

สถานะทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัล
ตามประมวลรัษฎากร
Legal Status of Digital Assets
from the Corporate Income Tax
Perspective according to the Thai Revenue Code

สรารุท ไกรลาศศิริ*

ทนายความหุ้นส่วน บริษัท กูดัน แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

Saravut Krailadsiri

Partner at Kudan & Partners Ltd.

พิชญะ นิมเจริญ**

ทนายความ บริษัท กูดัน แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

Pichaya Nimcharoen

Associate at Kudan & Partners Ltd.

วันที่รับบทความ ๑๖ มีนาคม ๒๕๖๔; วันที่แก้ไขบทความ ๒๙ มีนาคม ๒๕๖๔; วันที่ตอบรับบทความ ๓๑ มีนาคม ๒๕๖๔

บทคัดย่อ

ในปัจจุบันประมวลรัษฎากรได้เพิ่มประเภทเงินได้เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเงินได้
พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) และมาตรา ๔๐ (๔) (ณ) อย่างไรก็ดี ด้วยลักษณะพิเศษ
ของสินทรัพย์ดิจิทัล ทำให้การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลยังคง

* LL.B., Thammasat University. LL.M., Private Law, Thammasat University.

** LL.B. (First Class Honors), Thammasat University.

สรุป

ไม่ชัดเจนและเป็นปัญหา เช่น กรณีปัญหาการได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัลในระหว่างถือครอง การลงทุนและการจำหน่ายสินทรัพย์ดิจิทัล เป็นต้น ทั้งนี้ ปัญหาเกี่ยวกับสถานะทางภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่ชัดเจนของสินทรัพย์ดิจิทัล อาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ทราบภาระการเสียภาษีและอาจจะเกิดความรับผิดทางภาษีได้ ขณะเดียวกันกรมสรรพากรก็อาจจะเก็บภาษีในส่วนนี้ได้ไม่เต็มที่ บทความนี้จึงเสนอให้มีกฎหมายกำหนดสถานะและการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัลที่ชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาดังกล่าว

คำสำคัญ : ประมวลรัษฎากร, สินทรัพย์ดิจิทัล, เงินได้พึงประเมิน, ภาษีเงินได้นิติบุคคล, ความรับผิดทางภาษี

Abstract

Currently, the Thai Revenue Code is amended to add income and gains derived from digital assets to be considered as assessable income under Sections 40 (4) (h) and 40 (4) (i). However, due to unique characteristics of digital assets, there has still been some unclear tax problems from the Thai corporate income tax perspective, such as tax issues on an acquisition of digital assets, changes of value of digital assets during the period of possession, and an investment in and a disposal of digital assets. Those problems may cause taxpayers to be unaware of their tax liabilities arising from their digital assets. At the same time the Thai Revenue Department may also not, at its full capacity, be able to impose taxes on income or gains derived from digital assets. To mitigate such problems, this article suggests to have law prescribing clearer tax status and tax liabilities of income and gains derived from digital assets.

Keywords : Thai Revenue Code, digital assets, assessable income, corporate income tax, tax liabilities

๑. บทนำ

ปัจจุบันสินทรัพย์ดิจิทัลถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือประกอบการทำธุรกิจการค้า และการลงทุนของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ รัฐได้ออกกฎหมายเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล และกำหนดมาตรการในการจัดเก็บภาษีตั้งแต่ พ.ศ. ๒๕๖๑ แต่ยังไม่มียกกฎหมายภาษีที่กำหนดมาตรการเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลที่ชัดเจน

แม้ว่าประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขโดยกำหนดเงินได้ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลเพิ่มเติมตามมาตรา ๔๐ (๔) (ซ) และมาตรา ๔๐ (๔) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๕๐ (๒) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ประมวลรัษฎากรยังไม่มีข้อกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับสถานะทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัลไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีทั่วไปมาใช้ในการกำหนดสถานะและความรับผิดชอบทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัล แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็ยังมีข้อจำกัดบางประการเนื่องจากการได้มาและการถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลมีลักษณะเฉพาะไม่เหมือนกับสินทรัพย์ทั่วไปของนิติบุคคล ผู้เขียนจึงขอเสนอมุมมองด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัลในบทความนี้ และเห็นว่า การได้รู้ถึงสถานะทางภาษีของสินทรัพย์ดิจิทัลและธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษี ตลอดจนหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลและธุรกิจเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล โดยเฉพาะอย่างยิ่งสถานะทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งจะช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลผิดพลาดจนเกิดเป็นข้อพิพาทหรือเกิดความรับผิดชอบทางภาษี และสูญเสียทรัพยากรทางเศรษฐกิจต่อไป บทความนี้ยังไม่ได้กล่าวถึงภาษีอื่นเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

