

คำพิพากษาฎีกาที่น่าสนใจ: ภาษีเงินได้จากการโอน
ทุนสำรองของบริษัทจำกัดไปเป็นกำไรสะสม

สรรพพร สรรพปัญญา

คำพิพากษาฎีกาที่น่าสนใจ: ภาษีเงินได้จากการโอนหุ้นสำรองของบริษัทจำกัดไปเป็นกำไรสะสม

สรพร สรรพัชญา*
Sanporn Sanpatchaya

1. บทนำ

ภายใต้ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยอันเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีนั้น ได้กำหนดให้บุคคลจะต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมิน¹ อันหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ ซึ่งหมายถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) – (8) แห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ² ด้วย

ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4125/2564 ศาลได้ฎีกาได้วินิจฉัยว่าเงินได้เงินปันผลที่ได้จ่ายจากโจทก์แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการจ่ายเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จะต้องถือได้ว่าเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เงินลดทุนของบริษัทเฉพาะส่วนที่เกินกว่ากำไรและเงินที่ก้นไว้รวมกัน และโจทก์มีหน้าที่

*ผู้จัดการอาวุโส สายงานที่ปรึกษากฎหมายและภาษี บริษัท แกรนท์ ธอนตัน เซอร์วิสเชส จำกัด; น.บ. มหาวิทยาลัยรามคำแหง; น.ม. (กฎหมายการเงินและภาษีอากร) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. E-mail: sanpornsan@gmail.com

Senior Manager - Tax and Legal Department, Grant Thornton Services Ltd; LL.B. Ramkhamhaeng University; LL.M. in Finance and Taxation Law, Chulalongkorn University.

¹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

²ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 ทวิ บัญญัติว่า ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวแล้ว ได้ผลลัพธ์เท่าใด ให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด

ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในฐานะที่เป็นผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย อันส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ อีกทั้งไม่สามารถบรรเทาภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจดังกล่าวด้วยวิธีที่กฎหมายกำหนดให้ได้

จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4125/2564 ผู้เขียนเห็นว่าคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นในทางกฎหมายภาษีที่ควรแก่การศึกษา เนื่องจากประการแรก ศาลภาษีอากรกลางและศาลอุทธรณ์ชั้นอุทธรณ์พิเศษต่างก็พิพากษาให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากร อันหมายถึงการพิพากษาให้ผู้เสียภาษีชนะคดี แต่ศาลฎีกาพิพากษากลับให้กรมสรรพากรเป็นฝ่ายชนะคดีคดีนี้จึงเป็นที่น่าสนใจว่าศาลฎีกามีเหตุผลในการวินิจฉัยอย่างไร อีกประการหนึ่งคือคดีนี้เป็นคดีที่แสดงให้เห็นว่าการพิจารณาวินิจฉัยกฎหมายอากรนั้นไม่สามารถที่จะพิจารณาแต่เพียงประมวลรัษฎากรได้เท่านั้น แต่จะต้องพิจารณาถึงกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนต้องพิจารณาผลสัมฤทธิ์และพิจารณาผลลัพธ์ที่อาจจะเกิดขึ้นจากผลของคำพิพากษาฉบับดังกล่าวด้วย

ทั้งนี้ ผู้เขียนจะอธิบายโดยสรุปถึงเรื่องราวความเป็นมาและการวินิจฉัยของศาลฎีกาในหัวข้อที่สอง จากนั้นจึงจะทำการวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวในหัวข้อต่อ ๆ ไป โดยจะอธิบายถึงหลักเกณฑ์ทางกฎหมายและทางภาษีของธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนนำเสนอบทวิเคราะห์คำพิพากษาต่อไป

อนึ่งหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่ผู้เขียนนำเสนอในบทความนี้จะจำกัดอยู่เพียงแค่หลักเกณฑ์ทางกฎหมายและภาษีที่เกี่ยวข้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาเลขที่ 4125/2564 เท่านั้น

