เพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติของมาตรา 27 หรือมาตรา 28 แล้วแต่กรณี

4.2.3 ฐานภาษี

นิติบุคคลในสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติถูกกำหนดให้เสียภาษีต่อเมื่อมีการบริหารและดำเนินกิจการอยู่ในประเทศสิงคโปร์ ภายใต้ Income Tax Act จะกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน โดยไม่ได้เก็บจากรายรับเบื้องต้นที่กิจการได้รับมาแต่จะเก็บจากรายได้ที่คงเหลือหลังจากหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง[142] ซึ่งเป็นลักษณะของการเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการ เช่นนี้ ต้องพิจารณาถึงรายได้ที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีและรายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้กิจการขนส่งระหว่างประเทศนำมาหักจากรายได้เหล่านั้นได้

4.2.3.1 รายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติจะใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน แต่ในเรื่องของแหล่งรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณหากำไรสุทธินั้นมีความแตกต่างกัน โดยแยกพิจารณาดังนี้

1. กรณีผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลสิงคโปร์

รายได้ที่กิจการต้องนำมารวมคำนวณภาษีจะไม่ใช่รายได้ทั้งหมดที่นิติบุคคลได้รับจากทั่วทั้งโลก (Worldwide Income) แต่นำเอาเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในหรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์ทั้งหมดมาคำนวณเพื่อเสียภาษี รวมถึงเงินที่ได้รับหรือเกิดขึ้นในต่างประเทศแต่มีการนำเงินนั้นเข้ามาในสิงคโปร์ย่อมต้องนำมารวมคำนวณเช่นเดียวกัน[143] ซึ่งในมาตรา 10(1) ของ Income Tax Act ได้ระบุตัวอย่างรายได้ของกิจการไว้ว่า รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามกฎหมายนี้ รวมถึงรายได้ที่เกิดจาก

1) กำไรที่เกิดจากการทำธุรกิจ
2) รายได้จากการลงทุน เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ยเงินฝากประจำ และค่าเช่า
3) ค่าสิทธิ Premium และกำไรที่เกิดจากทรัพย์สิน[144]

---

[142] Singapore Company Incorporation, **Singapore Corporate Taxation** [Online], Available from https://www.singaporecompanyincorporation.sg/how-to/taxation/everything-you-need-to-know-about-taxation-in-singapore/

[143] Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard, 1989 Singapore Master Tax Guide, P. 34.

[144] Section 10(1) of the Income Tax Act

Income tax shall, subject to the provisions of this Act, be payable at the rate or rates specified hereinafter for each year of assessment upon the income of any person accruing in or derived from Singapore or received in Singapore from outside Singapore in respect of —

(a) gains or profits from any trade, business, profession or vocation, for whatever period of time such trade, business, profession or vocation may have been carried on or exercised;

(b) gains or profits from any employment;

(c) [Deleted by Act 29 of 65]

(d) dividends, interest or discounts;

(e) any pension, charge or annuity;

(f) rents, royalties, premiums and any other profits arising from property; and

(g) any gains or profits of an income nature not falling within any of the preceding paragraphs.

จากบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการนิยามอย่างกว้างของเงินได้จากการประกอบธุรกิจโดยทั่ว ๆ ไป รายได้ที่แต่ละกิจการจะต้องนำมาคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีก็ขึ้นอยู่กับการประกอบกิจการนั้น ๆ ดังนั้น รายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศตามความหมายของมาตรา 10 จะหมายถึง รายได้จากการให้บริการขนส่งผู้โดยสารหรือขนส่งสินค้าต่าง ๆ ระหว่างประเทศ อันได้แก่ค่าตั๋วโดยสารจากการขนส่งคน ค่าระวางสินค้าจากการขนส่งของ รวมไปถึงค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ได้รับจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยรายได้เหล่านี้ต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากการกระทำการในสิงคโปร์ หรือ นิติบุคคลได้รับรายได้เหล่านี้ในประเทศสิงคโปร์ รวมถึงกรณีได้รับเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งระหว่างประเทศที่มีการจ่ายเงินในต่างประเทศ เช่น ได้รับค่าบริการขนส่งที่เรียกเก็บจากผู้รับบริการปลายทางที่ประเทศจีน และบริษัทโอนเงินค่าบริการนั้นเข้ามาให้บริษัทที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ เงินได้ส่วนนี้จะถูกนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วย

นอกจากนี้หากนิติบุคคลมีรายได้จากการขายสินค้า อาหารและเครื่องดื่ม หรือสินค้าที่ระลึกของสายการบินในประเทศสิงคโปร์ก็จะต้องนำเงินส่วนนี้มารวมคำนวณภาษีเช่นกัน และรายได้ของกิจการนี้ยังหมายรวมถึงค่าเช่าต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ได้รับมา และหากนำเงินค่าตั๋วโดยสารหรือค่าระวางสินค้าไปฝากธนาคาร ดอกเบี้ยที่ได้รับมาย่อมต้องนำมารวมคำนวณภาษีด้วย

2. กรณีผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ

โดยทั่วไปจะนำเอาเฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในหรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์ทั้งหมดมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่หากมีเงินได้ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการดำเนินการบางส่วนที่อยู่ในสิงคโปร์ เงินได้ในส่วนนี้จะต้องนำมารวมคำนวณภาษีด้วย และเงินได้อีกส่วนที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการนอกสิงคโปร์ไม่ต้องนำมาเสียภาษี เว้นเสียแต่ว่านิติบุคคลได้รับเงินได้ส่วนนี้ในประเทศสิงคโปร์[145] ตัวอย่างเช่น ในโครงการหนึ่งแบ่งการดำเนินงานออกเป็นส่วน A ซึ่งอยู่ในสิงคโปร์ และส่วน B อยู่ที่ต่างประเทศ เมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้วบริษัทได้รับค่าตอบแทนจากการดำเนินงานของส่วน A โดยได้รับเป็นเงินในประเทศสิงคโปร์ จึงต้องนำเงินได้ส่วนนี้มาคำนวณภาษี สำหรับค่าตอบแทนจากการดำเนินงานของส่วน B ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเนื่องจากเป็นเงินที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการนอกสิงคโปร์ แต่หากค่าตอบแทนของส่วน B นั้นจ่ายที่ประเทศสิงคโปร์เช่นนี้เงินได้ดังกล่าวจะต้องนำมารวมคำนวณภาษีในประเทศสิงคโปร์ด้วย

เมื่อพิจารณาประกอบกับ Income Tax Act ที่ได้ระบุแหล่งรายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีไว้เป็นการเฉพาะในมาตรา 12 ดังนี้[146]

---

[145] Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard, 1989 Singapore Master Tax Guide, P. 34.

[146] Section 12 of the Income Tax Act

(1) Where a non-resident person carries on a trade or business of which only part of the operations is carried on in Singapore, the gains or profits of the trade or business shall be deemed to be derived from Singapore to the extent to which such gains or profits are not directly attributable to that part of the operations carried on outside Singapore.

(2) Where a non-resident person carries on —

(a) the business of shipowner or charterer; or

(b) the business of air transport,

and any ship or aircraft owned or chartered by him calls at a port, an aerodrome or an airport in Singapore, his full profits arising from the carriage of passengers, mail, livestock or goods shipped, or loaded into an aircraft, in Singapore shall be deemed to accrue in Singapore.

“(1) กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติประกอบธุรกิจที่มีบางส่วนของการดำเนินการอยู่ที่ประเทศสิงคโปร์ รายได้หรือกำไรที่ได้รับจากกิจการจะถือว่าเป็นกำไรที่ได้รับในประเทศสิงคโปร์เฉพาะเงินส่วนที่ไม่ได้เกิดจากการบริการนอกประเทศสิงคโปร์

(2) กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติดำเนินธุรกิจการขนส่งทางเรือและอากาศยานโดยที่

a. เป็นเจ้าของเรือหรือให้เช่าเหมาลำ
b. เป็นธุรกิจขนส่งทางอากาศ

กำไรทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการรับขนผู้โดยสาร ไปรษณียภัณฑ์ ปศุสัตว์ หรือสินค้าโดยเรือหรืออากาศยานที่ออกจากประเทศสิงคโปร์ ให้ถือว่ากำไรที่ได้รับเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์”

บทบัญญัติข้างต้นสามารถสรุปรายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณภาษีได้ดังนี้

1) รายได้จากการขนส่งผู้โดยสาร อันได้แก่ รายได้จากค่าตั๋วโดยสาร ค่าบรรทุกน้ำหนักสัมภาระเกินพิกัดของผู้โดยสารเที่ยวบินที่ออกจากประเทศสิงคโปร์ ค่าเบี้ยประกันภัยผู้โดยสาร ค่าบริการเพิ่มเติม และค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการบริการขนส่งผู้โดยสารออกจากประเทศสิงคโปร์

2) รายได้จากการขนส่งของ ได้แก่ รายได้จากค่าระวางขนส่งออกจากประเทศสิงคโปร์ ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งสินค้า ปศุสัตว์หรือสัตว์ที่มีชีวิต เช่น วัว หมู สัตว์เลี้ยง หรือไปรษณียภัณฑ์ รวมถึงค่าบริการเพิ่มเติมและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่ได้รับจากการขนส่งระหว่างประเทศ เช่น ค่าบริการในการช่วยขนถ่ายสินค้าจากท่าเทียบเรือไปบนเรือขนส่ง

รายได้ตามที่ได้กล่าวข้างต้นจะถือว่าเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์และจะถูกนำมารวมคำนวณภาษีเมื่อมีการขนส่งผู้โดยสารหรือสินค้าออกจากประเทศสิงคโปร์เท่านั้น ทั้งนี้ ในกรณีที่เป็นการขนถ่ายสินค้าจากเรือลำหนึ่งไปยังอีกลำหนึ่งแล้วออกจากสิงคโปร์ หรือผู้โดยสารที่เปลี่ยนเครื่องบินจากลำหนึ่งไปยังอีกลำหนึ่งแล้วออกจากสิงคโปร์ เช่นนี้เป็นลักษณะของการเข้ามาถ่ายลำคนหรือสินค้าในสิงคโปร์ ซึ่งไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 12(2) ไม่ถือว่าเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์อันจะต้องนำมาคำนวณภาษี[147]

อย่างไรก็ดี ด้วยลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศอาจทำให้เกิดกรณีที่ผู้ประกอบการไม่สามารถคำนวณหากำไรสุทธิจากการขนส่งระหว่างประเทศได้ Income Tax Act จึงบัญญัติวิธีการคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิขึ้นเป็นพิเศษในมาตรา 27 สำหรับผู้ประกอบการที่เป็นเจ้าของเรือหรือให้เช่าเหมาลำ และในมาตรา 28 สำหรับผู้ประกอบการขนส่งทางอากาศ โดยมีสาระสำคัญดังนี้

<u>บทบัญญัติมาตรา 28</u> เป็นกรณีของผู้ประกอบการขนส่งโดยอากาศยาน หรือบริษัทสายการบินต่างชาติ โดยการคำนวณหากำไรที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์จะใช้วิธีการตามบทบัญญัติของมาตรา 27 ซึ่งเป็นกรณีของสายการเดินเรือ กล่าวคือ การคำนวณหากำไรที่เกิดขึ้นกรณีที่เป็นสายการเดินเรือมีวิธีการ

---

[147] Section 12 of the Income Tax Act

(2A) Subsection (2) shall not apply to passengers, mail, livestock or goods which are brought to Singapore solely for transshipment, or for transfer from one aircraft to another or from an aircraft to a ship or from a ship to an aircraft.

คำนวณอย่างไร ให้การคำนวณกำไรของสายการบินต่างชาติเป็นไปตามวิธีการเดียวกัน[148] ดังนั้น ต้องพิจารณาวิธีการคำนวณในมาตรา 27

บทบัญญัติมาตรา 27 กำหนดว่ากรณีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการเจ้าของเรือ (สายการเดินเรือ) หรือให้เช่าเหมาลำ รายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีให้คำนวณจากบทบัญญัติมาตรานี้ ซึ่งอนุมาตรา 2 ได้มีวิธีการคำนวณกำไรจากกิจการที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ และวิธีการคำนวณหาค่าลดหย่อนที่สามารถนำมาหักลบกับกำไรดังกล่าว[149] เรียกวิธีการนี้ว่า “วิธีปันส่วนกำไร” (the ratio certificate method) โดยผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้คำนวณหาจำนวนกำไรสุทธิเพื่อให้ผู้ประกอบการนำไปเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนด

ในการหาสัดส่วนกำไรและค่าลดหย่อนของผู้สอบบัญชี มีวิธีการดังนี้[150]

1) การหากำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์

เท่ากับ อัตราส่วนของ $\frac{\text{กำไร (ขาดทุน) ทั่วโลกที่ได้รับการปรับปรุงบัญชีแล้ว}}{\text{รายได้จากการขนส่งทางเรือหรืออากาศยานทั่วโลก}}$

คูณด้วย รายได้จากการขนส่งทางเรือหรืออากาศยานที่ออกจากสิงคโปร์

โดยจำนวนกำไรหรือขาดทุนที่ได้จากการคำนวณตามวิธีการนี้จะเป็นจำนวนที่ได้รับการปรับปรุงเพื่อให้ผู้ประกอบการนำไปหักกับค่าลดหย่อนที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์[151]และนำไปคำนวณภาษีต่อไป

---

[148] Section 28 of the Income Tax Act

Where a non-resident person carries on the business of air transport or of transmission of messages by cable or by any form of wireless apparatus, he shall be assessable to tax as if he were a non-resident shipowner and section 27 shall apply, with the necessary modifications, to the computation of the gains or profits of the business.

[149] Section 27 of the Income Tax Act

(1) Where a non-resident person carries on the business of shipowner or charterer, the income on which tax is payable shall be ascertained as provided in this section.

(2) Where, for any period, the non-resident person produces a certificate complying with subsection (3)

(a) the profits accruing in Singapore from the business for that period shall be deemed to be a sum bearing the same ratio to the sums receivable in respect of the carriage of passengers, mail, livestock and goods shipped in Singapore as the total profits for that period bear to the total sum receivable by him in respect of the carriage of passengers, mail, livestock and goods, as shown by the certificate; and

(b) the depreciation allowable against such profits shall similarly be deemed to be a sum bearing the same ratio to the sums receivable in respect of the carriage of passengers, mail, livestock and goods shipped in Singapore as the total depreciation for that period bears to the total sum receivable by him in respect of the carriage of passengers, mail, livestock and goods, as shown by the certificate.

[150] Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard, 1989 Singapore Master Tax Guide, P. 394.

[151] สำหรับการคำนวณวิธีการนี้ ค่าลดหย่อน (capital allowance) ที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์จะหมายถึงรายจ่ายอันเกิดจากการลงทุน หรือก็คือค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในการประกอบกิจการ ซึ่งสามารถนำไปหักกับผลกำไรของกิจการที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ได้

2) การหาค่าลดหย่อนที่เกิดในสิงคโปร์

เท่ากับ อัตราส่วนของ ค่าลดหย่อนทั่วโลก / รายได้จากการขนส่งทางเรือหรืออากาศยานทั่วโลก

คูณด้วย รายได้จากการขนส่งทางเรือหรืออากาศยานที่ออกจากสิงคโปร์

โดยจำนวนค่าลดหย่อนที่ได้จากการคำนวณตามวิธีการนี้ ผู้ประกอบการสามารถนำไปหักออกจากกำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปรที่ได้จากวิธีการที่ 1) เพื่อนำไปคำนวณภาษีต่อไป

ทั้งนี้ ผู้ประกอบการสายการเดินเรือหรือให้เช่าเหมาลำจะใช้วิธีการคำนวณตามอนุมาตรา 2 ได้ต่อเมื่อมีใบสำคัญ (Certificate) ที่ครบตามเงื่อนไขในอนุมาตรา 3 ของมาตรา 27 มาแสดงต่อหน่วยงานประเมินภาษี กล่าวคือ ใบสำคัญนั้นจะต้องออกโดยหน่วยงานทางภาษีซึ่งส่วนใหญ่คือกรมสรรพากร ณ ประเทศถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคลต่างชาติ และหน่วยงานนั้นจะต้องเป็นผู้คำนวณและประเมินกำไรทั้งหมดที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับจากการขนส่งทางเรือหรือทางอากาศยาน โดยมีวิธีการคำนวณและวิธีการประเมินบนหลักการที่ไม่แตกต่างจากวิธีการที่ Income Tax Act ใช้สำหรับคำนวณและประเมินกำไรของนิติบุคคลสิงคโปร์ในการประกอบกิจการลักษณะเดียวกัน และในใบสำคัญนั้นต้องแสดงหรือระบุข้อมูลดังนี้

1) ยอดรวมของรายได้หรือเงินที่นิติบุคคลต่างชาติพึงได้รับจากการขนส่งผู้โดยสาร ไปรษณียภัณฑ์ ปศุสัตว์ และสินค้า
2) กำไร (หรือขาดทุน) ที่ได้รับการปรับปรุงบัญชีตามที่หน่วยงานทางภาษีนั้นได้คำนวณสำหรับภาษีเงินได้ โดยไม่หักค่าลดหย่อน
3) ค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด[152]

ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติที่สามารถนำใบสำคัญที่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นนี้แสดงต่อหน่วยงานภาษีได้ จะได้รับการประเมินภาษีตามสัดส่วนกำไรและค่าลดหย่อนที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์และนำผลต่างที่ได้ไปเสียภาษีตามอัตราภาษี

แต่ถ้าหากนิติบุคคลต่างชาติไม่สามารถแสดงใบสำคัญได้ไม่ว่าด้วยเหตุผลใดก็ตาม กำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ให้ถือว่าเป็นอัตราร้อยละ 5 ของยอดทั้งหมดที่ได้รับจากการขนส่งคน ไปรษณียภัณฑ์ ปศุสัตว์ และสินค้าออกจากประเทศสิงคโปร์[153] เรียกวิธีการคำนวณนี้ว่า “วิธีประมาณกำไร” (The Arbitrary Method) อย่างไรก็ดี นิติบุคคลต่างชาติที่ถูกประเมินภาษีตามหลักเกณฑ์นี้ด้วยเหตุผลที่ว่าใบสำคัญไม่สามารถออกทันช่วงเวลาที่มีการประเมินภาษี ให้นิติบุคคลมีสิทธินำใบสำคัญดังกล่าวมาเพื่อขอประเมินภาระภาษี

---

[152] Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard, 1989 Singapore Master Tax Guide, P. 394.

