หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ ร.อ.22 กับการใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

โดย เอกสยาม ชัยศร ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

> เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

สาระสำคัญโดยสรุป

- **อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลในกฎหมายไทยโดยพระราชกฤษฎีกา ไม่ใช่โดยตัวอนุสัญญาเอง** มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ
- **สถานะผู้อยู่ในประเทศไทยวัดที่หนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษี** ตามมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร โดยนับรวมได้หลายระยะในปีภาษีเดียวกัน
- **หนังสือรับรองสองฉบับทำหน้าที่ต่างกัน** ร.อ.21 รับรองการเสียภาษีเงินได้ ส่วน ร.อ.22 รับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร และคำร้องของ ร.อ.22 ต้องระบุชื่อประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน
- **คำขอทั้งสองฉบับใช้คำร้อง ร.อ.01 ร่วมกัน** แต่เอกสารประกอบต่างกัน บุคคลธรรมดาที่ขอ ร.อ.22 ต้องแนบสำเนาหนังสือเดินทางทุกหน้าที่มีการเข้าออกและตารางแสดงรายละเอียดการเข้าออกประเทศไทย

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

- **ภาระที่อนุสัญญาเข้ามาบรรเทาคือภาษีตามมาตรา 70** ซึ่งให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้บริษัทต่างประเทศที่มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย
- **หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ไม่ใช่การอนุมัติให้งดหักภาษี** เป็นเพียงพยานหลักฐานเรื่องสถานะของผู้รับเงิน การจะงดหรือลดอัตราต้องอาศัยบทของอนุสัญญาฉบับที่ใช้บังคับกับเงินได้ประเภทนั้นโดยเฉพาะ
- **แนววินิจฉัยแยกประเภทเงินได้ก่อนถึงชั้นอนุสัญญา** หนังสือตอบข้อหารือ ที่ กค 0706/2565 วินิจฉัยว่าค่าสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งไม่อยู่ในมาตรา 70 ส่วนค่าบริการที่บริษัทในสิงคโปร์ให้โดยมิได้ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษีเพราะข้อ 7 ของอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์

ฐานะของอนุสัญญาภาษีซ้อนในกฎหมายภายใน

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (double taxation agreement) ไม่ได้ยกเว้นภาษีไทยด้วยตัวเอง ผลในกฎหมายภายในเกิดจากมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งบัญญัติให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ[1]

ในเชิงโครงสร้าง บทบัญญัติมาตราเดียวนี้ทำหน้าที่เป็นสะพานระหว่างกฎหมายระหว่างประเทศกับกฎหมายภาษีภายใน ถ้อยคำว่า “ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำ” ทำให้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ครอบคลุมอนุสัญญาที่ทำขึ้นภายหลัง พ.ศ. 2505 ด้วย โดยไม่ต้องตราพระราชกฤษฎีกาใหม่ทุกครั้งที่มีอนุสัญญาฉบับใหม่

ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ ขอบเขตของการยกเว้นถูกกำหนดโดยตัวอนุสัญญาแต่ละฉบับ ไม่ใช่โดยพระราชกฤษฎีกา ผู้ที่ประสงค์จะอาศัยประโยชน์จึงต้องอ้างบทของอนุสัญญาฉบับที่ใช้บังคับระหว่างประเทศไทยกับรัฐของตน ประกอบกับข้อเท็จจริงว่าตนเป็นบุคคลตามสัญญานั้น มิใช่อ้างพระราชกฤษฎีกาลอย ๆ

ถ้อยคำว่า “บุคคลตามสัญญา” เป็นจุดที่เชื่อมกลับมาสู่เรื่องหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ อนุสัญญาแต่ละฉบับจำกัดผู้ทรงสิทธิไว้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญา การจะแสดงว่าตนเป็นบุคคลตามสัญญาจึงต้องเริ่มที่การพิสูจน์สถานะถิ่นที่อยู่ก่อน และการพิสูจน์นั้นต้องทำตามกฎหมายภายในของรัฐที่อ้างว่าตนมีถิ่นที่อยู่ ไม่ใช่ตามความเข้าใจของคู่สัญญาทางธุรกิจ