๒. ความหมายของสินทรัพย์ดิจิทัล

ปัจจุบันกฎหมายที่กำหนดเรื่องเกี่ยวกับ “สินทรัพย์ดิจิทัล” และการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล คือบทบัญญัติแห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล

ดูสภาพ

พ.ศ. ๒๕๖๑^(๑) ซึ่งพระราชกำหนดดังกล่าวได้ให้นิยามของ “สินทรัพย์ดิจิทัล” “คริปโทเคอร์เรนซี” และ “โทเคนดิจิทัล” ไว้ดังนี้

“สินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า คริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล

“คริปโทเคอร์เรนซี” หมายความว่า “หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต.^(๒) ประกาศกำหนด”

“โทเคนดิจิทัล” หมายความว่า “หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

(๑) กำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ

(๒) กำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และให้หมายความรวมถึงหน่วยแสดงสิทธิอื่นตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด”

เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดนิยามคำว่า “สินทรัพย์ดิจิทัล” “คริปโทเคอร์เรนซี” และ “โทเคนดิจิทัล” ไว้เป็นการเฉพาะ แต่มีการกล่าวไว้ในมาตรา ๔๐ (๔) (ข) มาตรา ๔๐ (๔) (ฅ) และมาตรา ๕๐ (๒) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร นิยามของคำดังกล่าวในประมวลรัษฎากร จึงควรใช้นิยามเดียวกับที่กำหนดในพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. ๒๕๖๑ ทั้งนี้ ในต่างประเทศมีการกำหนดนิยามสินทรัพย์ดิจิทัลเพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบทางกฎหมายและทางภาษีแตกต่างกันไป^(๓) ขึ้นกับบริบทเกี่ยวกับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลดังกล่าว

^(๑) พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล มีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๖๑.

^(๒) คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์.

^(๓) เช่น ประเทศออสเตรเลีย มีการกล่าวถึง Cryptocurrency tax แต่ไม่มีการกล่าวถึง Digital Assets หรือประเทศสิงคโปร์ ปัจจุบันมีการกล่าวถึง “Digital Token” และภาวะภาษีที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่มีนิยามคำว่า ‘Digital Assets’ ไว้เป็นการเฉพาะ.

๓. สถานะของสินทรัพย์ดิจิทัล ตามประมวลรัษฎากร

นับตั้งแต่วันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๖๑ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๙) พ.ศ. ๒๕๖๑ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร^(๔) โดยกำหนดให้เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา ๔๐ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึง

(๑) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล (มาตรา ๔๐ (๔) (ซ)) และ

(๒) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน (มาตรา ๔๐ (๔) (ฌ))

การกำหนดสถานะทางภาษีเงินได้ของสินทรัพย์ดิจิทัลดังกล่าว เริ่มจากเหตุผลเกี่ยวกับสถานะทางภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ดังที่พิจารณาจากหมายเหตุประกอบพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๑๙) พ.ศ. ๒๕๖๑ ซึ่งกล่าวว่า

“เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ โดยที่ในปัจจุบันได้มีการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล หรือการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลซึ่งเงินได้จากกรณีดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่โดยที่ยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลเป็นการเฉพาะเป็นเหตุให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ครบถ้วน ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงมีความจำเป็นที่ต้องแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบัน และโดยที่เป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนด”

^(๔) พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๙) พ.ศ. ๒๕๖๑ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๖๑.