[153] Section 27(4) of the Income Tax Act

Where, for any period, a non-resident person does not, for any reason, produce a certificate complying with subsection (3), the profits accruing in Singapore shall be deemed to be a sum equal to 5% of the full sum receivable on account of the carriage of passengers, mail, livestock and goods shipped in Singapore.

สำหรับปีดังกล่าวตามหลักเกณฑ์อนุมาตรา 2 (วิธีปันส่วนกำไร) ได้ภายใน 2 ปีนับจากสิ้นปีระยะเวลาประเมินหรือสิ้นระยะเวลาใดตามที่ผู้สอบบัญชีเห็นสมควร[154]

4.2.3.2 รายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

รายจ่ายตามที่ Income Tax Act อนุญาตให้กิจการนำไปหักออกจากรายได้ (Deductions Allowed) จะกำหนดไว้ในมาตรา 14(1)

> *“เพื่อประโยชน์ในการคำนวนรายได้ของบุคคลใด สำหรับช่วงระยะใดจากแหล่งรายได้ที่ต้องนำมาคำนวนภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ให้มีค่าลดหย่อนสำหรับรายจ่าย และค่าใช้จ่ายทั้งหมด เฉพาะที่เกิดขึ้นกับบุคคลใดในช่วงเวลาใด ๆ สำหรับการได้มาซึ่งรายได้นั้น”*[155]

จากมาตราดังกล่าว หมายความว่า ค่าใช้จ่ายหรือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้เฉพาะที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องเสียภาษี ให้ถือเป็นค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการสามารถนำไปหักกับรายได้ที่ถือว่าเกิดขึ้นในสิงคโปร์ ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการกำหนดโดยทั่วไป ไม่จำกัดเฉพาะกิจการใดกิจการ หนึ่ง เช่นนี้ ค่าใช้จ่ายที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศจะนำมาหักได้ต้องตีความจากบทบัญญัติ

ดังนั้น รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งนำไปหักกับรายรับได้ คือ รายจ่ายที่เป็นต้นทุนในการประกอบกิจการ เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าน้ำมันเรือ ค่าน้ำมันเครื่องบิน ค่าเงินเดือนของพนักงานหรือลูกเรือ ค่าประกันภัยยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่ง ค่าเทียบท่า เป็นต้น

ทั้งนี้ ภายหลังจากหักค่าใช่จ่ายแล้วนิติบุคคลมีผลกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีต้องนำไปเสียภาษีในฐานกำไรสุทธิ แต่หากหักรายจ่ายแล้วไม่มีผลกำไร Income tax Act อนุญาตให้นิติบุคคลสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันไปสมทบกับผลขาดทุนของปีก่อนหน้าได้ (ผลขาดทุนสะสม) แต่ต้องไม่เกิน 100,000 SGD และผลขาดทุนที่เกิดขึ้นยังสามารถนำไปหักกลบกับกำไรในอนาคตโดยไม่มีวันหมดอายุหากเข้าเงื่อนไขที่กำหนด

4.2.4 อัตราภาษี

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศสิงคโปร์จะคิดจากรายได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ดำเนินงานและจะถูกชำระในปีถัดไป เช่น รายได้ที่เกิดขึ้นตั้งแต่เดือนมกราคมจนถึงเดือนธันวาคมของปีนี้ (1 ปีภาษี) จะต้องนำไปชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป และตั้งแต่ปี พ.ศ. 2553 เป็นต้นมา รัฐบาลสิงคโปร์ได้กำหนด

---

[154] Section 27(5) of the Income Tax Act

Where a non-resident person has been assessed under subsection (4) because a certificate had not been issued at the time of assessment, he shall be entitled, on the subsequent production of such a certificate to claim at any time within 2 years after the end of such year of assessment, or such further time as the Comptroller may consider reasonable in the circumstances, that his liability to tax for the year be determined on the basis provided by subsection (2).

[155] Section 14(1) of the Income Tax Act

For the purpose of ascertaining the income of any person for any period from any source chargeable with tax under this Act (referred to in this Part as the income), there shall be deducted all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of the income, including —

อัตราภาษีสำหรับนิติบุคคลให้เป็นอัตราแบบคงที่คือมีอัตราภาษีเดียว ไม่ว่านิติบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์หรือเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ และไม่ว่าจะประกอบกิจการใดก็ตามย่อมเสียภาษีในอัตราเดียวกันนี้[156]

อัตราภาษีที่ใช้ในปัจจุบันคืออัตราร้อยละ 17 ของรายได้สุทธิที่เกิดขึ้น[157] และสำหรับผู้ประกอบการที่เพิ่งประกอบกิจการโดยจัดตั้งนิติบุคคลใหม่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ใน 3 ปีแรก ดังนี้

1) นิติบุคคลที่มีรายได้ไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ (SGD) จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0
2) นิติบุคคลที่มีรายได้ตั้งแต่ 100,001 แต่ไม่เกิน 300,000 SDG จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 8.5
3) นิติบุคคลที่มีรายได้ตั้งแต่ 300,001 SDG ขึ้นไป จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 17

ฉะนั้น กิจการขนส่งระหว่างประเทศทั้งผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลสิงคโปร์และผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 17 เช่นเดียวกัน

4.2.5 วิธีการคำนวณภาษี

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสิงคโปร์และนิติบุคคลต่างชาติใช้หลักเกณฑ์อย่างเดียวกัน คือเก็บจากกำไรสุทธิหรือรายได้สุทธิที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์หลังหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แล้วในอัตราภาษีร้อยละ 17 แต่ในการหารายได้หรือกำไรสุทธิที่จะต้องนำไปคูณกับอัตราภาษีกรณีของนิติบุคคลต่างชาติจะมีวิธีการคำนวณกำไรดังกล่าวขึ้นเป็นพิเศษ ฉะนั้นวิธีการคำนวณภาษีของกิจการทั้งสองจึงมีความแตกต่างกันเพียงการได้มาซึ่งรายได้สุทธิ ดังนี้

4.2.5.1 กรณีนิติบุคคลสิงคโปร์

รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี จะนำเอาเฉพาะเงินได้จากกิจการขนส่งทั้งในประเทศและระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์หรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์ทั้งหมด มาคำนวณหายอดรายได้สุทธิ ส่วนเงินที่ได้รับหรือเกิดขึ้นในต่างประเทศจะนำเฉพาะเงินส่วนที่มีการโอนเข้ามาในสิงคโปร์เท่านั้นมารวมคำนวณภาษี สำหรับวิธีการคำนวณภาษี ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์เหล่านั้นมาหักลบกับค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายตามที่ Income Tax Act อนุญาตให้หักได้ ผลต่างที่ได้หลังจากหักลบแล้วจะเป็นรายได้สุทธิหรือกำไรสุทธิที่นิติบุคคลจะต้องนำไปเสียภาษีในอัตราร้อยละ 17 แต่หากคำนวณแล้วไม่มีกำไรคงเหลือ (ผลต่างเป็นลบ) เท่ากับว่ามีผลขาดทุนสุทธิ ฉะนั้น ในปีภาษีนี้นิติบุคคลไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และผลขาดทุนสามารถยกยอดไปหักกับกำไรสุทธิของกิจการในอนาคตได้

4.2.5.2 กรณีนิติบุคคลต่างชาติ

รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษี จะนำเอาเฉพาะเงินได้จากการขนส่งออกนอกประเทศสิงคโปร์เท่านั้น เช่น รายได้ค่าตั๋วโดยสารเที่ยวบินจากสิงคโปร์ไปยังประเทศจีน หรือค่าระวางในการขนส่งสินค้าจากสิงคโปร์มายังประเทศไทย เป็นต้น สำหรับวิธีการคำนวณภาษี ให้นำรายได้จากการขนส่งที่ถือว่าเป็น

---

[156] กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, คู่มือโอกาสและทิศทางการค้าการลงทุนในสาธารณรัฐสิงคโปร์, (นนทบุรี: กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ, 2558), หน้า 63.

[157] Section 43(1) of the Income Tax Act

There is to be levied and paid for each year of assessment upon the chargeable income of

(a) every company or body of persons, tax at the rate of 17% on every dollar of the chargeable income thereof;

รายได้หรือกำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์มาหักลบกับค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายตามที่ Income Tax Act อนุญาตให้หักได้เช่นเดียวกับกรณีของนิติบุคคลสิงคโปร์ แต่การจะหากำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ของนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ Income Tax Act ได้กำหนดวิธีการคำนวณพิเศษในมาตรา 27 ซึ่งมีด้วยกัน 2 วิธีการ คือวิธีปันส่วนกำไรและวิธีประมาณกำไรโดยจะใช้ในกรณีต่างกันดังนี้

1) กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติสามารถนำใบสำคัญมาแสดงต่อหน่วยงานภาษีได้[158] การคำนวณหากำไรสุทธิจะใช้ผลต่างของกำไรและค่าลดหย่อนในสิงคโปร์ที่ได้จากการคำนวณตาม “วิธีปันส่วนกำไร” ได้ผลต่างจำนวนเท่าใดให้นำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 17 จะได้เป็นจำนวนที่ผู้ประกอบการต่างชาติต้องเสียภาษีให้ประเทศสิงคโปร์

ตัวอย่างการคำนวณ[159] บริษัท CN Airline เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน แต่ได้เข้ามาประกอบธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศในประเทศสิงคโปร์ มีเงินได้จากการขนส่งทั่วโลกจำนวน 50,000,000 SGD และมีเงินได้จากการขนส่งผู้โดยสารเที่ยวบินจากสิงคโปร์ไปยังประเทศจีนจำนวน 8,000,000 SGD นอกจากนี้ยังมีใบสำคัญที่ออกโดยกรมสรรพากรจีนที่ครบตามเงื่อนไขในมาตรา 27(3) ซึ่งระบุผลกำไรที่ได้รับการปรับปรุงบัญชีแล้วเป็นจำนวน 2,500,000 SGD และระบุค่าลดหย่อนเป็นจำนวน 500,000 SGD

กำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ = (2,500,000 x 8,000,000) / 50,000,000

= 400,000 SGD

ค่าลดหย่อนที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ = (500,000 x 8,000,000) / 50,000,000

= 80,000 SGD

กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี = 400,000 - 80,000 = 320,000 SGD

ดังนั้น บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเงิน (320,000 x 17%) = 54,000 SGD

2) กรณีที่ไม่สามารถแสดงใบสำคัญต่อหน่วยงานภาษี ณ เวลาที่มีการประเมินภาษี กำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ให้ถือว่ามีจำนวนเท่ากับร้อยละ 5 ของยอดทั้งหมดที่ได้รับจากการขนส่งออกจากประเทศสิงคโปร์ ได้จำนวนเท่าใดให้นำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 17 จะได้เป็นจำนวนที่ผู้ประกอบการต่างชาติต้องเสียภาษีให้ประเทศสิงคโปร์

ตัวอย่างการคำนวณ จากตัวอย่างข้างต้น หากบริษัท CN ไม่มีใบสำคัญมาแสดง หรือใบสำคัญนั้นไม่ได้รับความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาษีประเทศสิงคโปร์

กำไรที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์ = 5% ของเงินได้จากการขนส่งออกจากสิงคโปร์

= 8,000,000 x 5% = 400,000 SGD

ดังนั้น บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเงิน (400,000 x 17%) = 68,000 SGD

---

[158] คำอธิบายและเงื่อนไขของใบสำคัญ (certificate) โปรดดูหัวข้อ 4.2.3.1

[159] คำอธิบายสูตรการคำนวณโดยละเอียด โปรดดูหัวข้อ 4.2.3.1

4.3 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศไทย สาธารณรัฐประชาชนจีน และสาธารณรัฐสิงคโปร์

เมื่อได้ศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศภายใต้ประมวลรัษฎากร ของประเทศไทย Enterprise Income Tax Law ของประเทศจีน และ Income Tax Act ของประเทศสิงคโปร์ ปรากฏว่าทั้งสามประเทศมีการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติตามหลักแหล่งเงินได้เช่นเดียวกัน แต่สิ่งที่มีความแตกต่างอย่างเห็นได้ชัดคือเรื่องของ “ฐานภาษี” กล่าวคือประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์มีการจัดเก็บภาษีที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันซึ่งจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิโดยไม่ได้แบ่งแยกระหว่างนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศกับนิติบุคคลต่างชาติ แตกต่างกับประเทศไทยที่จัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลไทยในฐานกำไรสุทธิ แต่กรณีที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติจะจัดเก็บจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย โดยรายละเอียดสรุปได้ตามตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 10 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ[160]

รายการ	ผู้เสียภาษี	หลักในการจัดเก็บภาษี	รายได้ที่นำมาคำนวณภาษี	ฐานภาษี	อัตราภาษี	วิธีการคำนวณ
ประเทศไทย	นิติบุคคลไทย (Resident)	หลักถิ่นที่อยู่	รายได้จากกิจการขนส่ง (ทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ) และรายได้เนื่องมาจากกิจการ ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากในประเทศและนอกประเทศไทย	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 20	รายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี **x อัตราภาษี 20%**
	นิติบุคคลต่างชาติ	หลักแหล่งเงินได้	รายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรง กรณีรับขนคน ต้องเป็นการเรียกเก็บเงินนั้นในประเทศไทย	รายได้ก่อนหักรายจ่าย	ร้อยละ 3	รายได้จากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสาร **x อัตราภาษี 3%**
		หลักแหล่งเงินได้	รายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรง กรณีรับขนของ ต้องเป็นการขนของออกจากไทย โดยจะเรียกเก็บเงินในประเทศหรือนอกประเทศไทยก็ได้	รายได้ก่อนหักรายจ่าย	ร้อยละ 3	รายได้จากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทย **x อัตราภาษี 3%**
		หลักแหล่งเงินได้	รายได้อื่น ๆ เนื่องมาจากการขนส่งระหว่างประเทศ	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 20	รายได้เนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี **x อัตราภาษี 20%**