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

ส่วนมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับเดียวกันกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้ ซึ่งเป็นบทรักษาการตามแบบ มิได้ให้อำนาจกำหนดเงื่อนไขการใช้สิทธิเพิ่มเติมจากที่อนุสัญญากำหนดไว้[1]

เกณฑ์ผู้อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 41

มาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เกณฑ์นี้นับตามปีภาษีและนับรวมหลายช่วงได้ จึงไม่ต้องอยู่ติดต่อกัน[2]

ความสำคัญของสถานะนี้อยู่ที่วรรคสองของมาตราเดียวกัน ซึ่งกำหนดให้ผู้อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ส่วนวรรคหนึ่งผูกภาระภาษีไว้กับเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยโดยไม่คำนึงถึงสถานะผู้อยู่[2] การใช้หลักนี้กับเงินได้จากต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทยตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และ ป.162/2566 อธิบายไว้ใน บทความเรื่องเงินได้จากต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย

ในทางปฏิบัติ เกณฑ์หนึ่งร้อยแปดสิบวันนี้เป็นข้อเท็จจริงหลักที่กรมสรรพากรตรวจก่อนออกหนังสือรับรองการ มี ถิ่น ที่อยู่ จึง เป็น เหตุผล ที่ คำขอ ของ บุคคลธรรมดา ต้อง แนบ ตาราง แสดง รายละเอียด การ เข้าออกประเทศไทยและสำเนาหนังสือเดินทางทุกหน้าที่มีตราประทับเข้าออก

ภาระภาษีที่อนุสัญญาเข้ามาบรรเทา

มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องเสียภาษี โดยผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย[3]

ภาระนี้เกิดที่ตัวผู้จ่ายในประเทศไทย ไม่ได้เกิดที่ผู้รับในต่างประเทศ ผู้จ่ายจึงเป็นผู้ที่ต้องตัดสินใจ ณ วันจ่ายเงินว่าจะหักในอัตราตามประมวลรัษฎากรหรืออัตราที่อนุสัญญากำหนดไว้ต่ำกว่า และเป็นผู้ที่ต้องเก็บหลักฐานไว้แสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินในภายหลัง การพิจารณาข้อบทของอนุสัญญาก่อนหักภาษีในอัตราที่ลดลงหรือยกเว้น อธิบายไว้ที่ หน้าอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA)

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

อัตราสูงสุดที่อนุสัญญาฉบับที่ไทยทำกับสหรัฐอเมริกากำหนดไว้สำหรับเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ พร้อมตัวบทข้อ 10 ถึงข้อ 12 อธิบายไว้ในบทความ อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกา

ตัวบทมาตราเดียวกันยังยกเว้นกรณีที่บริษัทต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือจากสถาบันการเงินที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยโดยเฉพาะเพื่อให้กู้ยืมเงินส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ซึ่งเป็นข้อยกเว้นตามกฎหมายภายในที่แยกต่างหากจากการบรรเทาตามอนุสัญญา[3]

หนังสือรับรองสองฉบับ ร.อ.21 และ ร.อ.22

กรมสรรพากรออกหนังสือรับรองสองฉบับที่มักถูกเรียกปนกัน ร.อ.21 คือหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้ส่วน ร.อ.22 คือหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร ซึ่งใช้แสดงสถานะตามมาตรา 41 ต่อรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง คำร้องของ ร.อ.22 ต้องระบุชื่อประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้ด้วย[4]

ความต่างนี้มีผลในทางปฏิบัติ ผู้ที่ถูกหักภาษีในประเทศไทยแล้วและต้องการเครดิตภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของตน ต้องการเอกสารที่แสดงว่าได้เสียภาษีจริงจำนวนเท่าใด ซึ่งคือ ร.อ.21 ส่วนผู้ที่ต้องการให้รัฐอีกฝ่ายลดหรืองดเก็บภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายออกจากรัฐนั้น ต้องการเอกสารที่แสดงว่าตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งคือ ร.อ.22