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสียถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใดให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาดหรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน

ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ซึ่งมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยและมิได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้แสดงข้อความที่กำหนดให้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามวรรคหนึ่งไม่ถูกต้องอันเป็นเหตุให้เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนเกินกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับให้ผู้จ่ายเงินได้รับผิดร่วมกับผู้มีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับคืนเกินไปหรือที่ชำระไว้ไม่ครบ และถ้าผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ไม่ชำระเงินดังกล่าวภายในเจ็ดวันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถือว่าเงินจำนวนที่เรียกให้ชำระเป็นภาษีอากรค้าง ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่า เครดิตภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนน้อยกว่าที่ผู้มีเงินได้พึงได้รับ ให้แจ้งผู้มีเงินได้ทราบถึงสิทธิที่จะได้รับเงินที่เหลือคืนตามกฎหมาย.

2. คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับย่อ

บริษัท อ. (โจทก์) เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีทุนจดทะเบียน 435,000,000 บาท และมีทุนสำรองตามกฎหมาย 43,500,000 บาท ต่อมาโจทก์ได้กระทำการดังต่อไปนี้

วันที่ 29 พฤษภาคม 2555 โจทก์จดทะเบียนลดทุนต่อกระทรวงพาณิชย์ โดยได้ลดทุนลง 325,250,000 บาท คงเหลือทุนจดทะเบียน 108,750,000 บาท

วันที่ 24 กันยายน 2555 โจทก์จ่ายเงินลดทุนจำนวน 325,250,000 บาทคืนแก่ผู้ถือหุ้น พร้อมกับหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย และนำส่งจ่ายจำนวน 2,448,641.81 บาท

วันที่ 20 สิงหาคม 2555 ที่ประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นของโจทก์มีมติให้ลดเงินสำรองตามกฎหมายตามกฎหมายลง 32,625,000 บาท จากเดิม 43,500,000 บาท คงเหลือเงินสำรองตามกฎหมายตามกฎหมาย 10,875,000 บาท จากนั้นโจทก์โอนเงินสำรองตามกฎหมายตามกฎหมายที่ลดลงไปเป็นกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรร เมื่อรวมกับเงินกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรที่มีอยู่ทำให้โจทก์มีกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรร 43,972,139.42 บาท แล้วผู้ถือหุ้นของโจทก์มีมติให้โจทก์จ่ายเงินปันผลจำนวน 43,935,000 บาท โดยหลังจากจ่ายเงินปันผลดังกล่าวแล้ว บัญชีกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรของโจทก์คงเหลือ 37,139.42 บาท และมีเงินสำรองตามกฎหมายเหลืออยู่ 10,875,000 บาท โจทก์ได้หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย โดยถือว่าเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเป็นเงิน 4,393,499.99 บาท

เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร (จำเลย) เห็นว่าเงินได้พึงประเมินที่โจทก์จ่ายนั้นมิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้อ้างถึงหนังสือของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ที่ พณ. 0803/1161 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2547 และ ที่ พณ. 0803.03/271 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2548 อันมีใจความว่า เมื่อโจทก์จัดสรรเงินไว้เป็นเงินสำรองตามกฎหมายแล้ว โจทก์ต้องคงเงินทุนสำรองไว้จนกว่าจะเลิกบริษัท โจทก์สามารถนำเงินทุนสำรองดังกล่าวไปใช้ในกิจการของโจทก์ได้ แต่ไม่สามารถนำไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น และโจทก์ไม่มีสิทธิคืนเงินสำรองตามกฎหมายตามส่วนของเงินลดทุนจดทะเบียนลดลงเพราะไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้คืนเงินทุนสำรองตามสัดส่วนของเงินทุนจดทะเบียนที่ลดลง ทั้งไม่มีสิทธิจ่ายเงินปันผลจากเงินทุนสำรองตามกฎหมายตราบเท่าที่บริษัทยังไม่เลิก ดังนั้น เงินจำนวนดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการลดทุนของโจทก์เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่ก้นไว้รวมกัน โดยฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินลดทุนของโจทก์ คือ เงินสำรองตามกฎหมายตามกฎหมาย 43,500,000 บาท และกำไรสะสม 11,347,139.42 บาท รวมทั้งสิ้น 54,847,139.42 บาท ซึ่งปรากฏตามบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคม

2554 โจทก์จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย 18,068,441.60 บาท อย่างไรก็ตาม เมื่อโจทก์ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วจำนวน 2,448,641.81 บาท จำเลยจึงถือเอาเงินจำนวนดังกล่าวมาถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี โจทก์จึงต้องนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ที่ขาดไปจำนวน 15,619,799.79 บาท พร้อมเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าว โจทก์ได้ชำระภาษีดังกล่าวแล้วจึงยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลย ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยได้มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์จึงฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลย

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลย และให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์

จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ และศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษายืนตามศาลภาษีอากรกลาง

จำเลยฎีกาโดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล หรือผลประโยชน์จากการลงทุนรูปแบบต่าง ๆ แยกออกตามมาตรา 40(4)(ก) ถึง (ณ) ส่วนที่พิพาทกันในคดีนี้ถือตามมาตรา 40(4)(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทมีลักษณะเป็นเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนถือหุ้นในบริษัท เมื่อบริษัทประกอบกิจการมีกำไรจะแบ่งเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น สาระสำคัญการจ่ายเงินปันผลคือต้องจ่ายจากกำไรของกิจการบังคับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200 ถึง 1205 บริษัท ผู้จ่ายเงินปันผลแก่บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งจำเลยตามมาตรา 50(2)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10 ของเงินได้ ส่วนเงินได้ที่เงินลงทุนของบริษัทนั้น ตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร เงินลงทุนของบริษัทเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน สาระสำคัญการจ่ายเงินลงทุนนี้คือ เมื่อบริษัทลดทุนแล้วจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นมีลักษณะเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น โดยที่บริษัทแสดงกำไรสะสมในการเงินตามมาตรฐานการบัญชีในลักษณะส่วนหนึ่งของเจ้าของ (Equities) การลดทุนตามความหมายของมาตรา 40(4)(ง) เป็นการจ่ายเงินคืนทุนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน โดยไม่เข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินปันผลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์... พิจารณาดูแล้ว...การจ่ายเงินลักษณะนี้ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการของบริษัทตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร... แม้หนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะอ้างว่า มีหนังสือของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าวินิจฉัยว่าบริษัทไม่มีสิทธิคืนเงินเงินสำรองตามกฎหมายตามกฎหมายส่วนที่เป็นทุนจดทะเบียนที่ลดลงได้ เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คืนเงินเงินสำรองตามกฎหมายตามสัดส่วนของทุนจดทะเบียนที่ลดลงนั้นจะเป็นการวินิจฉัยที่ขัดกับประมวลกฎหมาย

แพ่งและพาณิชย์หรือไม่ ก็ไม่ทำให้หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายของโจทก์ตามมาตรา 50(2) ประกอบมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรเปลี่ยนแปลงไป ที่ศาลล่างทั้งสองพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย

ในประเด็นว่าฐานภาษีของเงินได้ที่เป็นเงินลงทุนของบริษัทเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่ก้นไว้รวมกันตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรคือจำนวนใด ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ฐานภาษีคือ จำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่คิดคำนวณได้เป็นเงินที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีและเสียภาษีตามอัตราที่กฎหมายกำหนด เมื่อโจทก์มีกำไรสุทธิจัดสรรไว้เป็นเงินสำรองตามกฎหมายจำนวน 43,500,000 บาท และมีกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรร 11,347,138.42 บาท เมื่อรวมกำไรสุทธิจัดสรรเป็นเงินสำรองตามกฎหมายกับกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรเป็นเงินจำนวน 54,847,139.42 บาท ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวคือ ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3. หลักเกณฑ์ทางกฎหมายและภาษีที่เกี่ยวข้อง