[160] รวบรวมโดยผู้เขียน

รายการ	ผู้เสียภาษี	หลักในการจัดเก็บภาษี	รายได้ที่นำมาคำนวณภาษี	ฐานภาษี	อัตราภาษี	วิธีการคำนวณ
ประเทศจีน	นิติบุคคลจีน (Resident)	หลักถิ่นที่อยู่	รายได้จากกิจการขนส่ง (ทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ) และรายได้เนื่องมาจากกิจการ ที่เกิดขึ้นหรือได้รับในประเทศจีนและนอกประเทศจีน	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 25	เงินได้ทั้งหมด (Total Income) หักด้วยเงินได้ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี (Non-taxable Incomes) **x อัตราภาษี 25%**
	นิติบุคคลต่างชาติ (มีสาขาในจีน)	หลักแหล่งเงินได้	1. รายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศและรายได้เนื่องมาจากกิจการ ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากประเทศจีนซึ่งเกี่ยวเนื่องกับสาขาในประเทศจีน 2. รายได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับนอกประเทศจีนแต่มีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวเนื่องกับสาขาในประเทศจีนอย่างมีนัยยะสำคัญ	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 25	กรณีชี้แจงยอดรายได้และค่าใช้จ่ายได้ถูกต้องใช้วิธีการคำนวณตามปกติอย่างกรณีของนิติบุคคลจีน **x อัตราภาษี 25%**
						กรณีชี้แจงไม่ได้ หน่วยงานประเมินภาษีจะคำนวณหากำไรสุทธิตามวิธีการใน Guo Shui Fa No.19 ซึ่งจำนวนที่ได้ถือเป็นกำไรสุทธิ (หรือขาดทุนสุทธิ) **x อัตราภาษี 25%**
	นิติบุคคลต่างชาติ (ไม่มีสาขาในจีน)	หลักแหล่งเงินได้	รายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ และรายได้เนื่องมาจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในประเทศจีนหรือได้รับจากประเทศจีน	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 20	กรณีชี้แจงยอดรายได้และค่าใช้จ่ายได้ถูกต้องใช้วิธีการคำนวณตามปกติอย่างกรณีของนิติบุคคลจีน **x อัตราภาษี 20%**
						กรณีชี้แจงไม่ได้ หน่วยงานประเมินภาษีจะคำนวณหากำไรสุทธิตามวิธีการใน Guo Shui Fa No.19 ซึ่งจำนวนที่ได้ถือเป็นกำไรสุทธิ (หรือขาดทุนสุทธิ) **x อัตราภาษี 20%**

รายการ	ผู้เสียภาษี	หลักในการจัดเก็บภาษี	รายได้ที่นำมาคำนวณภาษี	ฐานภาษี	อัตราภาษี	วิธีการคำนวณ
ประเทศสิงคโปร์	นิติบุคคลสิงคโปร์ (Resident)	หลักแหล่งเงินได้	1. รายได้จากกิจการขนส่ง (ในประเทศและระหว่างประเทศ) และรายได้เนื่องมาจากกิจการ ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์ทั้งหมด 2. เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากต่างประเทศแต่มีการนำเงินนั้นเข้ามาในสิงคโปร์	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 17	รายได้ทั้งหมดที่ถือว่าเกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ หักด้วย รายจ่ายที่เกี่ยวข้อง **x อัตราภาษี 17%**
	นิติบุคคลต่างชาติ	หลักแหล่งเงินได้	1. รายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศ (เฉพาะการรับขนออกจากประเทศสิงคโปร์) ที่เกิดขึ้นหรือได้รับจากประเทศสิงคโปร์ทั้งหมด 2. รายได้ที่เกิดขึ้นโดยตรงเนื่องจากการดำเนินการบางส่วนที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ 3. รายได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการนอกสิงคโปร์บางส่วน แต่ได้รับเงินได้ส่วนนั้นในประเทศสิงคโปร์	กำไรสุทธิ	ร้อยละ 17	กรณีมีใบสำคัญที่ครบตามเงื่อนไขมาแสดงต่อหน่วยงานภาษี การคำนวณใช้วิธี “ปันส่วนกำไร” ซึ่งผลต่างที่ได้จากการคำนวณถือเป็นกำไรสุทธิ (หรือขาดทุนสุทธิ) **x อัตราภาษี 17%**
						กรณีไม่มีใบสำคัญมาแสดง หรือไม่ครบตามเงื่อนไข หรือใบสำคัญออกไม่ทันช่วงประเมิน การคำนวณใช้วิธี “ประมาณกำไร” ซึ่งจำนวนที่ได้ถือเป็นกำไรสุทธิ **x อัตราภาษี 17%**

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศเริ่มปรากฏหลังจากการแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) ซึ่งกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทยจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของกิจการ ด้วยเหตุผลที่ว่าหลักเกณฑ์เดิมที่ใช้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากธุรกิจนี้ได้เท่าที่ควร ประกอบกับลักษณะของกิจการระหว่างประเทศที่ยากแก่การคำนวณหากำไร หรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศที่ได้ทำการขนส่ง และเพื่อความสะดวกแก่รัฐจึงบัญญัติให้จัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติในรูปแบบนี้ ทว่าบทบัญญัติดังกล่าวอาจไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไป ทั้งการจัดเก็บรูปแบบนี้ยังแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลไทย ก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติและผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลไทยนำมาซึ่งความไม่เสมอภาคทางภาษีอากร และหลักเกณฑ์ที่ใช้จัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติเช่นนี้ก่อให้เกิดปัญหาการแบ่งแยกรายได้ของธุรกิจภายในนิติบุคคลเดียวกันอันนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษี ในบทนี้จะวิเคราะห์ให้เห็นถึงสภาพปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดจากการที่ประเทศไทยยังยึดวิธีการจัดเก็บภาษีแบบเดิมและวิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศที่อาจนำมาปรับใช้กับประเทศไทยเพื่อให้เกิดความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศมากที่สุด

5.1 ปัญหาความไม่เสมอภาคในภาระภาษีของผู้ประกอบการต่างชาติและผู้ประกอบการไทยในกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของไทยตามประมวลรัษฎากร จะจัดเก็บตามประเภทของผู้ประกอบการโดยแบ่งออกเป็น ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือนิติบุคคลไทย และผู้ประกอบการที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศหรือนิติบุคคลต่างชาติ ซึ่งผู้ประกอบการแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ กรณีที่เป็นนิติบุคคลไทยจะถูกจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการ ตามมาตรา 65 แต่กรณีที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติจะถูกจัดเก็บภาษีจากรายได้ของกิจการก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 เมื่อมีการจัดเก็บภาษีด้วยฐานภาษีที่แตกต่างกันย่อมทำให้การคำนวณภาษีแตกต่างกันไปด้วย เป็นผลให้ผู้ประกอบการทั้งสองประเภทมีภาระภาษีที่ไม่เท่ากันแม้ว่าจะประกอบกิจการรูปแบบเดียวกันก็ตาม ทั้งนี้ ขอบเขตของงานวิจัยจะศึกษาเฉพาะกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลและทางอากาศ จึงแยกประเด็นในการวิเคราะห์ปัญหาตามรูปแบบของการขนส่งระหว่างประเทศดังนี้

5.1.1 กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล

ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลไว้โดยเฉพาะ แต่จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.54/2537 กำหนดว่าการเสียภาษีเงินได้สำหรับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลให้

เป็นไปตามมาตรา 65 คือจัดเก็บจากกำไรสุทธิของกิจการ จึงสรุปได้ว่านิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิเช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการทั่วไป แต่ในกรณีของนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศประมวลรัษฎากรบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ไว้เป็นการเฉพาะในมาตรา 67 โดยจัดเก็บจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งโดยเรือเดินทะเลหรืออากาศยานจะอยู่ภายใต้บทบัญญัตินี้ทั้งสิ้น เป็นการแยกบทบัญญัติออกจากการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการอื่น นอกจากนี้ยังมี พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 314) พ.ศ. 2540 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกิจการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยมิได้ปรากฏว่ามีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้แก่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศแต่อย่างใด

ตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร บทบัญญัติของภาษีต้องมีลักษณะเป็นการทั่วไปมิใช่การเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมโดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิดหรือเชื้อชาติที่แตกต่างกัน ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันจะต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีเดียวกัน กล่าวคือ ผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลไทยหรือเป็นนิติบุคคลต่างประเทศ เมื่อมีการประกอบธุรกิจเดินเรือระหว่างประเทศเช่นเดียวกันก็ย่อมต้องได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ทั้งฐานที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีก็ควรเป็นประเภทเดียวกัน อัตราภาษีที่จัดเก็บก็ควรเป็นอัตราเดียวกัน แต่หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือทะเลที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีการกำหนดฐานภาษีที่แตกต่างกันระหว่างบริษัทเรือสัญชาติไทยกับบริษัทเรือสัญชาติอื่น และอัตราภาษีก็แตกต่างกันไปตามแต่ละฐานภาษี เห็นได้ว่าทั้งที่เป็นกิจการเดินเรือเช่นเดียวกัน เพียงแต่ผู้ประกอบการต่างสัญชาติก็ถูกเก็บภาษีด้วยหลักเกณฑ์ที่ต่างกัน และการที่ประเทศไทยตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้เฉพาะบริษัทเดินเรือที่เป็นสัญชาติไทยตามการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล เช่นนี้หากเป็นผู้ประกอบกิจการเรือสัญชาติอื่นที่เข้ามาประกอบการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทยก็ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลให้กับประเทศไทยอยู่ ยิ่งเป็นการย้ำให้เห็นถึงการแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีจากความแตกต่างเรื่องสัญชาติของผู้ประกอบการ การนี้จึงขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามทฤษฎีความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์

อย่างไรก็ดี หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากรนอกจากในทางทฤษฎีแล้ว ต้องพิจารณาความเป็นธรรมในทางปฏิบัติด้วย เพราะหากมีทฤษฎีที่ยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกฝ่ายแต่ในทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นอาจมีปัจจัยบางอย่างที่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีฝ่ายใดแบกรับภาระทางภาษีมากเกินควร ก็ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีฝ่ายนั้นเช่นกัน

เมื่อพิจารณาถึงเหตุผลในการตราพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวขึ้น พบว่ารัฐต้องการจูงใจให้มีการนำเรือมาจดทะเบียนเป็นเรือไทยในประเทศไทยและใช้เรือไทยในการประกอบกิจการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศมากขึ้น และเพื่อเพิ่มการลงทุนในกิจการพาณิชยนาวีของไทยอันจะทำให้กิจการดังกล่าวมีความเข้มแข็งและสามารถแข่งขันกับบริษัทเดินเรือต่างประเทศได้ ทั้งนี้ สาเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเรือไทยคือกิจการเดินเรือของประเทศไทยในสมัยนั้นยังไม่เติบโตเท่าที่ควรในตลาดการค้าระหว่างประเทศ กำไรที่ได้รับจากกิจการไม่สมดุลกับต้นทุนในการประกอบธุรกิจที่เสียไปซึ่งภาษีถือเป็นหนึ่งในต้นทุนของการประกอบกิจการ โดยก่อนที่จะมีการแก้ไขให้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 20 อย่างเช่นปัจจุบัน ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลไทยซึ่งประกอบการขนส่งทางเรือต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตรา

ร้อยละ 30 ส่งผลให้มีต้นทุนในการประกอบธุรกิจมากกว่านิติบุคคลที่ประกอบกิจการเดินเรือของต่างประเทศ อย่างประเทศเมืองท่าที่สำคัญ เช่น สิงคโปร์ ซึ่งไม่มีการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลที่ประกอบกิจการเดินเรือระหว่างประเทศ[161] เมื่อการจดทะเบียนเรือในประเทศอื่นให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดีกว่าของประเทศไทยก็ย่อมเป็นผลดีแก่ผู้ประกอบการมากกว่า ด้วยเหตุนี้อาจทำให้ผู้ประกอบการเรือของไทยนำเรือไปจดทะเบียนที่ประเทศอื่น

แม้ว่าหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลของประเทศไทยจะขัดกับหลักความเป็นธรรมในทางทฤษฎี แต่หากจะให้ประเทศไทยยกเลิกการยกเว้นจัดเก็บภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ จะส่งผลให้ผู้ประกอบการเรือไทยต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าเดิมซึ่งเห็นได้จากที่มาของการตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเรือที่มีสัญชาติไทย ทั้งยังไม่ส่งเสริมธุรกิจการเดินเรือของประเทศไทยอีกด้วย หรือหากจะให้ประเทศไทยตราพระราชกฤษฎีกาให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีเดียวกันแก่ผู้ประกอบการเรือต่างชาติด้วย เห็นจะเป็นการขัดกับวัตถุประสงค์ของรัฐในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ซึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากผู้ที่เข้ามาใช้ทรัพยากรของรัฐและได้รับประโยชน์กลับไป กล่าวคือ ผู้ประกอบการต่างชาติที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยและได้รับเงินได้จากการประกอบกิจการนั้น รัฐย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยทรัพยากรที่ถูกใช้ไปด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอยู่ในสถานการณ์แตกต่างกันซึ่งตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ การจัดเก็บภาษีที่ยุติธรรมจะต้องจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคน

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นในประเด็นนี้ว่า ประเทศไทยมีความจำเป็นต้องบังคับใช้พระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้ให้กับเรือที่มีสัญชาติไทยต่อไป แม้ว่าการนี้จะไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ที่การจัดเก็บภาษีต้องมิใช่การเลือกปฏิบัติโดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิดซึ่งเป็นความยุติธรรมในทางทฤษฎี แต่ก็เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ซึ่งเป็นหลักการที่มีความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุดเพราะจัดเก็บภาษีตามความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี และผู้เขียนมีความเห็นว่า ในการเปลี่ยนแปลงเพื่อความเป็นธรรมต้องอยู่บนฐานที่ว่าหากเปลี่ยนแล้วต้องไม่เสียเปรียบทางการค้ามากกว่าเดิม เพราะหากมีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ อันเป็นผลให้ธุรกิจเสียเปรียบทางการค้า กิจการนั้นก็อาจทำกำไรได้น้อยกว่าเก่า รัฐก็ไม่อาจเก็บภาษีจากกิจการนั้นได้เท่าเดิมที่เป็นอยู่หรืออาจเก็บได้น้อยลง ฉะนั้น การเปลี่ยนแปลงเพื่อความเป็นธรรมหากส่งผลในทางที่ดีขึ้นให้กับทุกฝ่ายก็เป็นเรื่องที่ควรกระทำ ในทางกลับกันการเปลี่ยนแปลงที่เป็นผลให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบมากกว่าที่เป็นอยู่ก็ไม่ควรกระทำ

5.1.2 กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน

เช่นเดียวกันกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเลที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานไว้เป็นการเฉพาะ แต่จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.49/2537 และ ป.53/2538 กำหนดว่าการเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกรณีประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานในการให้บริการขนส่งสินค้าและรับขนคนโดยสาร ให้เป็นไปตามมาตรา 65 จึงสรุปได้ว่านิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่ง

[161] วัจนา ศรีสิงห์โฉม, ภาณุ วิภาตแพทย์, วารีพร ศักดิ์สมบูรณ์, “การขอสนับสนุนยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ประกอบการขนส่งทางทะเลที่ใช้เรือไทยของตนเอง,” วารสารการพาณิชยนาวี, ฉบับที่ 2, ปีที่ 16, หน้า 112 - 113.