คุณภาพ

เมื่อพิจารณาลักษณะของเงินได้ทั้งสองอนุมาตราดังกล่าวจะสังเกตได้ว่า

(ก) บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรกำหนดสถานะของเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลเมื่อมีเงินได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการถือครองสินทรัพย์ดิจิทัล หรือการโอนสินทรัพย์ดิจิทัลเท่านั้น ยังไม่รวมถึงการตีมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัล และการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัลที่ถือครองขณะที่ยังไม่มีกำหนดยกเว้นหรือโอน เป็นต้น

(ข) เงินได้ที่เกิดจากสินทรัพย์ดิจิทัลถูกจัดไว้ในกลุ่มเงินได้ประเภทที่ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายทางภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ

(ค) ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) และมาตรา ๔๐ (๔) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย และนำส่งเงินภาษีต่อกรมสรรพากร กรณีที่ได้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าว โดยให้หักภาษีในอัตราร้อยละ ๑๕ ของเงินได้พึงประเมิน^(๕)

กรณีที่ผู้ถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ ซึ่งมีวิธีการคำนวณภาษีซับซ้อนกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล อาจเกิดจากค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือบริการของนิติบุคคล การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลกับสินทรัพย์อื่น การที่นิติบุคคลนำเงินไปลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล การได้รับโอนจากบุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือการได้มาด้วยเหตุอื่น เช่น การขูดบิตคอยน์ เป็นต้น หรือจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัลเอง ในขณะที่ยังไม่มีกรรมสิทธิ์ ซึ่งยังคงมีปัญหาว่าการได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัลจะทำให้นิติบุคคลนั้นต้องนำมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัลมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

แม้ว่าปัจจุบันประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับกรณีการได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัลของนิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ แต่เมื่อพิจารณานิยาม “เงินได้พึงประเมิน”^(๖) ตาม

^(๕) มาตรา ๕๐ (๒) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร.

^(๖) มาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร.

ประมวลรัษฎากร หมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณ ได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา ๔๐ และเครดิตภาษีตามมาตรา ๔๗ ทวิ ด้วย” ดังนั้น การได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล ของนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นการได้มาโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือได้มาเพื่อเป็นการตอบแทน การขายสินค้า หรือการให้บริการ ผู้ที่ได้รับสินทรัพย์ดิจิทัลควรถือว่ามีเงินได้พึงประเมิน และมีหน้าที่ต้องนำมูลค่ามารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกเหนือจาก กรณีที่มีเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) และมาตรา ๔๐ (๔) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากร อีกส่วนหนึ่งด้วย

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักฐานของสินทรัพย์ดิจิทัล เพื่อการเสียภาษีเงินได้ไม่ว่าเป็นกรณีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จึงอาจเกิดปัญหา เกี่ยวกับหลักฐานประกอบการแสดงรายได้ รายจ่าย เพื่อคำนวณเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิ รวมถึงหลักฐานในการประเมินเงินได้ของเจ้าพนักงานประเมินต่อไป โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล แม้ว่าจะไม่มีกฎหมายกำหนดให้นิติบุคคล ประเมินภาษีเงินได้หรือไม่ หากนิติบุคคลไม่ได้บันทึกสินทรัพย์ดิจิทัลในงบการเงินหรือไม่ได้ บันทึกสินทรัพย์ดิจิทัลในบัญชีทรัพย์สินของนิติบุคคล

๔. การรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ดิจิทัลของนิติบุคคล

หลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลที่เกิดจากสินทรัพย์ดิจิทัล ควรพิจารณาโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า

“เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้ จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไข ที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี...

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังมิได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวม

คูลพาท

คำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลา บัญชีนั้น

...”

กรณีนิติบุคคลถือหรือครอบครองสินทรัพย์ดิจิทัล และต่อมาได้รับหรือมีสิทธิได้รับ

(๑) ส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือ หรือครอบครองโทเคนดิจิทัลตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร หรือ

(๒) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน มาตรา ๔๐ (๔) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร นิติบุคคลดังกล่าวถือว่ามีรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิตามเกณฑ์สิทธิ

นอกจากกรณีที่นิติบุคคลจะถือหรือครอบครองสินทรัพย์ดิจิทัลจนมีรายได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) และมาตรา ๔๐ (๔) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ข้างต้น อาจมีเหตุที่เกิดข้อสงสัย เกี่ยวกับการมีรายได้ของนิติบุคคลในแต่ละช่วงเวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัลและการถือครอง สินทรัพย์ดิจิทัล เช่น