3.1 หลักเกณฑ์ทางกฎหมายและผลทางภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผล

3.1.1 หลักเกณฑ์ทางกฎหมายเกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผล

ในความหมายทั่วไปนั้น เงินปันผล หมายถึง เงินหรือผลประโยชน์อื่นใดที่บริษัท จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเป็นการตอบแทนในการที่ผู้ถือหุ้นนำเงินหรือทรัพย์สินอื่นใดมาลงทุนโดยการซื้อหุ้นของบริษัท โดยบริษัทจะจ่ายเงินปันผลจากผลกำไรของบริษัทให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนจำนวนซึ่งผู้ถือหุ้นได้ชำระเงินค่าหุ้นหรือตามจำนวนหุ้นโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าหุ้น ในกรณีทั่วไป อัตราเงินปันผลตอบแทนที่ให้แก่ผู้ถือหุ้นประเภทเดียวกันและลำดับชั้นเดียวกันจะมีมูลค่าหุ้นละเท่า ๆ กัน เว้นแต่ในกรณีเป็นหุ้นบุริมสิทธิ³

ในทางกฎหมายมิได้มีการกำหนดความหมายของเงินปันผลไว้ว่ามีความหมายว่าอย่างไร จึงต้องพิจารณาความเป็นเงินปันผลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200 ถึงมาตรา 1205 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเงินปันผลไว้ดังนี้

1) เงินปันผลจะต้องจ่ายจากกำไร

ตามมาตรา 1201 วรรคสาม แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดมิให้บริษัทจ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่นนอกจากกำไร และถ้าหากบริษัทขาดทุนห้ามมิให้จ่ายเงินปันผลจนกว่าจะได้แก้ไขให้ขาดทุนเช่นนั้น ดังนั้น เงินปันผลจะต้องจ่ายจากกำไรของบริษัทเท่านั้น

³ศิริธ แสงจันทร์, “ปัญหาภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเกี่ยวกับเงินปันผล” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 15-17.

2) การจ่ายเงินปันผลจะต้องคิดตามส่วนจำนวนของผู้ถือหุ้น เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น

มาตรา 1200 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้การจ่ายเงินปันผลจะต้องจ่ายโดยคำนึงถึงสัดส่วนของหุ้นของผู้ถือหุ้นแต่ละราย เช่น บริษัทมีการประกาศจ่ายเงินปันผลจำนวน 100 บริษัทมีผู้ถือหุ้นสามราย โดยถือหุ้นในอัตราร้อยละ 40 ร้อยละ 40 และร้อยละ 20 ของหุ้นทั้งหมดตามลำดับ ดังนี้ เมื่อบริษัทจ่ายเงินปันผลจะต้องจ่ายให้ตามสัดส่วนของหุ้นของผู้ถือหุ้นและรายคือ จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นรายแรกจำนวน 40 ผู้ถือหุ้นรายที่สองจำนวน 40 และผู้ถือหุ้นรายที่สามจำนวน 20

3) การจ่ายเงินปันผลต้องได้รับอนุญาตจากมติที่ประชุมใหญ่ เว้นแต่กรณีการจ่ายเงินปันผลระหว่างกาล สามารถกระทำได้โดยมติกรรมการ

ตามมาตรา 1201 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดให้การจ่ายเงินปันผลจะต้องได้รับมติจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นก่อน อย่างไรก็ตาม หากกรรมการบริษัทเห็นว่าบริษัทมีกำไรเพียงพอที่จ่ายเงินปันผลได้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท คณะกรรมการก็สามารถประกาศจ่ายเงินปันผลได้เช่นกัน โดยจะเรียกเงินปันผลที่จ่ายระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทว่า เงินปันผลระหว่างกาล