ระหว่างประเทศทางอากาศจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการ และมิได้มีกฎหมายภายในยกเว้นภาษีเงินได้จากการขนส่งดังกล่าว ส่วนกรณีของนิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทย ปรากฏหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ไว้เป็นการเฉพาะในมาตรา 67 โดยจัดเก็บจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของกิจการ จะเห็นได้ว่าทั้งนิติบุคคลไทยและนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศและมีรายได้จากกิจการนั้นย่อมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับรัฐบาลไทยทั้งสิ้น หากแต่การจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบการทั้งสองประเภทมีความแตกต่างกันหลายประการ อันเนื่องมาจากหลักเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ทั้งในเรื่องของรายได้ที่ต้องนำมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี ฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ และอัตราภาษีที่แตกต่างกันตามฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ ปัจจัยเหล่านี้ส่งผลให้ผู้ประกอบการทั้งสองประเภทมีภาระภาษีจากการประกอบกิจการอย่างเดียวกันที่ไม่เท่ากัน

กรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประทศ จะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 65 คือเก็บภาษีจากฐาน “กำไรสุทธิ” ของกิจการซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดคงเหลือของรายได้จากกิจการหรือเนื่องมาจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีหลังหักรายจ่ายตามเงื่อนไขที่กำหนด หากรายได้สูงกว่ารายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใดถือว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้นมีกำไรสุทธิต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 แต่หากมีรายจ่ายสูงกว่ารายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดถือว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้นขาดทุนสุทธิ ไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะการจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิเป็นการเก็บจากการที่นิติบุคคลมีกำไรเท่านั้น และผลขาดทุนที่เกิดขึ้นผู้ประกอบการสามารถนำไปหักจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้อีกด้วย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิย่อมมีความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากกว่าฐานอื่น ๆ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของผู้ประกอบการ

สำหรับผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ จะถูกจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 67 คือเก็บภาษีจากฐาน “รายได้ก่อนหักรายจ่าย” ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากรายได้ที่ผู้ประกอบการได้รับจากการประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ โดยต้องนำรายได้เหล่านั้นไปคำนวณรวมเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของรายได้เบื้องต้นและไม่สามารถนำรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกี่ยวข้อง หักออกจากรายได้นั้นก่อนคำนวณภาษี ดังแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 209/2531[162] ตัดสินไว้ว่า “...การเสียภาษีเงินได้จากฐานรายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายก่อน ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67...” ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลไทยในฐานกำไรสุทธิที่ผู้ประกอบการสามารถนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการและรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามมาหักออกจากรายได้ที่ได้รับมาก่อนจะนำไปคำนวณภาษี

ตามบทบัญญัติมาตรา 67 แม้ว่ารายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำมาคำนวณภาษีคือรายได้เฉพาะส่วนที่เป็นรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงเท่านั้น ได้แก่

1) รายได้ที่เกิดจากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยเนื่องในการรับขนคนโดยสาร เช่น ค่าบรรทุกน้ำหนักสัมภาระเกินพิกัดของผู้โดยสาร ค่าเบี้ยประกันภัยผู้โดยสาร เป็นต้น

[162] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 209/2531 ระหว่างแอร์โรว์โฟลว์ โซเวียต แอร์ไลน์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

2) รายได้ที่เกิดจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยเนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทย เช่น รายได้จากการให้ใช้หรือให้เช่าตู้สินค้า ค่าให้เช่าเรือหรือเครื่องบินที่ผู้เช่านำไปใช้ขนส่งระหว่างประเทศ เป็นต้น

โดยต้องนำรายได้เหล่านี้ไปคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ซึ่งเป็นอัตราที่ค่อนข้างต่ำ จึงดูเหมือนว่าการจัดเก็บจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายนี้นิติบุคคลต่างชาติจะมีภาระภาษีที่น้อยกว่านิติบุคคลไทยที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 20 เพราะแม้ว่าจะไม่สามารถนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมาหักได้ แต่อัตราภาษีก็ต่ำกว่ามากและจำกัดเฉพาะรายได้บางอย่างเท่านั้นที่ต้องนำมาคำนวณ แต่ทว่านิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศมิได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงเพียงแค่นั้น กล่าวคือ รายได้ทั้งหมดที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่กระทำในประเทศไทย จะมีทั้งรายได้ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งโดยตรงและรายได้อื่น ๆ ที่ได้รับอันเนื่องมาจากการขนส่งระหว่างประเทศ เช่น รายได้จากการขายสินค้า อาหาร เครื่องดื่ม ค่าให้เช่าพื้นที่โฆษณา รายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง เป็นต้น รายได้ในส่วนนี้จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิของกิจการ โดยเสียภาษีจากยอดคงเหลือหลังจากหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้องในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เดียวกับการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลไทย

อย่างไรก็ดี การที่กำหนดหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีจากรายได้อื่น ๆ อันเนื่องมาจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของนิติบุคคลต่างชาติ ให้สามารถหักรายจ่ายได้ก่อนนำมาคำนวณเสียภาษีนั้น คล้ายว่าจะเป็นการช่วยลดภาระภาษีให้แก่นิติบุคคลต่างชาติเพื่อให้เกิดความเสมอภาคกับนิติบุคคลไทย แต่เมื่อพิจารณาคำว่า “ค่าใช้จ่าย” มีความหมายว่า ต้นทุนที่หมดสิ้นไปหรือเสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ ฉะนั้น รายจ่ายที่ผู้ประกอบการต่างชาติสามารถนำมาหักได้นั้น นอกจากเป็นรายจ่ายตามนัยยะของภาษีอากรและไม่ใช่รายจ่ายที่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แล้ว ยังต้องมีความสัมพันธ์กับรายได้ที่จะนำไปหักด้วย กล่าวคือ รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศไม่ใช่ทุกรายการที่จะนำมาหักกับรายได้อื่น ๆ ที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับอันเนื่องมาจากกิจการ ตัวอย่างเช่น นิติบุคคลต่างชาติประกอบกิจการขนส่งทั้งในประเทศไทยและระหว่างประเทศ รายได้ค่าระวางจากการรับขนของภายในประเทศ ถือเป็นรายได้อื่น ๆ ที่ไม่นำไปรวมคำนวณในมาตรา 67 เนื่องจากเป็นการขนส่งในประเทศ เช่นนี้จะเอาผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนมาหักออกมิได้ เพราะอัตราแลกเปลี่ยนจะเป็นกรณีที่มีการเรียกเก็บเงินค่าระวางในการขนส่งระหว่างประเทศจากประเทศปลายทาง ไม่สัมพันธ์กับรายได้ที่ได้รับมา

เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างในภาระภาษีของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลไทยกับผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ จึงได้ยกตัวอย่างโดยสมมติรายได้และรายจ่ายที่กิจการขนส่งระหว่างประเทศได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ดังนี้

รายได้	**จำนวน (บาท)**	**รายจ่าย**	**จำนวน (บาท)**
รายได้จากการรับขนผู้โดยสารในประเทศ	20,000,000	ค่าน้ำมันเครื่องบิน เที่ยวบินในประเทศ	4,000,000
รายได้จากการรับขนของในประเทศ	5,000,000	ค่าน้ำมันเครื่องบิน เที่ยวบินระหว่างประเทศ	8,000,000

รายได้	จำนวน (บาท)	รายจ่าย	จำนวน (บาท)
รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในไทย	2,000,000	ค่าเงินเดือนและผลตอบแทนพนักงาน	20,000,000
รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในต่างประเทศ	7,000,000	ค่าส่งเสริมการขายและค่าโฆษณา	1,000,000
ค่าระวางจากการรับขนของจากต่างประเทศเข้ามาในไทย	5,000,000	ค่าเช่าเครื่องบินที่ใช้สำหรับเที่ยวบินระหว่างประเทศ	5,000,000
ค่าระวางจากการรับขนของจากประเทศไทยไปต่างประเทศ	7,000,000	ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	300,000
ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ	300,000	ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง	5,000,000
รายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง	500,000		
รายได้จากการขายสินค้า อาหาร และเครื่องดื่ม	2,000,000		
รวม	**48,800,000**	**รวม**	**43,300,000**

ตารางที่ 11 รายการสมมติรายได้และรายจ่ายของกิจการขนส่งระหว่างประเทศในรอบระยะเวลาบัญชี[163]

จากตารางที่ 11 ในกรณีของนิติบุคคลไทยจะเสียภาษีตามหลักการรับรู้รายได้ทั่วโลกจึงต้องนำรายได้ทั้งหมดที่ได้รับจากกิจการหรือเนื่องมาจากกิจการทั้งที่เป็นการขนส่งระหว่างประเทศและขนส่งในประเทศ รวมจำนวน 48,800,000 บาท ไปหักกับรายจ่ายซึ่งในที่นี้สมมติให้รายจ่ายตามตารางข้างต้นสามารถนำมาหักได้ทุกรายการ รวมจำนวน 43,300,000 บาท จะได้กำไรสุทธิเป็นจำนวน 5,500,000 บาท แล้วนำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 20 ฉะนั้น ภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลไทยต้องเสียจากฐานกำไรสุทธิจะเท่ากับ 1,100,000 บาท

แต่ในกรณีของนิติบุคคลต่างชาติ รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายต้องเป็นรายได้ที่ได้จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรง ได้แก่ รายได้จากการรับขนผู้โดยสารระหว่างประเทศที่เรียกเก็บเงินในประเทศ (2,000,000 บาท) ค่าระวางจากการรับขนของจากประเทศไทยไปต่างประเทศ (7,000,000 บาท) ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ (300,000 บาท) และรายได้จากการให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง (500,000 บาท) รวมจำนวน 9,800,000 บาท ซึ่งต้องนำไปเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ฉะนั้น นิติบุคคลต่างชาติจะต้องเสียภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายเท่ากับ 294,000 บาท นอกจากนี้ รายได้อื่นที่ได้รับอันเนื่องมาจากกิจการขนส่ง รวมจำนวน 39,000,000 บาท ต้องนำไปหักกับรายจ่ายที่เกี่ยวข้องซึ่งรายได้ในส่วนดังกล่าวมิใช่รายได้โดยตรงจากการขนส่งระหว่างประเทศ แต่เป็นรายได้อื่น ๆ รวมถึงรายได้จากการขนส่งภายในประเทศ รายจ่ายที่จะนำมาหักจึงต้องมิใช่รายจ่าย

[163] รวบรวมโดยผู้เขียน

ในส่วนที่เป็นการขนส่งระหว่างประเทศ ดังนั้น ค่าน้ำมันเครื่องบินสำหรับเที่ยวบินระหว่างประเทศ ค่าเช่าเครื่องบินที่ใช้สำหรับเที่ยวบินระหว่างประเทศ และผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจะไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ จึงมีรายจ่ายที่นำมาหักได้ รวมจำนวน 30,000,000 บาท จะได้กำไรสุทธิเป็นจำนวน 9,000,000 บาท แล้วนำไปคูณกับอัตราภาษีร้อยละ 20 ฉะนั้น นิติบุคคลต่างชาติต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิเท่ากับ 1,800,000 บาท รวมภาษีเงินได้ที่นิติบุคคลต่างชาติจะต้องเสียให้กับประเทศไทยทั้งสิ้น (294,000 บาท + 1,800,000 บาท) 2,094,000 บาท ดังจะสรุปได้ตามตารางนี้

นิติบุคคลไทย	**นิติบุคคลต่างชาติ**	
รายได้จากกิจการทั้งหมด 48,800,000 บาท	รายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรง 9,800,000 บาท	รายได้อื่น ๆ อันเนื่องมาจากกิจการขนส่ง 39,000,000 บาท
รายจ่ายที่นำมาหักได้ 43,300,000 บาท	รายจ่ายที่นำมาหักได้ -	รายจ่ายที่นำมาหักได้ 30,000,000 บาท
กำไรสุทธิ 5,500,000 บาท	รายได้ก่อนหักรายจ่าย 9,800,000 บาท	กำไรสุทธิ 9,000,000 บาท
อัตราภาษี 20%	อัตราภาษี 3%	อัตราภาษี 20%
ภาระภาษี 1,100,000 บาท	ภาระภาษี 294,000 บาท	ภาระภาษี 1,800,000 บาท
รวม 1,100,000 บาท	**รวม 2,094,000 บาท**	

ตารางที่ 12 เปรียบเทียบภาระภาษีของผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศ[164]

จากตารางที่ 12 แสดงให้เห็นถึงความไม่เสมอภาคในภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลไทยกับผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ ซึ่งมีภาระภาษีมากกว่านิติบุคคลไทยถึง 994,000 บาท

นอกจากนี้ในข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6600[165] เป็นกรณีบริษัทสายการบินระหว่างประเทศ มีรายได้จากการกิจการรับขนคนโดยสารระหว่างประเทศหลายรายการโดยหนึ่งในนั้นคือ “ค่าธรรมเนียมน้ำมันเชื้อเพลิง (Fuel Surcharge)” ซึ่งจัดเก็บตามจริงตามต้นทุนค่าเชื้อเพลิงของสายการบิน กรมสรรพากรตีความว่ารายได้ดังกล่าวเป็นค่าธรรมเนียมที่มีความจำเป็นและเกี่ยวข้องในการขนส่งผู้โดยสารของสายการบิน และได้เรียกเก็บจากผู้โดยสารโดยตรงจึงต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ตามมาตรา 67 แต่หากพิจารณาตามความเป็นจริงของรายได้ตัวนี้จะเป็นรายได้ที่เป็นรายจ่าย กล่าวคือสายการบินเรียกเก็บจากผู้โดยสารเพื่อนำไปเป็นค่าน้ำมันเชื้อเพลิงในการขนส่ง เท่ากับว่าบริษัทฯ ไม่มีรายได้ดังกล่าวเกิดขึ้นจริงจึงไม่ควรถือว่าเป็นรายได้ในการนำมาคำนวณเสียภาษี ซึ่งการตีความของกรรมสรรพากรเช่นนี้ ส่งผลให้บริษัทฯ ต้องนำรายได้ค่าธรรมเนียมน้ำมันเชื้อเพลิงมารวมคำนวณภาษี อันเป็นการแบกรับภาระภาษีที่ไม่ได้มีอยู่จริง ทั้งนี้ในกรณีเดียวกันหากเป็นกรณีของนิติบุคคลไทย เมื่อบริษัทฯ นำค่าธรรมเนียมน้ำมันเชื้อเพลิงที่ได้เรียกเก็บจาก

[164] รวบรวมโดยผู้เขียน

[165] ข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6600 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2549

ผู้โดยสารมาล่วงหน้าไปจ่ายให้กับผู้ขายน้ำมันเชื้อเพลิง รายได้ก็จะกลายเป็นรายจ่ายที่สามารถนำไปหักกับรายได้ทั้งหมดของกิจการขนส่งได้

ตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร องค์กรของรัฐจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมและไม่อาจกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันได้ แต่บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่กำหนดการจัดเก็บภาษีให้มีความแตกต่างกันโดยแยกจากประเภทในการจัดตั้งนิติบุคคลหรือสัญชาติของนิติบุคคล โดยจัดเก็บภาษีนิติบุคคลต่างชาติจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย ส่งผลให้นิติบุคคลต่างชาติมีภาระภาษีที่มากกว่านิติบุคคลไทยที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิอย่างเห็นได้ชัดตามตัวอย่างที่ได้ยกขึ้น ภายใต้การประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน การนี้จึงขัดกับหลักการความเป็นธรรมทางภาษีและเกิดเป็นความไม่เสมอภาคในภาระภาษีของผู้เสียภาษีทั้งสองประเภท ทั้งนี้ ฐานภาษีรายได้ก่อนหักรายจ่ายเป็นการจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นกิจการจะมีกำไรหรือไม่ เพียงมีรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศก็ต้องรับรู้เป็นรายได้และต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีซึ่งตามหลักความเสมอภาคทางภาษีควรพิจารณาที่ความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล ฉะนั้นกรณีของนิติบุคคลก็ควรเสียภาษีเมื่อมีผลกำไรเพราะเป็นสิ่งที่แสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของกิจการนั้น ๆ และหากกิจการไม่มีความสามารถในการชำระภาษีในปีภาษีก็ไม่ควรต้องเสียภาษี ซึ่งหมายความว่า การจัดเก็บภาษีในฐานกำไรสุทธิที่จะจัดเก็บต่อเมื่อนิติบุคคลมีกำไรเท่านั้นจึงเป็นฐานภาษีที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษี มิใช่ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายที่ใช้จัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติ

เมื่อได้ศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีกิจการขนส่งระหว่างประเทศของประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์ พบว่าทั้งสองประเทศใช้หลักเกณฑ์ที่คล้ายกันโดยให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศจาก “กำไรสุทธิ” ของกิจการเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลไทย แต่ส่วนที่มีความแตกต่างคือทั้งประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์มิได้แบ่งแยกว่าผู้ประกอบการจะเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนหรือเป็นผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ ไม่ว่าจะตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศใดก็ย่อมจัดเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิทั้งสิ้น โดยประเทศจีนจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 25 ในกรณีที่เป็นนิติบุคคลจีนและนิติบุคคลต่างชาติที่มีสำนักงานสาขาในประเทศจีน และอัตราร้อยละ 20 ในกรณีที่นิติบุคคลต่างชาติไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศจีนซึ่งเป็นอัตราภาษีที่มีความใกล้เคียงกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย ส่วนวิธีการคำนวณภาษีก็ใกล้เคียงกับประเทศไทยคือเสียภาษีจากยอดคงเหลือของรายได้เบื้องต้นหลังการหักส่วนที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีหรือก็รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผลขาดทุนของปีก่อนหน้าที่ยังไม่ได้รับการชดเชยด้วย นอกจากนี้ กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติไม่สามารถคำนวณหายอดคงเหลือสุทธิของกิจการ หน่วยงานภาษีของประเทศจีนจะมีวิธีการคำนวณพิเศษเพื่อหายอดคงเหลือสุทธินั้นเพื่อให้นิติบุคคลต่างชาตินำไปเสียภาษี กล่าวคือ หน่วยงานจะเป็นผู้คำนวณหากำไรสุทธิของกิจการให้แก่ผู้ประกอบการ หากคำนวณแล้วมีกำไรถือเป็นกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 แต่หากคำนวณแล้วเป็นผลขาดทุนก็ไม่ต้องนำไปเสียภาษี