กรณีที่ ๑ นิติบุคคลได้รับหรือมีสิทธิได้รับสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นการตอบแทนการขาย สินค้า หรือให้บริการ หรือแทนเงินกู้และดอกเบี้ย

กรณีที่ ๒ นิติบุคคลนำเงินไปลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล

กรณีที่ ๓ สินทรัพย์ดิจิทัลที่นิติบุคคลถือครอง ไม่ว่าจะตามกรณีที่ ๑ หรือกรณีที่ ๒ มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เมื่อเทียบกับมูลค่าในวันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล

กรณีที่ ๔ สินทรัพย์ดิจิทัลมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวัน สิ้นสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

จากตัวอย่างทั้ง ๔ กรณี อาจพิจารณาประเด็นเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายทางภาษีเงินได้ของสินทรัพย์ดิจิทัลได้ดังนี้

กรณีที่ ๑ นิติบุคคลได้รับหรือมีสิทธิได้รับสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นการตอบแทนการขายสินค้า หรือให้บริการ หรือแทนเงินกู้และดอกเบี้ย

กรณีที่นิติบุคคลขายสินค้า ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน นิติบุคคลควรได้รับค่าตอบแทนไม่ต่ำกว่าราคาตลาด เว้นแต่มีเหตุอันสมควร ซึ่งโดยปกติค่าตอบแทนการขายสินค้า ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินมักจะเป็นเงิน หรือบางกรณีค่าตอบแทนอาจเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน^(๓) ซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวก็เป็นเงินได้พึงประเมินของนิติบุคคล เมื่อนิติบุคคลได้รับหรือมีสิทธิได้รับสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นค่าตอบแทนการขายสินค้า การให้บริการ หรือการกู้ยืมเงินดังกล่าว มูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัล ณ วันที่ได้รับย่อมถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่นิติบุคคลจะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ขณะเดียวกันนิติบุคคลก็ควรมีสิทธินำต้นทุนหรือรายจ่ายที่เกิดจากการประกอบกิจการมาหักออกจากรายได้เพื่อหากำไรสุทธิได้ตามปกติ

กรณีที่ ๒ นิติบุคคลนำเงินไปลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล

หากนิติบุคคลนำเงินไปลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล เมื่อเงินลงทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุน เข้าลักษณะรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตี (๕) แห่งประมวลรัษฎากร แต่นิติบุคคลมีสิทธินำไปหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

ทั้งนี้ ปัจจุบันการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายกำหนดให้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งพระราชกฤษฎีกาได้กำหนดค่าเสื่อมราคาเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้หลายกรณี เช่น

^(๓) นิยามคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา ๓๙ แห่งประมวลรัษฎากร.

ดูสภาพ

- ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้
- ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า
- ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กู้ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาตตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น
- ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้า

โดยที่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดิจิทัลยังไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้ เป็นการเฉพาะในพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๔๕ แต่สินทรัพย์ดิจิทัลอาจเทียบเคียงได้กับ ทรัพย์สินไม่มีตัวตนที่เป็น “ทรัพย์สินอื่น” ซึ่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๔๕ ให้สิทธิใช้อัตรา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน โดยคำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้น มาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ย ตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละ ๒๐ ของมูลค่าต้นทุน^(๘) ของสินทรัพย์ดิจิทัล

กรณีที่ ๓ สินทรัพย์ดิจิทัลที่นิติบุคคลถือครอง ไม่ว่าจะตามกรณีที่ ๑ หรือกรณีที่ ๒ มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เมื่อเทียบกับมูลค่าในวันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล

กรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินทั่วไปที่ไม่ใช่สินค้าคงเหลือในวัน สิ้นสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ต้องนำราคาที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ^(๙) สินทรัพย์ดิจิทัลที่นิติบุคคลถือครองไม่ว่าได้มา เนื่องจากการตอบแทนการขายสินค้า การให้บริการ หรือการกู้ยืมเงิน หรือได้มาจากการลงทุนก็ตาม หากมีการตีราคาสินทรัพย์ดิจิทัลเพิ่มขึ้น นิติบุคคลมีสิทธิที่ไม่ต้องนำมูลค่า ที่เพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิแต่อย่างใด

^(๘) มาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๔๕.

^(๙) มาตรา ๖๕ ทวิ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร.