4) ต้องจัดสรรเงินไว้เป็นเงินสำรองตามกฎหมายทุกคราวที่มีการจ่ายเงินปันผลอย่างน้อยร้อยละ 5% ของผลกำไรจนกว่าเงินสำรองตามกฎหมายจะถึงร้อยละ 10 ของทุนของบริษัท

มาตรา 1202 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้บริษัทต้องจัดสรรเงินสำรองตามกฎหมายอย่างน้อยร้อยละ 5 ทุกคราวที่มีการจ่ายเงินปันผล และจะต้องจัดสรรจนกว่าเงินสำรองตามกฎหมายของบริษัทจะครบร้อยละ 10 ของทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้นแล้วแต่จะได้ตกลงไว้ในข้อบังคับบริษัท ซึ่งคำว่าทุนของบริษัทหมายถึง ทุนจดทะเบียนของบริษัท ดังนั้น เมื่อบริษัทจะต้องจ่ายเงินปันผล บริษัทจะต้องจัดสรรร้อยละ 5 ของยอดเงินปันผลเพื่อเป็นเงินสำรองตามกฎหมาย และต้องดำเนินการจัดสรรเช่นนั้นทุกคราวที่มีการจ่ายเงินปันผล จนกว่าเงินสำรองตามกฎหมายจะครบร้อยละ 10 ของทุนจดทะเบียนของบริษัท อย่างไรก็ตาม กฎหมายใช้คำว่า “หรือมากกว่านั้น” และ “แล้วแต่จะได้ตกลงกำหนดไว้ในข้อบังคับบริษัท” หมายความว่า การจัดสรรเงินสำรองตามกฎหมายไม่จำกัดเพียงแค่ร้อยละ 10 ของทุนจดทะเบียนเท่านั้น แต่สามารถจัดสรรเงินสำรองตามกฎหมายให้มากกว่าร้อยละ 10 ได้ หรือหากมีข้อบังคับบริษัทกำหนดให้จัดสรรมากกว่านั้น บริษัทก็จะต้องจัดสรรเงินสำรองตามกฎหมายให้ครบตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับบริษัท

อนึ่ง การจัดสรรเงินสำรองตามกฎหมายนี้เป็นไปตามหลักการดำรงไว้ซึ่งทุนของบริษัท (Maintenance of Capital Doctrine) อันเป็นหลักการกำกับดูแลให้บริษัทมีเงินสำรองตามกฎหมายเพื่อคุ้มครองเจ้าหนี้มิให้เสียประโยชน์จากการชำระหนี้ และคุ้มครองบุคคลภายนอกในการประเมินความน่าเชื่อถือของบริษัท⁴

3.1.2 ผลทางภาษีเกี่ยวกับการจ่ายเงินปันผล

เมื่อบริษัทมีการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดา เงินปันผลจะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้จ่ายจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 10 ไม่ว่าผู้รับจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ตามมาตรา 50(2) แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลก่อให้เกิดภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) อันหมายถึง การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากบุคคลสองคนหรือมากกว่าโดยอาศัยฐานภาษีเดียวกัน กล่าวคือ รัฐได้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรของบริษัทไปแล้วครั้งหนึ่ง และได้จัดเก็บจากผู้รับเงินปันเมื่อมีการจ่ายเงินปันผลอันมีที่มาจากผลกำไรของบริษัทอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น ประเทศไทยจึงได้กำหนดวิธีการบรรเทาภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจดังกล่าว โดยให้ผู้รับเงินปันผลมีสิทธิเลือกเอาไปคำนวณรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ เพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีก็ได้ หรือจะถือว่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 เป็นภาษีสุดท้าย (Final tax) ก็ได้⁵

สำหรับผู้รับเงินปันผลที่เลือกนำเอาเงินปันผลไปคำนวณรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการเครดิตภาษีสำหรับผู้รับเงินปันผลที่เป็นบุคคลธรรมดาไว้ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ โดยมีวิธีการดังนี้

* ในปัจจุบันอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลคือ ร้อยละ 20

มูลค่าเงินปันผล		อัตราภาษีที่บริษัทจ่ายให้รัฐบาล*	
ก่อนหักภาษี	x		
ณ ที่จ่าย 10%		100	- อัตราภาษีที่บริษัทจ่ายให้รัฐบาล*

⁴สทนต์ รัตนไพจิตร, รายงานวิจัย เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการลดทุนในบริษัทจำกัด (กรุงเทพมหานคร: คณะกรรมการส่งเสริมงานวิจัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 12-14.

⁵ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48(3)(ค).

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. มีกำไรจากการประกอบธุรกิจจำนวน 100 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปในอัตราร้อยละ 20 เท่ากับ 20 และจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นจำนวน 80 ซึ่งผู้ถือหุ้นจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 เท่ากับ 8 ซึ่งเมื่อผู้รับเงินปันผล (ผู้ถือหุ้น) ใช้การเครดิตภาษีจะได้ผลลัพธ์เท่ากับ 20 ซึ่งเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้นิติบุคคล จากนั้นผู้รับเงินปันผลจะต้องนำเอาเครดิตภาษีที่ได้ (20) ไปถือเป็นเงินได้ในการคำนวณเงินได้พึงประเมินสุทธิ และเมื่อได้จำนวนภาษีเท่าใดก็นำเอาเครดิตภาษี (20) ไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งเป็นการอนุญาตให้นำเอาภาษีที่เสียไปในชั้นนิติบุคคลมาหักออกจากภาษีที่เสียในชั้นบุคคลธรรมดาได้ อย่างไรก็ตาม ผู้มีเงินได้ที่มิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทยและมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย จะไม่มีสิทธิใช้เครดิตภาษีดังกล่าว

3.2 หลักเกณฑ์ทางกฎหมายและผลทางภาษีเกี่ยวกับการลดทุน

3.2.1 หลักเกณฑ์ทางกฎหมายเกี่ยวกับการลดทุน

การลดทุนของบริษัทจำกัดคือ การที่บริษัททำการลดทุนจดทะเบียนของตนเองลง ซึ่งตามมาตรา 1224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดให้บริษัทสามารถลดทุนของบริษัทลงไม่ว่าจะด้วยวิธีการลดมูลค่าแต่ละหุ้นให้ต่ำลง หรือลดจำนวนหุ้นให้น้อยลงก็ได้ ทั้งนี้ สาเหตุของการลดทุนอาจเกิดจากการที่บริษัทมีทุนของบริษัทมากเกินไปเกินความต้องการของกิจการ หรือต้องการที่จะลดขนาดกิจการลงหรือต้องการปรับโครงสร้างของบริษัท หรือแม้แต่การที่บริษัทลดทุนเพื่อล้างผลขาดทุนทางบัญชี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการลดทุนไว้ดังนี้

1) การลดทุนต้องได้รับมติพิเศษของที่ประชุมใหญ่

มาตรา 1224 แห่งประมวลแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้การลดทุนของบริษัทจะต้องได้รับมติพิเศษจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ซึ่งมติพิเศษคือ ต้องได้รับคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสามในสี่ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่มาประชุมและมีสิทธิออกเสียง หรือก็คือต้องได้รับคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าร้อยละ 75

2) ห้ามลดทุนให้ทุนจดทะเบียนเหลือต่ำกว่าหนึ่งในสี่ของทุนจดทะเบียน

มาตรา 1225 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดห้ามมิให้บริษัทลดทุนจดทะเบียนให้เหลือน้อยกว่าร้อยละ 25 ของทุนจดทะเบียนหรือไม่น้อยกว่าหนึ่งในสี่ หรืออาจกล่าวได้ว่า บริษัทสามารถลดทุนได้มากที่สุดร้อยละ 75 หรือสามในสี่ ต่อหนึ่งคราวการลดทุน