ส่วนประเทศสิงคโปร์ จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 17 จากกำไรที่คงเหลือหลังจากหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับประเทศจีน เพียงแต่รายได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีของประเทศสิงคโปร์จะไม่ใช่รายได้ทั้งหมดที่นิติบุคคลได้รับจากทั่วทั้งโลก แต่จะนำเอาเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสิงคโปร์ และเงินได้ที่ได้รับหรือเกิดขึ้นในต่างประเทศแต่มีการนำเงินนั้นเข้ามาในสิงคโปร์มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งประเทศสิงคโปร์ก็ได้มีวิธีการคำนวณหากำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในสิงคโปร์สำหรับนิติบุคคลต่างชาติเช่นกัน โดยแยกเป็นกรณีที่นิติ

บุคคลต่างชาติมีใบสำคัญ (Certificate) มาแสดงต่อหน่วยงานภาษีจะได้รับการคำนวณตาม “วิธีปันส่วนกำไร” จากรายได้และรายจ่ายที่แท้จริงของกิจการ แต่กรณีที่ไม่สามารถแสดงใบสำคัญได้จะได้รับการคำนวณตาม “วิธีประมาณกำไร” จากร้อยละ 5 ของยอดทั้งหมดที่ได้รับในการขนส่งออกจากประเทศสิงคโปร์ ทั้งนี้ หากถูกประเมินภาษีตามวิธีประมาณกำไรด้วยเหตุผลที่ว่าใบสำคัญออกไม่ทัน ณ เวลาที่มีการประเมินภาษี ให้นิติบุคคลต่างชาติมีสิทธินำใบสำคัญนี้มาขอประเมินภาระภาษีสำหรับปีดังกล่าวที่ได้ประเมินไปแล้วตามวิธีปันส่วนกำไรได้ภายใน 2 ปีนับจากสิ้นปีระยะเวลาประเมิน หรือสิ้นระยะเวลาใดตามที่ผู้สอบบัญชีเห็นสมควร และผลลัพธ์ที่ได้จากการคำนวณตามวิธีการทั้งสองวิธีข้างต้นคือกำไรสุทธิ ซึ่งนิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำจำนวนที่ได้ไปเสียภาษีในอัตราร้อยละ 17

จะเห็นได้ว่าทั้งสองประเทศต่างก็มีวิธีการพิเศษที่ใช้คำนวณหากำไรสุทธิให้กับผู้ประกอบการขนส่งระหว่างประเทศที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติเพื่อให้นำไปเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด ด้วยสาเหตุที่ว่าลักษณะของกิจการขนส่งระหว่างประเทศนั้นมีความเกี่ยวเนื่องกับหลายประเทศที่อยู่ในเส้นทางของการขนส่งจึงยากแก่การคำนวณหารายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการขนส่งในแต่ละครั้ง หากไม่กำหนดวิธีการพิเศษในการคำนวณหากำไรสุทธิขึ้นมา นิติบุคคลต่างชาติก็อาจถูกจัดเก็บภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายอย่างที่ประเทศไทยบังคับใช้ ซึ่งการกำหนดวิธีการคำนวณพิเศษของประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์เป็นผลให้นิติบุคคลต่างชาติเสียภาษีจากภาระภาษีที่แท้จริงของกิจการและในฐานภาษีกำไรสุทธิเช่นเดียวกันกับกรณีที่เป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีที่มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันเพียงเพราะสัญชาติของนิติบุคคล ก่อให้เกิดความเสมอภาคในภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการในลักษณะขนส่งระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน และแม้ว่าวิธีการประมาณกำไรของประเทศสิงคโปร์จะคล้ายกับการจัดเก็บจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 ของประเทศไทย แต่ประเทศสิงคโปร์จะใช้วิธีการนี้ในการจัดเก็บต่อเมื่อนิติบุคคลต่างชาติไม่สามารถนำใบสำคัญที่แสดงยอดรายได้และค่าลดหย่อนได้จึงจำเป็นต้องประเมินโดยประมาณกำไรซึ่งหมายถึงว่ากรณีที่แสดงใบสำคัญได้จะได้รับการประเมินให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิ ฉะนั้น วิธีประมาณกำไรของประเทศสิงคโปร์เป็นเหมือนทางเลือกที่สองให้แก่นิติบุคคลต่างชาติแตกต่างจากมาตรา 67 ของประเทศไทยที่มิใช่ทางเลือกของผู้ประกอบการ แต่กำหนดให้เป็นวิธีการจัดเก็บที่บังคับใช้กับนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศทุกราย

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นในประเด็นนี้ว่าประเทศไทยควรเปลี่ยนหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ โดยให้จัดเก็บจากกำไรสุทธิของกิจการ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ตามแนวทางของประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์ เพื่อให้บทบัญญัติของประเทศไทยมีความเหมาะกับบริบททางสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน และมีความเป็นธรรมมากขึ้นซึ่งจะทำให้เกิดความเสมอภาคในภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน อันเป็นการจูงใจให้นิติบุคคลต่างชาติเข้ามาลงทุนในกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทยมากขึ้น และเมื่อการจัดเก็บภาษีมีความเสมอภาคผู้เสียภาษีก็เต็มใจที่จะจ่ายภาษีให้แก่รัฐเพราะยอมรับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี การนี้จึงสอดคล้องกับหลักการยอมรับภาษีด้วย ทั้งนี้ การจัดเก็บจากกำไรสุทธิยังสอดรับกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของ IATA[166] ที่ว่าควรจัดเก็บภาษีจากรายได้สุทธิ (Net Profit) เพราะในการได้มาซึ่งรายรับเบื้องต้น กิจการได้เสียค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งรายรับนั้น การเก็บภาษีจากรายรับนั้นก็ควรหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องได้ และหากประเทศไทยเปลี่ยนฐานการ

[166] IATA: International Air Transport Association หรือสมาคมขนส่งสินค้าทางอากาศระหว่างประเทศ

จัดเก็บภาษีเป็นกำไรสุทธิ จะไม่เกิดปัญหาการแบ่งแยกรายได้ (Ring Fencing) เพื่อนำไปเสียภาษีในฐานภาษีที่แตกต่างกันอันเป็นอีกหนึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายแบบเดิม ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

5.2 ปัญหาการแบ่งแยกรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศของผู้ประกอบการต่างชาติ

การประกอบกิจการในลักษณะที่เป็นการให้บริการจะคำนึงถึงความพึงพอใจของผู้ใช้บริการเป็นลำดับแรก กิจการขนส่งระหว่างประเทศก็เป็นธุรกิจการให้บริการประเภทหนึ่งโดยให้บริการรับขนคนโดยสารและรับขนสิ่งของจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งเป็นหลัก ซึ่งในการให้บริการดังกล่าวไม่ใช่เพียงกระทำการขนส่งให้ถึงปลายทางเท่านั้น แต่ยังมีบริการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งดังกล่าวด้วยเพื่ออำนวยความสะดวกและสร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้ใช้บริการมากที่สุด เช่น บริการรับส่งผู้โดยสารจากที่พักมายังสนามบิน บริการประกันภัยการเดินทางหรือประกันความเสียหายของสินค้าจากการขนส่ง การจำหน่ายอาหารและเครื่องดื่มให้แก่ผู้ที่ใช้บริการ หรือการขายสินค้าที่ระลึกระหว่างการเดินทาง ทั้งนี้ก็เพื่อให้ให้ธุรกิจสามารถแข่งขันกับกิจการขนส่งอื่น ๆ ได้ จะเห็นได้ว่าในการประกอบกิจการดังกล่าวมิได้มีเพียงแค่รายได้จากส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งระหว่างประเทศเพียงอย่างเดียว ยังมีรายได้จากส่วนอื่น ๆ ที่เป็นการดำเนินธุรกิจด้วย โดยผลจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้เป็นไปตามมาตรา 67 นิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำรายได้ที่ได้จากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงไปเสียภาษีฐาน “รายได้ก่อนหักรายจ่าย” ส่วนรายได้อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการจะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีฐาน “กำไรสุทธิ” โดยที่มิได้มีการกำหนดขอบเขตที่ชัดเจนในการแบ่งประเภทรายได้เหล่านั้นจึงก่อให้เกิดปัญหาการแบ่งแยกรายได้ภายในกิจการเดียวกัน (Ring Fencing)[167]

5.2.1 ขอบเขตรายได้กิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเรือเดินทะเล

สำหรับกรณีของเรือเดินทะเล แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะมิได้กำหนดขอบเขตของรายได้ที่ถือว่าเป็นเงินได้โดยตรงจากการขนส่ง แต่เมื่อพิจารณาจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 72) ที่ยกเว้นเงินได้จากการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลให้แก่ผู้ประกอบการเรือที่เป็นนิติบุคคลไทย ซึ่งได้แก่

1) รายได้ตามสัญญารับขนของทางทะเล (ตามที่ได้มีการออกใบตราส่งหรือตามบัญชีค่าระวางเรือ)
2) รายได้จากการฝากสินค้าในการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศระหว่างกัน (Slot Exchange)
3) รายได้จากค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศที่ผู้ประกอบการขนส่งเรียกเก็บนอกเหนือจากค่าระวาง เช่น
   - ค่าระวางที่เรียกเก็บเพิ่มเติมเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียม การใช้ท่าเรือ
   - ค่าระวางที่เรียกเก็บเพิ่มเติมเมื่อราคาน้ำมันในตลาดโลกสูงขึ้น
   - ค่าระวางที่เรียกเก็บเพิ่มเติมเมื่อมูลค่าของเงินตราต่างประเทศ ลดลง ซึ่งเป็นเหตุให้รายได้ค่าระวางที่เป็นเงินตราต่างประเทศลดลงไปด้วย
   - ค่าระวางที่เรียกเก็บเพิ่มเติมเนื่องจากท่าเรือมีการปรับหรือ เรียกเก็บค่าเครื่องมือขนถ่ายสินค้าจากผู้ขนส่ง (Crane Charge)

[167] พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 5, หน้า 8.

- เงินส่วนลดที่ได้รับคืนจากความสามารถในการให้บริการขนส่งได้จำนวนมาก (Rebate)

4) รายได้ดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ที่เกิดจากรายได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศและมีจำนวนไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้จากการขนส่งสินค้าทางทะเลระหว่างประเทศในรอบระยะเวลาบัญชี

ดังนั้น ในประเด็นของการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลจึงอาจอนุมานได้ว่าเงินได้ที่ได้รับยกเว้นเหล่านี้ถือเป็นรายได้โดยตรงของกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลที่นิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำไปเสียภาษีตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

5.2.2 ขอบเขตรายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน

จากการพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.49/2537 และ ป.53/2538 พบว่ามีการกำหนดรายได้ที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศไว้เพียง “ค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใด” โดยมิได้ให้คำนิยามใด ๆ ในการขยายความเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายได้เหล่านั้น จึงไม่เพียงพอที่จะกำหนดอย่างชัดเจนว่าเงินได้ใดบ้างที่ถือเป็นรายได้จากการขนส่งที่ต้องมาเสียภาษีตามมาตรา 67 โดยเฉพาะรายได้ที่เป็น “ประโยชน์อื่นใด” เป็นรายได้ที่ต้องอาศัยการตีความอย่างมากในการจำกัดขอบเขตว่าสิ่งใดบ้างที่เป็นประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ และเมื่อพิจารณาขอบเขตของรายได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศเพิ่มเติมจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่าง ๆ ในข้อ 8 ได้กำหนดแนวทางของเงินได้ที่เกิดจากการขนส่งโดยตรงไว้ว่า ต้องเป็นเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการรับขนส่งระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะมีชื่อใดก็ตามแต่ เช่น ค่าโดยสาร ค่าระวาง เป็นต้น และต้องเป็นเงินได้จากการให้ใช้หรือให้เช่าอุปกรณ์ที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการขนส่ง รวมถึงเงินได้ที่เป็นค่าเช่าเรือหรืออากาศยานในการขนส่งระหว่างประเทศ จะเห็นได้ว่า ยังไม่ปรากฏขอบเขตของรายได้ที่ชัดเจนเท่ากับกรณีการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเล

เมื่อได้ศึกษาการกำหนดขอบเขตรายได้ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศของต่างประเทศ พบว่า ในมาตรา 7 ของมาตรการในการจัดเก็บภาษีของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีน ฉบับที่ 37 หรือ The Measures No.37 ได้ให้นิยามของคำว่า “รายได้สุทธิ” ที่นิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีไว้ว่า “ยอดรวมของรายได้จากค่าโดยสารและค่าขนส่งที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับจากการขนส่งคน สิ่งของ หรือไปรษณียภัณฑ์เข้าหรือออกจากประเทศจีน รายได้จากค่าโดยสารให้รวมรายได้จากค่าตั๋วโดยสาร ค่าบรรทุกน้ำหนักเกินพิกัด ค่าอาหาร ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าบริการ ค่ารับรอง และอื่น ๆ ค่าขนส่งให้รวมถึงค่าขนส่งพื้นฐานและค่าธรรมเนียมอื่น ๆ” จากนิยามนี้จะเห็นถึงขอบเขตในการแยกรายได้ที่เป็นการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงซึ่งมีความชัดเจนมากกว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

ตามหลักความแน่นอนทางภาษี กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทควรมีความชัดเจนและแน่นอนเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ให้ถูกเอาเปรียบจากการตีความกฎหมายในส่วนการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีความชัดเจน และในขณะเดียวกันก็เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของผู้เสียภาษี ดังนั้น การกำหนดขอบเขตของรายได้ที่ผู้ประกอบการจะต้องนำมาเสียภาษีก็ควรมีความชัดเจนเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะกรณีที่ต้องมีการแบ่งแยกรายได้เพื่อนำไปเสียภาษีให้ถูกต้องตามฐานภาษีที่กำหนดไว้อย่างกรณีของนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ เมื่อไม่มีขอบเขตของเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงที่ต้องนำไปเสียภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย การตีความรายได้อื่น ๆ อันเนื่องมาจากการขนส่งก็

ตีความได้เพียงแค่ว่าเป็นรายได้ที่มิใช่ค่าตอบแทนจากการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรง ซึ่งนิติบุคคลต่างชาติจะต้องนำรายได้ในส่วนนี้ไปเสียภาษีในฐานกำไรสุทธิ ย่อมขัดกับหลักความแน่นอนทางภาษี ส่งผลให้นิติบุคคลต่างชาติก็ไม่อาจคำนวณภาระภาษีที่ต้องรับผิดชอบได้ล่วงหน้าสำหรับการวางแผนภาษีในธุรกิจของตนเองได้ ซึ่งเป็นหนึ่งในองค์ประกอบที่ผู้ประกอบการจะตัดสินใจเลือกประเทศที่ลงทุน และแม้ว่านิติบุคคลจะต้องเสียภาษีทั้ง 2 ฐานภาษี แต่เนื่องจากเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ในทางภาษีจึงนับเป็น 1 หน่วยภาษี หากต้องเสียภาษีจากฐานภาษีที่ต่างกันโดยไม่มีหลักการใด ๆ ในการพิจารณาขอบเขตของรายได้จากการขนส่งโดยแท้ อาจเป็นผลให้นิติบุคคลนั้นมีการถ่ายโอนรายได้กันภายในเพื่อจะได้นำรายได้ไปเสียภาษีในฐานกำไรสุทธิ ซึ่งจากประเด็นข้อ 5.1 การเสียภาษีในฐานกำไรสุทธิผู้ประกอบการจะแบกรับภาระภาษีที่น้อยกว่าฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย ผู้เสียภาษีย่อมต้องหาทางลดภาระของกิจการให้ได้มากที่สุด เสียภาษีให้น้อยที่สุดอันเป็นการเปิดช่องและนำไปสู่การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

ดังนั้น ประเทศไทยควรมีการกำหนดขอบเขตที่ชัดเจนของรายได้ที่เป็นการขนส่งระหว่างประเทศโดยตรงและควรมีความสอดคล้องกับขอบเขตของเงินได้ของอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อจะได้เป็นผลดีสำหรับประเทศที่มีอนุสัญญากับประเทศไทย อย่างไรก็ดี ในประเด็นปัญหาข้อนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากประเทศไทยเปลี่ยนหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้เป็นฐานกำไรสุทธิตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในหัวข้อ 5.1 นิติบุคคลต่างชาติจะเสียภาษีจากกำไรสุทธิแค่เพียงฐานเดียว ไม่มีการแบ่งแยกรายได้ภายในกิจการเดียวกัน ย่อมไม่เกิดปัญหา Ring Fencing ทั้งนี้ เมื่อนิติบุคคลต่างชาติไม่ต้องแยกเสียภาษีสองฐาน จึงไม่ต้องทำบัญชีแยกรายได้ของกิจการสำหรับการเสียภาษีที่ต่างฐานภาษีกัน สอดคล้องกับการบริหารภาษีที่ดีในเรื่องหลักความสะดวกที่ว่าวิธีการจัดเก็บภาษีไม่ควรสร้างความยุ่งยากลำบากให้แก่ผู้เสียภาษี และหลักการนี้ยังเป็นหลักการที่จูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหน้าที่ของตนได้มากขึ้น