หนังสือรับรอง	สาระที่รับรอง	แบบแสดงรายการที่ต้องแนบ
ร.อ.21	การเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย	บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.90 91 หรือ 93, นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 52 หรือ 55 และสำเนาแบบ ภ.ง.ด.54 ภ.ง.ด.1 หรือ ภ.ง.ด.2 และ ภ.พ.36 ถ้ามี
ร.อ.22	การมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร	บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.90 หรือ 91, นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 หรือ 51

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

เอกสารประกอบคำขอและสถานที่ยื่น

คำขอหนังสือรับรองทั้งสองฉบับใช้คำร้อง ร.อ.01 ร่วมกัน ผู้มีสิทธิยื่นคำขอคือบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีภูมิลำเนาตามแบบแสดงรายการอยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น สำหรับ ร.อ.22 ของบุคคลธรรมดา กรมสรรพากรเรียกสำเนาหนังสือเดินทางทุกหน้าที่มีการเข้าออกและตารางแสดงรายละเอียดการเข้าออกประเทศไทย ซึ่งเป็นหลักฐานของเกณฑ์หนึ่งร้อยแปดสิบวันตามมาตรา 41 วรรคสาม[5]

กรณีนิติบุคคล เอกสารที่เรียกคือสำเนาแบบแสดงรายการของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้อง พร้อมสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลของกระทรวงพาณิชย์ที่มีอายุไม่เกินหกเดือน ส่วนกรณีมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทน ต้องมีหนังสือมอบอำนาจติดอากรแสตมป์ 10 บาท[5]

ในทางปฏิบัติ จุดที่ทำให้คำขอถูกส่งกลับบ่อยที่สุดคือความไม่สอดคล้องระหว่างตารางการเข้าออกที่ผู้ขอจัดทำขึ้นเองกับตราประทับในหนังสือเดินทาง การจัดทำตารางโดยไล่จากตราประทับทีละรายการ แล้วสรุปยอดวันรวมในปีภาษีนั้น จึงลดรอบการแก้ไขได้มากกว่าการกรอกจากความทรงจำ

ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งคือ แบบแสดงรายการที่เรียกแนบเป็นของปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องการให้รับรอง มิใช่ของปีปัจจุบันเสมอไป ผู้ที่ต้องการหนังสือรับรองสำหรับปีภาษีที่ยังไม่ถึงกำหนดยื่นแบบ จึงมักติดเงื่อนไขนี้ และต้องวางแผนเวลาให้สอดคล้องกับกำหนดการที่รัฐอีกฝ่ายเรียกเอกสาร

ขอบเขตที่หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ไม่ได้ให้

หนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เป็นพยานหลักฐานเรื่องสถานะของผู้รับเงินตามมาตรา 41 เท่านั้น มิใช่การอนุมัติให้งดหรือลดการหักภาษี หน้าที่หักภาษีตามมาตรา 70 ยังคงอยู่ จนกว่าจะปรากฏว่าเงินได้ก้อนนั้นตกอยู่ในบทของอนุสัญญาที่ตัดหรือจำกัดอำนาจจัดเก็บของประเทศไทยสำหรับเงินได้ประเภทนั้น[1]

ในเชิงโครงสร้าง การวิเคราะห์จึงมีสามชั้นที่ต้องผ่านตามลำดับ ชั้นแรกคือเงินได้ก้อนนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามมาตรา 40 ชั้นที่สองคือแหล่งเงินได้อยู่ในหรือนอกประเทศไทย และชั้นที่สามจึงเป็นบทของอนุสัญญาที่ใช้บังคับกับเงินได้ประเภทนั้น การมีหนังสือรับรองอยู่ในมือไม่ทำให้สองชั้นแรกหายไป

ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ เอกสารฉบับนี้ตอบคำถามว่าผู้รับเงินเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐใด ซึ่งเป็นเงื่อนไขการเข้าถึงอนุสัญญา แต่ไม่ได้ตอบคำถามว่าอัตราใดใช้บังคับ ผู้จ่ายเงินได้ที่หักภาษีต่ำกว่าอัตราตามประมวลรัษฎากรโดยอาศัยเพียงหนังสือรับรอง จึงยังมีความเสี่ยงที่จะถูกเรียกให้รับผิดในส่วนที่ขาด