3) ห้ามลดทุนโดยลดมูลค่าหุ้นให้เหลือต่ำกว่าห้าบาท

มาตรา 1117 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดห้ามมิให้มีการลดมูลค่าหุ้นให้เหลือต่ำกว่าหุ้นละ 5 บาทอันเป็นมูลค่าขั้นต่ำที่กฎหมายได้กำหนดไว้

4) ต้องไม่มีเจ้าหนี้คัดค้านการลดทุน หรือมีการใช้หนี้หรือให้ประกันแก่เจ้าหนี้รายนั้นแล้ว

มาตรา 1226 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้บริษัทจะต้องโฆษณาบอกกล่าวความประสงค์จะลดทุนในหนังสือพิมพ์อย่างน้อยหนึ่งคราวและต้องมีหนังสือบอกกล่าวไปยังบรรดาผู้ซึ่งเป็นเจ้าหนี้ของบริษัท ในทางปฏิบัติเมื่อได้รับมติพิเศษจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นแล้ว บริษัทจะต้องนำเอามติพิเศษไปจดทะเบียนต่อนายทะเบียน กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ภายใน 14 วัน และจะต้องโฆษณามติพิเศษให้ลดทุนนั้นในหนังสือพิมพ์ พร้อมกันนี้จะต้องส่งคำบอกกล่าวแก่เจ้าหนี้ของบริษัททุกราย โดยขอให้เจ้าหนี้ที่ประสงค์จะคัดค้านส่งคำคัดค้านไปยังบริษัทภายใน 30 วันนับแต่วันที่บอกกล่าว หากไม่มีผู้ใดคัดค้าน บริษัทจะต้องไปจดทะเบียนลดทุนต่อนายทะเบียน กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์อีกครั้งหนึ่งเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

ในส่วนของหลักเกณฑ์ทางกฎหมายเกี่ยวกับการลดทุนนั้น มีข้อสังเกตว่า กรณีที่บริษัทได้จัดสรรเงินสำรองตามกฎหมายไว้ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดแล้ว (ร้อยละ 10) และต่อมาบริษัทมีการลดทุน อันเป็นผลให้ทุนจดทะเบียนของบริษัทลดลง และมีเงินสำรองตามกฎหมายที่บริษัทได้เคยจัดสรรไว้ย่อมมีส่วนที่เกินจากที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเกิดข้อควรพิจารณาว่าจะทำอย่างไรกับเงินสำรองตามกฎหมายส่วนที่เกินจากที่กฎหมายกำหนด ในกรณีดังกล่าวมีคำวินิจฉัยกรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่ พณ. 0803.03/271 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2548 โดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้วินิจฉัยว่า “เมื่อบริษัทจัดสรรไว้เป็นเงินสำรองตามกฎหมายแล้ว บริษัทต้องคงเงินสำรองตามกฎหมายไว้จนกว่าจะเลิกบริษัท แต่ทั้งนี้บริษัทสามารถนำเงินสำรองตามกฎหมายดังกล่าวไปใช้จ่ายในกิจการของบริษัทได้ เว้นแต่การนำไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นไม่สามารถทำได้ เนื่องจากเงินปันผลกฎหมายกำหนดให้จ่ายจากกำไรเท่านั้น” จากคำวินิจฉัยดังกล่าว กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เห็นว่าไม่อนุญาตให้นำเงินสำรองตามกฎหมายส่วนเกินไปจ่ายเป็นเงินปันผลเท่านั้น แต่ยังสมารถนำไปใช้จ่ายในกิจการของบริษัทได้อยู่