5.3 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้กิจการขนส่งระหว่างประเทศของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย

ตามปัญหาในข้อ 5.1 และ 5.2 ที่ได้กล่าวมานั้น หากประเทศไทยเปลี่ยนรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายมาเป็นฐานกำไรสุทธิ เพื่อให้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีความเป็นธรรมมากขึ้นและเกิดความเสมอภาคในภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการ โดยนำหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์มาปรับใช้ อาจทำให้เกิดผลกระทบบางประการจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ซึ่งแบ่งออกเป็นผลกระทบต่อผู้ประกอบการและผลกระทบต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

5.3.1 ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ

ผู้ประกอบการที่จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดเก็บภาษีคือนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ในเรื่องของวิธีการชำระภาษีของกิจการ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันจะเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 67 ซึ่งนิติบุคคลต่างชาติจะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามแบบ ภ.ง.ด.52 รอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง โดยไม่ต้องยื่นเสียภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแต่อย่างใด กล่าวคือเสียภาษีเพียงรอบเดียวเมื่อสิ้น

รอบระยะเวลาบัญชี (1 ปีภาษี) สำหรับระยะเวลาในการยื่นคือภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งนิติบุคคลจะต้องทำบัญชีรายได้ก่อนหักรายจ่ายเกี่ยวกับค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดอันต้องเสียภาษี โดยบัญชีรายได้ก่อนหักรายจ่ายนี้ต้องมีผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากรตรวจรับรองแล้ว และยื่นบัญชีดังกล่าวมาพร้อมกับแบบ ภ.ง.ด.52 ด้วย

แต่หากเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีมาเป็นฐานกำไรสุทธิ ตามมาตรา 66 วรรคสอง ประกอบกับมาตรา 65 นิติบุคคลต่างชาติจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี 2 ครั้ง ได้แก่ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กล่าวคือต้องเสียภาษีทุก 6 เดือน โดยมีรายละเอียดในการยื่นแต่ละรอบต่างกัน

ในครั้งแรก จะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.51 ภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนิติบุคคลจะต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี โดยประมาณการกำไรนี้จะขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้มิฉะนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่ม เว้นแต่จะมีเหตุอันสมควร สำหรับการยื่นภาษีครั้งที่สอง จะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนิติบุคคลจะต้องทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และบัญชีรายรับรายจ่ายโดยต้องมีการรับรองผลการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากกรมสรรพากร โดยยื่นบัญชีเหล่านี้มาพร้อมกับแบบ ภ.ง.ด.50

จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทำให้นิติบุคคลต่างชาติมีหน้าที่ในการยื่นชำระบัญชีบ่อยขึ้นกว่าเดิม จากที่เคยยื่นเพียงครั้งเดียวเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีก็จะต้องยื่นเมื่อครบครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเพิ่มมาอีก 1 ครั้ง และจะต้องจัดทำบัญชีต่าง ๆ ที่ต้องใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องของภาษีที่นิติบุคคลจะต้องชำระ ทำให้นิติบุคคลต่างชาติมีหน้าที่ต้องจัดทำเอกสารที่จำเป็นในการยื่นชำระภาษีมากขึ้นกว่าเดิม ทั้งนี้ กรณีที่ยื่นภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี หากนิติบุคคลต่างชาติไม่ยื่นแบบหรือยื่นแบบไม่ครบถ้วนโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อาจต้องเสียเงินเพิ่มแยกตามกรณี ดังนี้

- กรณีไม่ยื่นแบบและชำระภาษีภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน อาจต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของครึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
- กรณีที่ยื่นแบบและชำระภาษีหลังจากวันครบกำหนด 2 เดือนไปแล้ว อาจต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 ที่ยื่น
- กรณียื่นแบบและชำระภาษีภายใน 2 เดือน แต่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี อาจต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินที่ชำระขาดไป

ฉะนั้น นิติบุคคลต่างชาติพึงต้องระวังเป็นอย่างมากเพราะถ้ามีความรับผิดทางภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มขึ้นจากเดิมซึ่งเป็นจำนวนที่ไม่น้อย

ผู้เขียนมีความเห็นในประเด็นนี้ว่า การที่นิติบุคคลต่างชาติต้องยื่นชำระภาษีบ่อยครั้งกว่าเดิมไม่ได้เป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้แก่ผู้ประกอบการเกินสมควร เนื่องจากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการอื่น ๆ ซึ่งเสียภาษีจากกำไรสุทธิก็มีภาระหน้าที่ในการยื่นชำระภาษีในรอบปี 2 ครั้งเช่นกัน และหากผู้ประกอบการยื่นชำระภาษี พร้อมยื่นบัญชีต่าง ๆ ได้ครบถ้วนตามเงื่อนไขภายในระยะเวลาที่กำหนด ก็จะไม่ต้องรับผิดในเงินเพิ่มและไม่เป็นการเพิ่มภาระทางภาษีให้แก่นิติบุคคลต่างชาติแต่อย่างใด

5.3.2 ผลกระทบต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยที่รับผิดชอบจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลคือกรมสรรพากร ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศมาเป็นฐานกำไรสุทธิ ได้แก่ ภาระหน้าที่ที่เพิ่มขึ้นของเจ้าพนักงานประเมินในการคำนวณหากำไรสุทธิของกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติ โดยต้องศึกษาวิธีการคำนวณตามแนวทางของต่างประเทศ เช่น วิธีการปันส่วนกำไรของประเทศสิงคโปร์ ซึ่งจะใช้คำนวณหากำไรสุทธิให้แก่นิติบุคคลต่างชาติที่สามารถนำใบสำคัญที่ระบุข้อมูลยอดรวมรายได้จากการขนส่ง กำไรหรือขาดทุนที่ได้รับการปรับปรุงบัญชีแล้ว และค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดมาอย่างครบถ้วน โดยผลลัพธ์ที่ได้จากการนำข้อมูลเหล่านี้ไปคำนวณจะถือเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลต่างชาติ หรืออาจศึกษาวิธีการคำนวณหากำไรสุทธิของประเทศจีน ตามวิธีการที่ปรากฏในหนังสือเวียนของหน่วยงานภาษีแห่งชาติว่าด้วยมาตรการทางปกครองในการประเมินและเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ของกิจการที่ไม่มีแหล่งที่อยู่ในประเทศ พ.ศ. 2553 ฉบับที่ 19 (Guo Shui Fa [2010] No.19) วิธีการนี้จะใช้กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติไม่สามารถทำการสอบบัญชีและชี้แจงภาษีได้อย่างถูกต้อง อาจเพราะบันทึกบัญชีผิดพลาด ข้อมูลไม่ครบถ้วน หรือเหตุผลอื่นใด หน่วยงานภาษีที่เกี่ยวข้องจะคำนวณหายอดเงินได้ของนิติบุคคลต่างชาติ โดยผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นกำไรสุทธิ (หรือขาดทุนสุทธิ) ที่นิติบุคคลต่างชาติต้องนำไปคำนวณภาษีต่อไป ซึ่งแยกการประเมินเป็น 3 วิธีตามแต่ละกรณี ดังนี้

- กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติคำนวณรายรับได้ แต่ไม่สามารถคำนวณต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้ จะประเมินรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจากยอดรายได้ทั้งหมด

- กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติคำนวณต้นทุนและค่าใช้จ่ายได้อย่างถูกต้อง แต่ไม่สามารถคำนวณรายได้ทั้งหมดได้ จะประเมินรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจากต้นทุนและค่าใช้จ่าย

- กรณีที่นิติบุคคลต่างชาติคำนวณรายจ่ายได้ แต่ไม่สามารถคำนวณรายรับ ต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายได้ จะประเมินรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีจากรายจ่าย

นอกจากนี้ ในกรณีที่ต้องใช้ข้อมูลของนิติบุคคลต่างชาติเพื่อนำมาใช้ตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีต่าง ๆ ที่นิติบุคคลได้ยื่นในการชำระภาษี ซึ่งเป็นข้อมูลที่อยู่ในความดูแลของหน่วยงานภาษีต่างประเทศ ในการนี้กรมสรรพากรอาจต้องทำการขอข้อมูลจากหน่วยงานภาษีของประเทศนั้นมาตรวจสอบว่าบัญชีที่ยื่นมานั้นมีความผิดปกติหรือไม่ เพื่อจะได้คำนวณหากำไรสุทธิและจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง ทั้งนี้ ในการขอข้อมูลจากหน่วยงานภาษีต่างประเทศ กรมสรรพากรพึงระวังเรื่องข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีที่ต้องไม่กระทำการละเมิดสิทธิดังกล่าวด้วย

ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า เป็นการสมควรที่กรมสรรพากรจะต้องศึกษาวิธีการคำนวณเหล่านี้ เนื่องจากเป็นสิ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยมีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น ทั้งนี้ ประเทศจีนเป็นประเทศอุตสาหกรรมที่สำคัญของโลก ในการกระจายสินค้าไปยังประเทศต่าง ๆ ต้องอาศัยธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศ ส่วนประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศเมืองท่าที่สำคัญและยังเป็นศูนย์กลางการค้าระหว่างประเทศซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศเช่นกัน ฉะนั้น วิธีการคำนวณหากำไรสุทธิของกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่ทั้งสองประเทศบังคับใช้อยู่ย่อมเป็นวิธีการที่ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้อย่างมี

ประสิทธิภาพ ส่วนเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ ทุกวันนี้แต่ละประเทศมีการกระตุ้นให้เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกันมากยิ่งขึ้นเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทต่างชาติ ดังนั้น หากกรมสรรพากรต้องการข้อมูลในส่วนที่เป็นรายได้หรือรายจ่ายของนิติบุคคลต่างชาติที่อยู่ในความดูแลของหน่วยงานภาษีต่างประเทศ ก็ย่อมส่งคำร้องขอข้อมูลที่ต้องการดังกล่าวไปยังหน่วยงานภาษีของประเทศนั้นได้

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บริษัทต่างชาติที่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศมีอยู่หลากหลายประเภทด้วยกัน หนึ่งในนั้นคือกิจการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งเป็นธุรกิจหนึ่งที่มีความสำคัญต่อโลกในยุคปัจจุบันเพราะเป็นธุรกิจที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการขนส่งให้กับธุรกิจต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการขนย้ายสิ่งของ ส่งไปรษณียภัณฑ์ ส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ จึงเป็นธุรกิจที่เชื่อมโยงการค้าระหว่างประเทศต่าง ๆ เข้าไว้ด้วยกัน ทั้งยังเป็นส่วนสำคัญต่ออุตสาหกรรมการท่องเที่ยวของประเทศไทยเพราะเป็นช่องทางที่ทำให้นักท่องเที่ยวจากทั่วโลกเดินทางเข้ามาในประเทศไทยได้โดยง่ายและการเติบโตของของธุรกิจนี้ทำให้เกิดการจ้างงานในหลายภาคส่วนของประเทศไทย จะเห็นได้ว่าเป็นธุรกิจที่มีบทบาทสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก ในขณะเดียวกันกิจการขนส่งระหว่างประเทศก็ได้รับผลประโยชน์จากการเข้ามาประกอบการในประเทศ รัฐบาลจึงต้องการจัดเก็บภาษีจากกิจการดังกล่าวโดยแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเมื่อ พ.ศ. 2494 บัญญัติหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในการจัดเก็บภาษีสำหรับกิจการขนส่งระหว่างประเทศขึ้นเป็นการเฉพาะโดยให้จัดเก็บในรูปของภาษีเงินได้

หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่ได้บัญญัติขึ้นใหม่กำหนดให้นิติบุคคลต่างชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีจากรายได้ที่กิจการได้รับจากการขนส่งใด ๆ ก็ตามที่ออกจากประเทศไทย และให้นำรายได้นั้นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 3 โดยมิให้หักรายจ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการ การจัดเก็บภาษีจากหลักเกณฑ์นี้ทำให้นิติบุคคลต่างชาติมีภาระภาษีจากการขนส่งระหว่างประเทศมากกว่านิติบุคคลไทยที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเช่นเดียวกันเนื่องจากการจัดเก็บภาษีของนิติบุคคลไทยนั้นเก็บจากกำไรสุทธิของกิจการซึ่งสามารถนำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมาหักกับรายได้ที่ได้รับ และกรณีที่กิจการไม่มีกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบบัญชีนั้น ด้วยลักษณะของฐานภาษีที่แตกต่างกันนี้เป็นผลให้การจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศขัดกับหลักความเป็นธรรมและความเสมอภาคทางภาษี นอกจากนี้ การกำหนดให้นิติบุคคลต่างชาติเสียภาษีเฉพาะรายได้โดยตรงจากการขนส่งระหว่างประเทศในฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายทำให้รายได้ส่วนอื่นของกิจการถูกจัดเก็บในฐานกำไรสุทธิ นิติบุคคลต่างชาติจึงต้องแยกรายได้ที่กิจการได้รับมาทั้งหมดออกเป็น 2 ประเภทเพื่อนำไปเสียภาษีให้ถูกต้อง หากแต่ยังไม่ปรากฏหลักเกณฑ์ที่จะให้นิติบุคคลต่างชาตินำไปใช้แบ่งแยกรายได้ดังกล่าวซึ่งขัดกับหลักความแน่นอนอันเป็นหนึ่งในหลักการบริหารภาษีที่ดี

เมื่อได้ศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ในต่างประเทศ อย่างเช่น ประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์ในกรณีที่นิติบุคคลต่างชาติประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ พบว่าประเทศจีนจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการนี้ในฐานกำไรสุทธิจากยอดคงเหลือของรายได้หลังจากหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องและผลขาดทุนของปีก่อนหน้า โดยเป็นฐานภาษีเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศจีนซึ่งประกอบกิจการอย่างเดียวกัน นอกจากนี้ ประเทศจีนยังได้กำหนดนิยามของคำว่า “รายได้สุทธิ” ซึ่งสามารถนำมากำหนดขอบเขตของรายได้จากกิจการขนส่งโดยตรงที่มีความชัดเจนกว่าบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย สำหรับประเทศสิงคโปร์ก็มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศในทำนองเดียวกันกับประเทศจีนด้วยการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการ โดยไม่คำนึงว่าผู้ประกอบกิจการจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตนหรือเป็นนิติบุคคลที่มีสัญชาติสิงคโปร์

หรือไม่ หากมีรายได้จากการประกอบกิจการเกิดขึ้นในสิงคโปร์ ก็ต้องนำมาเสียภาษีให้กับรัฐบาลสิงคโปร์จากฐานกำไรสุทธิและอัตราภาษีร้อยละ 17 เหมือนกัน สิ่งหนึ่งที่ทำให้ประเทศจีนและประเทศสิงคโปร์สามารถจัดเก็บภาษีในฐานกำไรสุทธิได้นั้น เป็นเพราะทั้งสองประเทศต่างก็มีวิธีในการคำนวณหากำไรสุทธิให้แก่นิติบุคคลต่างชาติเพื่อนำไปคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดซึ่งวิธีการคำนวณนั้นแตกต่างกันไปตามที่เหมาะสมกับประเทศของตน จะเห็นได้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศทั้งสองสอดคล้องกับความเป็นธรรมทางภาษีและทำให้นิติบุคคลต่างชาติและนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสาธารณรัฐประชาชนจีนหรือสาธารณรัฐสิงคโปร์มีความเสมอภาคกันในภาระภาษีภายใต้การประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน

จากการศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรประกอบกับคำสั่งของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง โดยเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ สรุปได้ว่า หลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 67 ทำให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมจากการกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันสำหรับกิจการประเภทเดียวกัน กล่าวคือ กรณีที่นิติบุคคลประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศเหมือนกันแต่จัดเก็บภาษีนิติบุคคลไทยจากกำไรสุทธิของกิจการ ส่วนนิติบุคคลต่างชาติจัดเก็บภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่าย อันเป็นการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคในภาระภาษีของผู้ประกอบการเนื่องจากฐานกำไรสุทธิเป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดคงเหลือของรายได้หลังหักรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง แต่ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายเป็นการจัดเก็บภาษีจากรายรับเบื้องต้นของกิจการโดยไม่หักรายจ่ายใด ๆ และการจัดเก็บภาษีเช่นนี้ทำให้เกิดปัญหาการแบ่งแยกรายได้ของกิจการหรือ Ring Fencing เนื่องจากรายได้ที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 67 ต้องเป็นรายได้จากการขนส่งโดยตรง ส่วนรายได้อื่นจะต้องเสียภาษีฐานกำไรสุทธิซึ่งการพิจารณารายได้โดยตรงจากการขนส่งก็ยังไม่มีการกำหนดขอบเขตที่ชัดเจน

ด้วยปัญหาทั้งหมดที่ได้กล่าวมานี้ ผู้เขียนเห็นสมควรเป็นอย่างยิ่งที่ประเทศไทยต้องเปลี่ยนรูปแบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศเสียใหม่ โดยนำแนวทางการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย เพื่อให้มีความเป็นธรรมและให้เกิดความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด และการเปลี่ยนแปลงนี้จะเป็นการจูงใจให้นิติบุคคลต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทยเพิ่มขึ้น รวมถึงเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากกว่าเดิม ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เหมาะสมกับนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ดังนี้

1) กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลต่างชาติที่ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเปลี่ยนจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายให้เป็นฐานกำไรสุทธิ เพื่อความเสมอภาคทางภาษีของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลต่างชาติและผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลไทย แต่การเปลี่ยนหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีเช่นนี้อาจทำให้เกิดปัญหาในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการเนื่องจากผู้ประกอบการไม่สามารถจำแนกรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการขนส่งระหว่างประเทศได้ซึ่งเป็นปัญหาที่มักจะพบเจอในการเสียภาษีของกิจการระหว่างประเทศอื่น ๆ เช่นกัน ฉะนั้น หากเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีเป็นฐานกำไรสุทธิจะต้องกำหนดวิธีในการคำนวณหารายได้และรายจ่ายให้แก่กิจการขนส่งระหว่างประเทศขึ้นเป็นพิเศษซึ่งจะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลต่างชาติในฐานกำไรสุทธิได้

2) การกำหนดวิธีการคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิของกิจการขนส่งระหว่างประเทศควรเลือกรูปแบบและวิธีการคำนวณที่มีความเหมาะสมกับประเทศไทย อย่างไรก็ดี งานวิจัยเล่มนี้ไม่ได้ศึกษาถึงรายละเอียดของสูตรการคำนวณที่ประเทศไทยจะนำมาใช้ จึงควรศึกษาในเรื่องนี้เพิ่มเติมจากหนังสือเวียนของหน่วยงานภาษีแห่งชาติว่าด้วยมาตรการทางปกครองในการประเมินและเรียกเก็บภาษีจากเงินได้ของกิจการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ พ.ศ. 2553 ฉบับที่ 19 หรือ Guo Shui Fa (2010) No.19 ของประเทศจีนซึ่งแบ่งวิธีการคำนวณไว้เป็น 3 วิธี เพื่อให้ครอบคุลมกับข้อเท็จจริงตามกรณีต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น หรือศึกษาจากวิธีปันส่วนกำไรของประเทศสิงคโปร์ซึ่งใช้ในกรณีนิติบุคคลต่างชาติมีข้อมูลเพียงพอที่จะคำนวณหากำไรสุทธิได้ นอกจากวิธีการคำนวณของทั้งสองประเทศนี้แล้ว ยังสามารถศึกษาได้จากแนวทางจัดเก็บภาษีการขนส่งระหว่างประเทศทางอากาศ (Guidelines for Taxation of International Air Transport Profits) ของ IATA ซึ่งมีสูตรที่ใช้ในการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีจากกิจการขนส่งระหว่างประเทศโดยเฉพาะ การศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมตามข้างต้นจะทำให้ได้แนวทางในการกำหนดสูตรคำนวณหากำไรสุทธิที่เหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุด

ทั้งนี้ วิธีการคำนวณแบบพิเศษที่กำหนดขึ้นอาจนำมาใช้กับกิจการระหว่างประเทศอื่น ๆ ได้ด้วย เนื่องจากวิธีการคำนวณดังกล่าวเป็นการคำนวณหารายได้และรายจ่ายที่นิติบุคคลต่างชาติได้รับจากการประกอบกิจการระหว่างประเทศ แต่การนำมาใช้นั้นอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องเป็นกิจการที่มีลักษณะของการได้มาซึ่งรายได้และรายจ่ายคล้ายกันกับกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

3) ควรมีการกำหนดขอบเขตเขตของรายได้โดยตรงจากการขนส่งระหว่างประเทศ ทั้งในกิจการขนส่งระหว่างประเทศทางทะเลและทางอากาศ โดยกำหนดขอบเขตให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับแนวทางการตีความคำว่ารายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศของอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์. คู่มือโอกาสและทิศทางการค้าการลงทุนในสาธารณรัฐสิงคโปร์. นนทบุรี: กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ, 2558.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563.

ธณภณ แก้วสถิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2554.

บุญเลิศ จิตตั้งวัฒนา. อุตสาหกรรมการบินและการจำหน่ายตั๋วเครื่องบิน. กรุงเทพมหานคร: บริษัท เพรสแอนด์ดีไซน์ จำกัด, 2548.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: อักษรกราฟฟิค, 2537.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ. รวมแนวปฏิบัติภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเฉพาะด้าน. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2548.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร. การบัญชีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพลส, 2559.

สันติชัย คชรินทร์. การขนส่งระหว่างประเทศ: เชื่อมโยงการค้าโลก. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายการค้าระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด จิรัชการพิมพ์, 2545.

สุเมธ สิริคุณโชติ และคณะ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2562. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2562.

บทความ

กรมสรรพากร. “ผลการจัดเก็บภาษีสรรพากร ปีงบประมาณ 2561.” รายงานประจำปีของกรมสรรพากร.

วัจนา ศรีสิงห์โฉม, ภาณุ วิภาตแพทย์, วารีพร ศักดิ์สมบูรณ์. “การขอสนับสนุนยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ผู้ประกอบการขนส่งทางทะเลที่ใช้เรือไทยของตนเอง.” วารสารการพาณิชยนาวี. ฉบับที่ 2, ปีที่ 16.

วิทยานิพนธ์

บุศกร เรื่อศรีจันทร์. ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2558.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมเจ้าท่า. ความรู้เรื่องท่าเรือและเรือ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.md.go.th/intranet/index.php/2014-02-07-01-36-48/2014-02-20-13-17-38/-28/-29/-69/-72

กรมเจ้าท่า. ประวัติกรม. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.md.go.th/md/index.php/2014-01-16-18-12-50/2014-01-16-18-18-42/history-department

กรมส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ. Fact Sheet สาธารณรัฐประชาชนจีน (People's Republic of China). [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.ditp.go.th/contents_attach/220366/220366.pdf

กรมสรรพากร. การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชกาลที่ 4 (พ.ศ.2394 – พ.ศ.2411). [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/3457.html

กรมสรรพากร. ความรู้เรื่องภาษี: ฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/publish/839.0.html

ณัฐพล วัฒนไชย. เอกสารประกอบการสอนรายวิชาการขนส่งทางอากาศ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://bit.ly/2yHUQ78

นที ดำรงกิจการ. การท่องเที่ยวของไทยคงต้องอาศัยการสนับสนุนจากภาครัฐฯ ต่อเนื่อง. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.businesstoday.co/opinions/08/10/2020/51760/

บริษัท กู้ดเฟรด แอนด์ ทรานสปอร์ต จำกัด. การขนส่งทางทะเล. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.goodfreight-th.com/16481931/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%82%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B9%88%E0%B8%87%E0%B8%97%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B8%97%E0%B8%B0%E0%B9%80%E0%B8%A5-sea-freight

บริษัท ทูเกตเตอร์ เฟรท อินเตอร์เนชั่นเนล จำกัด. การคิดค่าระวางสินค้า. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.togetherfreight.com/content/2737/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%B4%E0%B8%94%E0%B8%84%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%A7%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B8%AA%E0%B8%B4%E0%B8%99%E0%B8%84%E0%B9%89%E0%B8%B2

บริษัท ลิสเซิมโลจิสติกส์ จำกัด. เรือขนส่งสินค้ามีกี่ประเภท ?. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.lissom-logistics.co.th/articles-details.php?id=77

มารีนไทย. เครื่องมือสื่อสารและอุปกรณ์ช่วยการเดินเรือ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.marinerthai.net/comms.htm

สำนักงานปลัดกระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา. รายงานภาวะเศรษฐกิจท่องเที่ยว ฉบับที่ 1 กรกฎาคม – กันยายน 2558. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา https://www.mots.go.th/ewt_dl_link.php?nid=7533

สมาคมชิปปิ้งแห่งประเทศไทย. การส่งออกไทยปี 2563 หดตัวทั้งด้านผลิตและโลจิสติกส์. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.ctat.or.th/news-detail.aspx?c=1&n=3557

สำนักข่าวอินโฟเควสท์. สายการบินทั่วโลกจ่อขาดทุนรวม 1.57 แสนล้านดอลล์ในช่วง 2 ปีนี้. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.infoquest.co.th/2020/50008

หอจดหมายเหตุ. ต้นกำเนิด...เกิดตำนานสิ่งแรกในอดีต: แรกมีการบินพาณิชย์ในสยาม. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://catholichaab.com/main/index.php/research-and-study/research-and-study/1178-2016-05-13-02-20-25

ภาษาต่างประเทศ

หนังสือ

Guglielmo Maisto. Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties. Vol 15. Amsterdam: IBFD Publications.

Soon Choo Hock, Noris Ong and Paul Ellard. 1989 Singapore Master Tax Guide. 8th edition. Singapore: CCH Asia Limited.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

Gard AS. Q&A: Chinese income tax on foreign transportation companies. [Online]. Available from: https://www.gard.no/web/updates/content/20810934/qa-chinese-income-tax-on-foreign-transportation-companies-#

IATA. Guidelines for Taxation of International Air Transport Profits. [Online]. Available from: https://www.iata.org/contentassets/a72d8d3cfaf84529bcdef6b2dc59f224/taxation_intl_air_transport20profits_final.pdf

ICIS. Tax Flight An Investigation into the Origins and Developments of the Exemption from various kinds of Taxation of International Aviation [Online]. Available from: https://thepep.unece.org/sites/default/files/2017-06/taxflight_final.pdf

Nongji Zhang. People's Republic of China Legal Research. [Online]. Available from: https://guides.library.harvard.edu/ChineseLegalResearch

Singapore Company Incorporation. Singapore Corporate Taxation. [Online]. Available from: https://www.singaporecompanyincorporation.sg/how-to/taxation/everything-you-need-to-know-about-taxation-in-singapore/

State Taxation Administration of the People's Republic of China. Tax type. [Online]. Available from: http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101272/c5157954/content.html

WANG JING & CO. New Tax Regulation over Foreign International Transportation Enterprises and its Impact on Maritime Transportation in China. [Online]. Available from: https://www.londonpandi.com/documents/chinese-tax-summary/

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ภาพถ่ายบันทึกชี้แจงกฎหมายที่เสนอใหม่ พร้อมทั้งตัวกฎหมายเดิมและเหตุผลที่แก้ไขเพิ่มเติม

เจ้าพนักงานประเมิน แสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) (๔) และ (๗)"

กฎหมายเดิม "มาตรา ๕๘ ภายในเดือนมกราคม ทุก ๆ ปี

(๑) ให้หัวหน้ากรมทุกกรมในราชการและหัวหน้าสาขาราชการตามท้องที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดไปยังเจ้าพนักงานประเมิน แสดงรายการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑)

(๒) ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลอื่นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามมาตรา ๕๐ ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดไปยังเจ้าพนักงานประเมิน แสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒) และ (๔)"

มาตรานี้ แก้ข้อความให้สอดคล้องกับมาตรา ๕๐

มาตรา ๒๒ แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๕๙

กฎหมายใหม่ "มาตรา ๕๙ พร้อมกับการนำเงินภาษีส่งตามมาตรา ๕๒ และมาตรา ๕๓ ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลอื่น ตลอดจนองค์การต่าง ๆ ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด แสดงการหักภาษีเป็นรายตัวผู้มีเงินได้พึงประเมิน"

กฎหมายเดิม "มาตรา ๕๙ พร้อมกับการนำเงินภาษีส่งตามมาตรา ๕๒ ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลอื่น ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด แสดงการหักภาษีเป็นรายตัวผู้มีเงินได้พึงประเมิน"

มาตรานี้ แก้ข้อความให้สอดคล้องกับมาตรา ๕๐

มาตรา ๒๓ มาตรา ๒๓ นี้เป็นบทบัญญัติให้ยกเลิกกฎหมายเดิมในส่วน ๓ หมวด ๓ ลักษณะ ๒ ว่าด้วยการเก็บภาษีจากบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งหมด คือ ตั้งแต่มาตรา ๖๕ ถึงมาตรา ๗๖ ทวิ (ได้พิมพ์ต่อท้ายกฎหมายใหม่ในส่วนนี้ไว้ด้วยแล้ว) ทั้งนี้เพราะเปลี่ยนหลักการเก็บภาษีใหม่ ซึ่งเดิมเก็บจากเงินปันผลหรือกำไรของบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคลในอัตราร้อยละ ๒๐ เปลี่ยนเป็นเก็บจากเงินกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ ๑๕ ซึ่งคาดหมายว่าจะได้ภาษีเพิ่มขึ้นอีกครึ่งเท่าตัว และสะดวกแก่การควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีได้ดียิ่งขึ้น และได้ยกเลิกใหม่ทั้งหมด

250307

กฎหมายใหม่ มีดังต่อไปนี้ คือ

"ส่วน ๓

การเก็บภาษีจากบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคล

"มาตรา ๖๕ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีที่ล่วงมาแล้ว

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษีในส่วนนี้นั้น ให้ถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) รายจ่ายอันไม่จำเป็นหรือไม่สมควรแก่กิจการตามประเภทที่จะได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ไม่ให้ถือว่าเป็นรายจ่าย

(๒) ค่าสึกหรอ หรือค่าเสื่อมราคานั้น ให้หักตามอัตราซึ่งจะได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

(๓) ราคาสินค้าคงเหลือเมื่อวันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี กับเมื่อวันเริ่มระยะเวลาบัญชีใหม่นั้น ให้คำนวณราคาไม่ต่ำกว่าราคาทุน ในกรณีราคาตลาดสูงกว่าราคาทุนจะคำนวณราคาสินค้าสูงกว่าราคาตลาดมิได้

การคิดราคาสินค้าคงเหลือเป็นอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวในวรรคก่อน เมื่อมีเหตุผลสมควร อธิบดีจะอนุมัติก็ได้

(๔) ราคาสินทรัพย์อื่นนอกจากข้อ (๓) ให้ถือตามราคาในระยะเวลาบัญชีสุดท้ายก่อนใช้บทบัญญัตินี้ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้นอีก

(๕) การโอนกรรมสิทธิ์ใด ๆ ที่มิได้รับชำระมูลค่า หรือราคา หรือรับชำระมูลค่าหรือราคาต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินมูลค่าหรือราคานั้นตามราคาตลาดได้

(๖) การจำหน่ายหนี้สูญสำหรับลูกหนี้ จะกระทำได้ก็ต่อเมื่อแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินจนเป็นที่พอใจว่า ได้ดำเนินการไปตามสิทธิเรียกร้องโดยสมควรแล้ว

(๗) การคำนวณเงินตรา หรือหนี้สิน ซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทย ให้คำนวณตามราคาตลาดในวันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี

(๘) ถ้ามีข้อโต้เถียงกันระหว่างผู้ต้องเสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมิน เกี่ยวกับข้อ (๕) และ (๗) ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยอนุญาโตตุลาการมาใช้บังคับ ค่าใช้จ่ายในการนี้เป็นของผู้ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น

250308

๑๕

มาตรา ๖๕ นี้ ว่าด้วยประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคล คือ กำไรสุทธิ ซึ่งกฎหมายเดิมตามมาตรา ๖๕ ถือหลักเก็บจากเงินปันผลหรือกำไร

"มาตรา ๖๖ บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ล่วงมาแล้ว และการคิดกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา ๖๕"

มาตรา ๖๖ นี้ ว่าด้วยบุคคลที่ต้องเสียภาษี เทียบเคียงกับกฎหมายเดิมมาตรา ๖๖

"มาตรา ๖๗ การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ให้เสียในอัตราร้อยละ ๑๕ ของกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ และ ๖๖ เว้นแต่กิจการขนส่งของบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา ๖๖ วรรค ๒ ที่ทำการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีร้อยละ ๑ ของค่าระวาง ค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องจากการกระทำกิจการขนส่งนั้นในประเทศไทย

การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียภายใน ๑๒๐ วัน นับแต่วันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี"

มาตรา ๖๗ นี้ ว่าด้วยอัตราภาษีและระยะเวลาการเสีย เทียบเคียงกับกฎหมายเดิมมาตรา ๖๘

"มาตรา ๖๘ บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องทำการปิดบัญชีตามระยะเวลาบัญชีของตน แต่ละระยะเวลาบัญชีเช่นว่านี้จะต้องไม่เกิน ๑๒ เดือน ถ้ามิได้มีการปิดบัญชีดังกล่าวแล้ว อธิบดีอาจสั่งให้บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๑ ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ในระยะเวลาบัญชีที่ล่วงมาแล้วก็ได้ ทั้งนี้ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่อธิบดีจะสั่งให้เสียภาษีตามบทบัญญัติในมาตราอื่น

ถ้าบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ทำการปิดบัญชีตามระยะเวลาบัญชีของตนไม่ถึง ๑๒ เดือน เมื่อได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในเวลา ๓๐ วันนับแต่วันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชีแรก และอธิบดีเห็นสมควรจะสั่งให้เสียภาษีในระยะเวลาบัญชี ๑๒ เดือน ก็ได้"

250313

ส่วนกิจการของบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งวันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงภายหลัง พ.ศ. ๒๔๙๒ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการเก็บภาษีจากบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้มาใช้บังคับตลอดระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นต้นไป"

มาตรา ๗๖ ทวิ ว่าด้วยการให้เสียภาษีตามกฎหมายเดิมเป็นบทฉะเพาะกาล เทียบเคียงกับกฎหมายเดิมมาตรา ๗๕.