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

สำหรับภาพรวมของอนุสัญญาที่ประเทศไทยทำไว้ ดูหน้า อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย ซึ่งอธิบายโครงสร้างของบทต่าง ๆ ในอนุสัญญาไว้แล้ว

แนววินิจฉัยเรื่องแหล่งเงินได้ก่อนถึงชั้นอนุสัญญา

หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/2565 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2546 แยกเป็นสองชั้น ค่าสินค้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) จึงไม่อยู่ในมาตรา 70 ส่วนค่าบริการที่บริษัทในสิงคโปร์ให้โดยมิได้ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษีเพราะข้อ 7 ของอนุสัญญาไทยกับสิงคโปร์ ไม่ใช่เพราะค่าบริการอยู่นอกมาตรา 70[6]

แนววินิจฉัยฉบับเดียวกันยังแยกค่าสินค้าออกจากค่าบริการ โดยถือว่าค่าสินค้าที่ซื้อจากต่างประเทศเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งไม่อยู่ในบรรดาประเภทเงินได้ที่มาตรา 70 กำหนดให้หักภาษี ข้อเท็จจริงเรื่องประเภทของเงินได้จึงตัดปัญหาไปตั้งแต่ชั้นแรก โดยยังไม่ต้องไปถึงอนุสัญญา[6]

บทเรียนเชิงวิธีวิทยาที่อ่านได้จากแนววินิจฉัยนี้คือ การเรียกหาหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่จากคู่สัญญาต่างประเทศทุกครั้งเป็นการทำงานสลับลำดับ คำถามแรกคือเงินได้ก้อนนั้นอยู่ในมาตรา 70 หรือไม่ ถ้าไม่อยู่ ก็ไม่มีภาระให้ต้องบรรเทา และเอกสารจากต่างประเทศก็ไม่จำเป็น ส่วนเงินได้ที่อยู่ในมาตรา 70 เช่น ค่าบริการในข้อหารือนี้ การงดหักต้องอาศัยบทของอนุสัญญา และผู้จ่ายควรมีหลักฐานว่าผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐคู่สัญญา วิธีแยกค่าบริการออกจากค่าสิทธิตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา อัตราภาษี และกำหนดยื่นแบบ ภ.ง.ด.54 อธิบายไว้ในบทความ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อจ่ายเงินไปต่างประเทศตามมาตรา 70

คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการยกเว้นตามอนุสัญญา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 ระหว่างบริษัทไทย-เอ็มซี จำกัด กับกรมสรรพากร วินิจฉัยเรื่องผู้ทำการแทนนิติบุคคลต่างประเทศ โดยศาลอ้างประมวลรัษฎากรมาตรา 39 65 ทวิ 65 ตรี 70 ทวิ และ 76 ทวิ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2505 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529[7]

สาระที่ศาลวินิจฉัยคือ แม้ลูกค้าของโจทก์จะส่งเงินค่าสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง การกระทำของโจทก์ก็ถือได้ว่ามีผลทำให้บริษัทต่างประเทศซึ่งถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย โจทก์จึงต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย[7]

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

ข้อคิดที่ย้อนกลับมาที่ผู้เสียภาษีคือ การที่เงินไหลจากผู้ซื้อไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยไม่ผ่านบัญชีของผู้ประกอบการในประเทศไทย ไม่ได้ทำให้แหล่งเงินได้ย้ายออกไปด้วย และการจะอาศัยการยกเว้นตามอนุสัญญาในกรณีเช่นนี้ต้องแสดงให้ได้ว่าบทของอนุสัญญาตัดอำนาจจัดเก็บของประเทศไทยไว้จริง ไม่ใช่อาศัยเพียงข้อเท็จจริงเรื่องเส้นทางการชำระเงิน