ในทางกลับกัน หากมีการตีราคาทรัพย์สินลดลง เมื่อเทียบกับมูลค่าในวันที่ได้มา ซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล นิติบุคคลไม่สามารถนำมูลค่าที่ลดลงไปคำนวณกำไรขาดทุนเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากเป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่ให้นำมาคำนวณกำไรสุทธิ^(๑๐)

กรณีที่ ๔ สินทรัพย์ดิจิทัลมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

กรณีนิติบุคคลถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศจะต้องมีการแปลงค่าเป็นเงินบาทตามราคาตลาด ณ วันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

^(๑๐) มาตรา ๖๕ ตี (๑๗) แห่งประมวลรัษฎากร.

ดุลพินิจ

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น”

การแปลงค่าเป็นเงินบาทดังกล่าวอาจทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งจำนวนมูลค่าสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศที่แปลงเป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล เปรียบเทียบกับการคำนวณเป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น ทั้งผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร โดยนิติบุคคลยังคงถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลย่อมนำมาคำนวณได้ทั้งกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งนิติบุคคลต้องนำผลกำไรหรือขาดทุนจากการแปลงค่าเป็นเงินบาทดังกล่าวไปรวมเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

๕. การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้จากสินทรัพย์ดิจิทัล

การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ที่เกี่ยวข้องกับเงินได้จากสินทรัพย์ดิจิทัล อาจมีได้ ๒ กรณี ได้แก่ การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๓ เตรส และการหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓๐

(๑) กรณีการหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา ๓ เตรส กำหนดว่า

“ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามลักษณะ ๒

หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในการนี้ให้นำ มาตรา ๕๒ มาตรา ๕๓ มาตรา ๕๔ มาตรา ๕๕ มาตรา ๕๘ มาตรา ๕๙ มาตรา ๖๐ และมาตรา ๖๓ มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

โดยกฎหมายและคำสั่งที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติมาตรา ๓ เตรส ได้แก่ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๔๔ (พ.ศ. ๒๕๒๒) และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่าย เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ซึ่งเมื่อพิจารณาบทบัญญัติตามกฎหมายกระทรวงและคำสั่งดังกล่าวแล้วยังไม่มีการกำหนดให้ผู้จ่าย เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) มาตรา ๔๐ (๔) (ณ) หรือมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

(๒) กรณีการหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) หรือ (๖) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอกองทัพพร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา ๕๔ มาใช้บังคับ โดยอนุโลม”

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มิได้ ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) ซึ่งรวมถึงเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) และมาตรา ๔๐ (๔) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย จะถูกหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ ๑๕^(๑๑) ของเงินได้ที่จ่ายให้แก่นิติบุคคล ต่างประเทศดังกล่าว

^(๑๑) อัตราภาษีตามมาตรา ๗๐ นอกจากที่ระบุใน (๒) (ค) ของบัญชีอัตราภาษีเงินได้.

๖. สถานะทางภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัล ตามประมวลรัษฎากร

แม้ว่าประมวลรัษฎากรได้เพิ่มประเภทเงินได้ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) และมาตรา ๔๐ (๔) (ฅ) แล้ว แต่ยังคงเห็นว่าปัจจุบันมาตรการเก็บภาษีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากสินทรัพย์ทั่วไป ยังคงไม่ชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีการได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัล การเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัลในระหว่างถือครอง การลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล และการจำหน่ายสินทรัพย์ดิจิทัล ทั้งนี้ การที่สถานะทางภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่ชัดเจนดังกล่าว ส่งผลให้ผู้เสียภาษียังไม่ทราบถึงภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับการถือครองสินทรัพย์ดิจิทัล และการบริหารจัดการสินทรัพย์ดิจิทัลเพื่อใช้เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจและการลงทุน ขณะเดียวกันกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีเงินได้ก็อาจกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลได้ไม่เต็มที่ หากกฎหมายกำหนดสถานะและการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสินทรัพย์ดิจิทัลที่ชัดเจน ก็จะช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถจัดการและวางแผนในการเสียภาษีเงินได้รวมถึงภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องได้ชัดเจนขึ้น กรมสรรพากรใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับสินทรัพย์ดิจิทัลได้เพิ่มขึ้น และไม่เกิดข้อพิพาทในการเสียภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัลในอนาคตระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรต่อไป