"มาตรา ๗๖ ตรี ในการได้ส่วนบุคคลธรรมดา บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามความในหมวดนี้ โดยการกล่าวหาแจ้งความของบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นเจ้าพนักงานรัฐบาลหรือมิใช่ก็ตาม และการกล่าวหาแจ้งความนั้นได้แสดงหลักฐานซึ่งได้มาจากที่อื่น นอกจากหลักฐานทางราชการสรรพากร เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บภาษีหรือภาษีเพิ่มเติมไปอีกเท่าใด ให้เจ้าพนักงานผู้รับเงินหักออกร้อยละ ๑๐ เป็นเงินสินบลรางวัล เพื่อจ่ายให้แกบุคคลผู้กล่าวหาแจ้งความตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

มาตรา ๗๖ ตรี ว่าด้วยให้ใช้เงินสินบลรางวัลในการจับผู้กระทำผิดทำนองเดียวกับอากรแสตมป์ รางขึ้นใหม่ กฎหมายเดิมไม่มีกำหนดไว้.

กฎหมายเดิม

"ส่วน ๓

การเก็บภาษีจากบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคล

"มาตรา ๖๕ เงินได้ต้องเสียภาษีในส่วนนี้ คือ

(๑) ดอกเบี้ยที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยพันธบัตร์ หรือดอกเบี้ยเงินกู้อันมีลักษณะเป็นเงินทุน

(๒) เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่จ่าย เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น รวมทั้งเงินลดทุนซึ่งจ่าย หรือเงินเพิ่มทุน ซึ่งตั้งจากเงินกำไรที่ได้มา หรือเงินรายได้ที่กันไว้ของบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคล

(๓) ผลประโยชน์ที่ได้จากการยุบ บริษัท หรือหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ควบเข้ากันกับบริษัท หรือ หุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น หรือการรับช่วงกัน หรือการเลิก ซึ่งคิดราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน"

"มาตรา ๖๖ บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายสยาม หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในสยาม ต้องเสียภาษีในจำนวนเงินได้ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้"

250314

"มาตรา ๖๗ บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งสยาม ให้เทียบยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายที่บริษัท หรือหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้นได้จากกิจการในสยาม กับยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งหมด เมื่อเทียบเป็นส่วนเท่าใด ให้คำนวณเงินได้ต้องเสียภาษีตามส่วนนั้น

แต่ในกรณีดังต่อไปนี้ เงินที่นำมาเทียบส่วนนั้น แทนที่จะใช้เงินได้ก่อนหักรายจ่าย ให้ใช้เงินต่อไปนี้เทียบกันตามกรณี คือ

"(๑) ถ้าบริษัท หรือ หุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นธนาคารรับฝากเงิน หรือรับฝากและแลกเงิน ให้ใช้เทียบยอดเงินฝากในบัญชีกระแสรายวัน และเงินฝากประจำในประเทศไทย กับยอดเงินฝากทั้งสิ้น ในประเทศดังกล่าวแล้วของธนาคารในวันปิดบัญชีของระยะบัญชี ๑๒ เดือน ที่สิ้นสุดในครั้งหลังที่สุดก่อนจ่ายเงินได้ต้องเสียภาษี แต่อย่างน้อยจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียต้องไม่ต่ำกว่า ๓,๐๐๐ บาท

ถ้าบริษัท หรือ หุ้นส่วน นิติบุคคล เป็นธนาคารแลกเงินโดยฉะเพาะ ให้ใช้เทียบยอดเงินของกิจการแลกเงิน"

(๒) ถ้าเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วน นิติบุคคล ประกอบกิจการเครดิตฟองซิเอร์ ให้ใช้เทียบยอดเงินให้กู้ โดยมีอสังหาริมทรัพย์เป็นประกันและลงทุนหากำไรในอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งค้างบัญชีในวันปิดบัญชีของระยะบัญชี ๑๒ เดือนที่สิ้นสุดลงในครั้งหลังที่สุดก่อนจ่ายเงินได้ต้องเสียภาษี

(๓) ถ้าเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการออมสิน ให้ใช้เทียบยอดเงินที่ยังค้างบัญชีเป็นเครดิตของผู้ฝากในวันปิดบัญชีของระยะบัญชี ๑๒ เดือนที่สิ้นสุดลงในครั้งหลังที่สุดก่อนจ่ายเงินได้ต้องเสียภาษี

(๔) ถ้าเป็นบริษัทหรือหุ้นส่วน นิติบุคคลประกอบกิจการประกันภัย ให้ใช้เทียบยอดเงินเบี้ยประกันภัยที่เก็บได้"

"มาตรา ๖๘ การเสียภาษีตามความในส่วนนี้ ให้เสียในอัตราร้อยละ ๒๐ แห่งยอดเงินได้ตามมาตรา ๖๕ ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน ๙๐ วัน นับแต่วันที่ที่ประชุมใหญ่อนุมัติบัญชีและงบดุลย์ ส่วนในกรณีที่ไม่มีการประชุมใหญ่ ให้เสียภาษีภายใน ๑๒๐ วัน นับแต่วันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี ๑๒ เดือน"

"มาตรา ๖๙ ภายใน ๙๐ วันนับแต่วันที่ที่ประชุมใหญ่อนุมัติบัญชีและงบดุลย์ทุกปี หรือในกรณีที่ไม่มีการประชุมใหญ่ ภายใน ๑๒๐ วันนับแต่วันสุดท้ายของระยะเวลาบัญชี ๑๒ เดือน ให้บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ และยอดเงิน —

ภาคผนวก ข

บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2493

บันทึกหลักการและ เหตุผล

ประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไข เพิ่ม เติมประมวลรัษฎากร

(ฉะบับที่ ๘) พ.ศ.๒๔๙๓

250344

หลักการ

แก้ไข เพิ่ม เติมประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้, ภาษีโรงค้า, อากรแสตมป์, อากรมหรสพ และภาษีโรงแรมภัตตาคาร ยกเลิกเงินช่วยการประถมศึกษา และปรับปรุงวิธีปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากร

เหตุผล

เนื่องด้วยภาษีอากรดังกล่าวในหลักการยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัย จึงเห็นสมควรยกเลิกและแก้ไข เพิ่ม เติมให้เหมาะสมและเป็นธรรมแก่สังคมยิ่งขึ้น ฉะเพาะอย่างยิ่ง ภาษีเงินได้ที่เก็บจากบุคคลธรรมดาได้ลดลงกว่าที่เก็บอยู่ในปัจจุบัน นอกจากนี้ วิธีปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรและวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภาษีโรงแรมภัตตาคาร และอากรแสตมป์ ยังไม่รัดกุมพอ จึงเห็นควรปรับปรุงและเปลี่ยนแปลง เพื่อให้เป็นผลดีแก่รัฐยิ่งขึ้น ส่วนอากรมหรสพได้ยกเว้นไม่เก็บในกรณีที่คาดูมีจำนวนเล็กน้อย และลดอัตราสำหรับมหรสพประเภทกีฬา เพื่อเป็นการส่งเสริมการกีฬา และได้ยกเลิกเงินช่วยประถมศึกษา เพื่อแบ่งเบาภาระภาษีของพลเมืองให้น้อยลง.

ภาคผนวก ค

งบแสดงฐานะทางการเงินของ บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) ประจำปี 2563

บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย
งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563

หน่วย : บาท

		งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	หมายเหตุ	2563	2562	2563	2562
รายได้	31.1, 31.2				
รายได้จากการขายหรือการให้บริการ	25				
ค่าโดยสารและค่าน้ำหนักส่วนเกิน		34,162,870,829	149,044,250,701	30,830,752,880	141,391,907,930
ค่าระวางขนส่งและไปรษณียภัณฑ์		6,892,792,058	17,783,341,709	6,874,005,517	17,786,225,643
กิจการอื่น		6,660,792,421	14,214,449,444	7,838,973,989	15,957,289,009
รวมรายได้จากการขายหรือการให้บริการ		**47,716,455,308**	**181,042,041,854**	**45,543,732,386**	**175,135,422,582**
รายได้อื่น					
ดอกเบี้ยรับ		120,142,758	196,131,554	116,904,033	190,044,539
ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศสุทธิ		-	4,439,258,477	-	4,583,991,027
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนเงินลงทุน		205,606,044	273,177,862	-	-
รายได้อื่นๆ		594,658,938	3,003,838,936	677,257,205	3,293,767,492
รวมรายได้อื่น		**920,407,740**	**7,912,406,829**	**794,161,238**	**8,067,803,058**
รวมรายได้		**48,636,863,048**	**188,954,448,683**	**46,337,893,624**	**183,203,225,640**
ค่าใช้จ่าย					
ค่าน้ำมันเครื่องบิน		12,386,470,504	54,675,194,646	11,163,696,763	50,804,826,722
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน		20,545,806,773	31,171,648,957	19,966,548,821	30,384,503,955
ค่าบริการการบิน		6,726,875,952	21,058,256,685	6,185,871,454	19,419,619,264
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับนักบินและลูกเรือ		1,552,405,251	6,241,614,091	1,263,023,740	5,708,279,804
ค่าซ่อมแซมและซ่อมบำรุงอากาศยาน		7,872,278,019	19,321,533,731	5,679,687,580	17,167,401,670
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย		27,704,277,826	17,327,587,865	26,420,465,970	17,301,466,116
ค่าเช่าเครื่องบินและอะไหล่		218,838,293	14,489,007,667	2,013,211,778	19,846,453,982
ค่าสินค้าและพัสดุใช้ไป		2,111,050,175	9,100,798,414	1,944,917,890	8,516,974,673
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายและโฆษณา		1,952,068,751	10,637,026,412	1,458,276,264	9,861,433,383
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องบินและสินทรัพย์สิทธิการใช้					
และอุปกรณ์การบินหมุนเวียน	26	82,702,523,715	633,915,384	82,702,523,715	633,915,384
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศสุทธิ		894,693,377	-	948,184,877	-
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	11	-	-	1,975,553,600	-
ค่าใช้จ่ายอื่น		5,873,592,962	10,668,496,728	5,627,863,407	10,028,679,448
รวมค่าใช้จ่าย		**170,540,881,598**	**195,325,080,580**	**167,349,825,859**	**189,673,554,401**
ขาดทุนจากกิจกรรมดำเนินงาน		**(121,904,018,550)**	**(6,370,631,897)**	**(121,011,932,235)**	**(6,470,328,761)**
ต้นทุนทางการเงิน		12,193,849,066	4,440,770,542	11,909,511,581	4,440,770,542
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าซึ่งเป็นไปตามมาตรฐาน					
การรายงานทางการเงินฉบับที่ 9	27	261,088,704	-	7,939,242,471	-
ส่วนแบ่งขาดทุนจากเงินลงทุนในบริษัทร่วม		511,502,758	223,202,616	-	-
ผลขาดทุนสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของกลุ่มรายการของฐานะสุทธิ	33.2, 33.3	5,226,749,217	-	5,226,749,217	-
ขาดทุนก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		**(140,097,208,295)**	**(11,034,605,055)**	**(146,087,435,504)**	**(10,911,099,303)**
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	28	(1,082,689,203)	(981,865,522)	(1,080,933,219)	(964,410,670)
ขาดทุนสำหรับปี		**(141,179,897,498)**	**(12,016,470,577)**	**(147,168,368,723)**	**(11,875,509,973)**

ภาคผนวก ง

งบแสดงฐานะทางการเงินของ บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน) ประจำปี 2563

รายได้จากการขายและการให้บริการ

รายได้จากการขายและการให้บริการสำหรับปี 2563 และ 2562 จำแนกตามจังหวะเวลาในการรับรู้รายได้และประเภทของสินค้าหรือบริการได้ดังนี้

(หน่วย: บาท)

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2563	2562	2563	2562
รายได้ที่รับรู้ตลอดช่วงเวลาหนึ่ง				
รายได้ค่าโดยสาร	11,123,443,178	31,506,376,334	-	-
รายได้ค่าน้ำหนักสัมภาระและค่าบริการอื่น	1,902,823,517	6,599,437,120	-	-
รายได้จากเที่ยวบินเช่าเหมาลำ	252,916,282	1,174,800,629	-	-
รายได้ค่าระวางขนส่ง	146,423,872	286,831,861	-	-
รายได้ค่าโฆษณา	7,273,723	24,213,281	-	-
รายได้ค่าบริหารจัดการ	-	-	25,000,000	25,000,000
รายได้ที่รับรู้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง				
รายได้จากการขายสินค้าบนเครื่องบิน	200,987,547	588,992,272	-	-
รวมรายได้	13,633,868,119	40,180,651,497	25,000,000	25,000,000

ค่าใช้จ่ายตามลักษณะ

รายการค่าใช้จ่ายแบ่งตามลักษณะประกอบด้วยรายการค่าใช้จ่ายที่สำคัญดังต่อไปนี้

(หน่วย: บาท)

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	2563	2562	2563	2562
ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง	6,398,727,595	13,962,765,981	-	-
เงินเดือน ค่าแรงและผลประโยชน์อื่นของพนักงาน	4,128,152,907	6,737,133,772	-	-
ค่าใช้บริการในสนามบินและลานจอด	1,195,083,877	5,127,690,780	-	-
ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา	2,515,908,377	3,618,330,869	-	-
ค่าเช่าเครื่องบิน - กิจการอื่น	-	3,088,509,309	-	-
ค่าเช่าเครื่องบินและเครื่องยนต์เครื่องบิน - กิจการที่เกี่ยวข้องกัน	-	2,144,242,113	-	-
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	5,738,992,539	1,716,745,797	177	4,299

ค่าใช้จ่ายอื่น

(หน่วย: บาท)

	งบการเงินรวม	
	2563	2562
ขาดทุนจากตราสารอนุพันธ์	37,190,862	-
ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สิทธิการใช้	1,415,961,457	-
รวม	1,453,152,319	-

ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา

นางสาววาสิตา วราสิทธิชัย เกิดเมื่อวันที่ 16 พฤศจิกายน พ.ศ. 2537 ที่อำเภอหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา สำเร็จการศึกษาปริญญานิติศาสตรบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ในปีการศึกษา 2559 จากนั้น ได้รับประกาศนียบัตรหลักสูตรวิชาว่าความ จากสำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสภาทนายความ รุ่นที่ 51 และในปีการศึกษา 2562 ได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปัจจุบันทำงานในตำแหน่งเจ้าหน้าที่กำกับคดีของ บริษัท ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ตั้งอยู่ที่อาคารสำนักงานใหญ่ เลขที่ 333 ถนนสีลม แขวงสีลม เขตบางรัก กรุงเทพมหานคร