สำหรับการประเมินว่าโครงสร้างธุรกิจของท่านก่อให้เกิดสถานประกอบการถาวรหรือไม่ ดูหน้า การวิเคราะห์ความเสี่ยงสถานประกอบการถาวร และเนื้อหาพื้นฐานที่ สถานประกอบการถาวรคืออะไร

คำถามที่พบบ่อย

คำถาม ที่ ได้รับ บ่อย ที่สุด ห้า ข้อ ว่าด้วย ความหมาย ของ อนุสัญญา ภาษี ซ้อน ตามมาตรา 3 แห่ง พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ความต่างของหนังสือรับรองสองฉบับ เกณฑ์หนึ่งร้อยแปดสิบวัน ตามมาตรา 41 เอกสารประกอบคำขอ และผลของหนังสือรับรองต่อหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 70

อนุสัญญาภาษีซ้อน (double taxation agreement) คืออะไร และมีผลในกฎหมายไทยอย่างไร

อนุสัญญาภาษีซ้อนคือความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศที่แบ่งอำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ก้อนเดียวกัน ผลในกฎหมายภายในเกิดจากมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ

ร.อ.21 กับ ร.อ.22 ต่างกันอย่างไร

ร.อ.21 เป็นหนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้ ใช้แสดงว่าได้เสียภาษีในประเทศไทยแล้วจำนวนเท่าใด ส่วน ร.อ.22 เป็นหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร ใช้แสดงสถานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต่อรัฐผู้ทำอนุสัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง คำร้องของ ร.อ.22 ต้องระบุชื่อประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย

บุคคลธรรมดาเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเมื่อใด

มาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เกณฑ์นี้นับตามปีภาษี ไม่ใช่รอบสิบสองเดือนที่เคลื่อนที่ได้

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

เอกสารประกอบคำขอหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ของบุคคลธรรมดามีอะไรบ้าง

ตามที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ ได้แก่ คำร้อง ร.อ.01 ซึ่งต้องระบุชื่อประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน สำเนาแบบ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนหรือสำเนาหนังสือเดินทางทุกหน้าที่มีการเข้าออก ตารางแสดงรายละเอียดการเข้าออกประเทศไทย และหนังสือมอบอำนาจติดอากรแสตมป์ 10 บาทในกรณีมอบอำนาจ

มีหนังสือรับรองถิ่นที่อยู่แล้ว ผู้จ่ายเงินได้ยังต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่

หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่เป็นเพียงพยานหลักฐานเรื่องสถานะของผู้รับเงิน ไม่ใช่การอนุมัติให้งดหักภาษี หน้าที่หัก ภาษี ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรยัง คงอยู่ จนกว่า จะ ปรากฏ ว่า เงินได้ ก้อน นั้น อยู่ ใน บท ของอนุสัญญาที่ตัดหรือลดอำนาจจัดเก็บของประเทศไทย ซึ่งต้องพิจารณาเป็นรายฉบับและรายประเภทเงินได้

เชิงอรรถ

1. **พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505** ข้อความที่กรมสรรพากรเผยแพร่ มาตรา 3 ว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ” และมาตรา 4 ว่า “ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้” (rd.go.th/2374.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

2. **ประมวลรัษฎากร มาตรา 41** ข้อความที่กรมสรรพากรเผยแพร่ วรรคหนึ่ง “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ” วรรคสอง “ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย” วรรคสาม “ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย” (rd.go.th/5937.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

3. **ประมวลรัษฎากร มาตรา 70** ฉบับ แปล ภาษาอังกฤษ ของ กรมสรรพากร: “A company or juristic partnership incorporated under foreign laws and not carrying on business in Thailand but receiving assessable income under Section 40 (2)(3)(4)(5) or (6) which is paid from or in Thailand, shall be liable to pay tax. The payer of income shall deduct corporate income tax from such assessable income at the corporate income tax rate and remit it to the local Amphur office together with the filing of a tax return in the form prescribed by the Director General within 7 days from the last day of the month in which such income is paid. Section 54 shall also apply mutatis mutandis. / The provisions of Paragraph 1 shall not apply in the case where a company or juristic partnership incorporated under foreign laws receives assessable income being interest from the Government or a financial institution incorporated under the specific Thai laws for the purpose of lending to promote agriculture, commerce or industry.” (rd.go.th/english/37764.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html

4. **หนังสือรับรองการเสียภาษีเงินได้ (ร.อ.21) และหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร (ร.อ.22)** หน้าเผยแพร่ของสำนักงานสรรพากรภาค 2 ระบุผู้มีสิทธิยื่นคำขอว่า “บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ที่มีภูมิลำเนาตามแบบแสดงรายการ” ในเขตท้องที่ และระบุว่าคำร้อง ร.อ.01 ของ ร.อ.22 ต้องระบุชื่อประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (rd.go.th/region/02/48.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

5. **เอกสารประกอบคำขอ** หน้าเดียวกันระบุว่า ร.อ.21 ใช้คำร้อง ร.อ.01 พร้อมสำเนาแบบ ภ.ง.ด.54 ภ.ง.ด.1 หรือ ภ.ง.ด.2 และ ภ.พ.36 ถ้ามี, บุคคลธรรมดาแนบสำเนาแบบ ภ.ง.ด.90 91 หรือ 93 สำเนาหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และสำเนาบัตรประจำตัวประชาชน หรือ หนังสือเดินทาง, นิติบุคคล แนบ สำเนา แบบ ภ.ง.ด.50 52 หรือ 55 และ สำเนา หนังสือรับรอง การ จดทะเบียนนิติบุคคลของกระทรวงพาณิชย์อายุไม่เกินหกเดือน ส่วน ร.อ.22 ใช้คำร้อง ร.อ.01 ที่ระบุชื่อประเทศคู่อนุสัญญา หนังสือมอบอำนาจติด อากรแสตมป์ 10 บาท, บุคคลธรรมดา แนบ สำเนา แบบ ภ.ง.ด.90 หรือ 91 สำเนา บัตรประจำตัวประชาชน หรือ สำเนา หนังสือเดินทางทุกหน้าที่มีการเข้าออก และตารางแสดงรายละเอียดการเข้าออกประเทศไทย, นิติบุคคลแนบสำเนาแบบ ภ.ง.ด.50 หรือ 51 และสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคลอายุไม่เกินหกเดือน สถานที่ยื่นตามที่หน้านั้นระบุคือสำนักงานสรรพากรภาค 2 ส่วนวางแผนและประเมินผล ชั้น 8 (rd.go.th/region/02/48.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

6. **หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/2565 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2546** เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีจ่ายค่าสินค้าและค่าบริการไปต่างประเทศ ข้อกฎหมายที่อ้างคือมาตรา 70 มาตรา 40 (2) มาตรา 40 (8) และมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แนววินิจฉัยระบุว่าผู้ให้บริการในต่างประเทศซึ่ง “มิได้เข้ามาให้บริการโดยผ่านสถานประกอบการถาวรภายในประเทศไทย” ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย “ทั้งนี้ ตามข้อ 7 วรรคหนึ่ง แห่งอนุสัญญา” ระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลสิงคโปร์ ประกอบกับ “มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505” ผู้จ่ายจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีและค่าสินค้าที่สั่งซื้อจากต่างประเทศ “ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)” (rd.go.th/24796.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

7. **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548** ระหว่างบริษัทไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์ กับกรมสรรพากร จำเลย เรื่องผู้ทำการแทนนิติบุคคลต่างประเทศ (กรมสรรพากร เผยแพร่ ภายใต้ ชื่อ “คำพิพากษาฎีกาที่ 2548/3935”) กฎหมาย ที่ เกี่ยวข้อง ตามที่ หน้า นั้น ระบุ คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 65 ทวิ 65 ตรี 70 ทวิ 76 ทวิ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร พ.ศ. 2505 กฎกระทรวงฉบับที่ 143 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529 ข้อความที่ศาลวินิจฉัยตามที่เผยแพร่คือ “ถือได้ว่ามีผลทำให้บริษัทดังกล่าวซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย” (rd.go.th/30333.html, ตรวจ 23 กันยายน 2569)

บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/certificate-of-residence-dta.html