3.2.2 ผลทางภาษีเกี่ยวกับการลดทุน

ตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เงินลดทุนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนไม่จ่ายเกินกว่าเงินกำไรและที่กันไว้รวมกันเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินด้วย ซึ่งถ้อยคำดังกล่าวหมายความว่า เงินลดทุนที่จะถือเป็นเงินได้ของผู้ถือหุ้นจะต้องเป็นการลดทุนที่มีการจ่ายทุนคืนให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน และเงินลดทุนและจ่ายคืนให้หุ้นจะต้องเป็นจำนวนเงินอยู่ในวงเงินผลกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีอยู่ในขณะนั้นรวมกับเงินต่าง ๆ ที่กันไว้จากกำไร เช่น เงินสำรองตามกฎหมาย เป็นต้น สาเหตุที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้ก็เนื่องมาจากความตั้งใจในการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการลดทุนแทนการจ่ายเงินปันผล ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากร

ได้ตอบข้อหาหรือหลายฉบับอันทำให้เข้าใจได้ว่าการลดทุนแม้ว่าจะไม่ได้จ่ายเงินลดทุนส่วนที่เป็นกำไรสะสมและหรือเงินสำรองตามกฎหมายออกไป แต่หากบริษัทมีเงินกำไรสะสมและเงินสำรองตามกฎหมาย ก็ย่อมจะเกิดเงินได้พึงประเมินอันจะต้องเสียภาษีแล้ว⁶

ผลจากการที่บริษัทลดทุนโดยมีกำไรสะสมจะทำให้บริษัทผู้จ่ายเงินลดทุนมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(2) แห่งประมวลรัษฎากรในกรณีที่ผู้รับเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาและผู้รับเงินได้จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีต่อไป ทั้งนี้ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้อันเป็นเงินลดทุนจะไม่สามารถใช้เครดิตภาษีได้ และผู้มีเงินได้ก็ไม่สามารถเลือกที่จะให้ภาษีหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวเป็นภาษีสุดท้ายได้อีกด้วย

4. บทวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกา 4125/2564

จากข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4125/2564 นั้นจะเห็นได้ว่ามีประเด็นปัญหาทางกฎหมายภาษีที่จะต้องพิจารณาคือเงินได้ที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นควรถือเป็นเงินได้อันมีลักษณะเป็นเงินปันผลตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเป็นเงินได้จากการลดทุนตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรเนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทมีผลทางภาษีที่ไม่เหมือนกัน

ประการแรก ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าเงินปันผลจะต้องจ่ายจากกำไร และเงินลดทุนจะมีลักษณะเป็นเงินที่จ่ายแล้วส่วนของเจ้าของลดลงไป โดยศาลได้วินิจฉัยต่อไปว่า “...แม้ภายหลังจากการจดทะเบียนลดทุนแล้วที่ประชุมผู้ถือหุ้นของโจทก์เห็นชอบให้ออนเงินสำรองตามกฎหมายจำนวน 32,625,000 บาท เป็นกำไรสะสมที่ยังไม่จัดสรร ก็ยังคงเป็นเงินที่ส่วนหนึ่งของเจ้าของลดลง ดังนั้น การจ่ายเงินลักษณะนี้ไม่ว่าจะถือได้ว่าเป็นการจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการของบริษัทตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร...” คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว ศาลฎีกามีได้วินิจฉัยว่าการโอนเงินสำรองตามกฎหมายส่วนที่เกินกว่าที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดสามารถกระทำหรือไม่ แต่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าถึงแม้โจทก์โอนเงินสำรองตามกฎหมายไปเป็นกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรอันถือเป็นส่วนหนึ่งของส่วนเจ้าของ ย่อมตีความได้ว่าเป็นเงินที่จ่ายแล้วส่วนของเจ้าของลดลงไปอันถือว่าเป็นสาระสำคัญของเงินลดทุน ด้วยความเคารพ ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับเหตุผลของคำวินิจฉัยดังกล่าว และเห็นว่าการวินิจฉัยเช่นนี้อาจจะก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ กล่าวคือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินของบริษัท จะมีองค์ประกอบสามส่วน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น (หรือ ส่วนของเจ้าของ) โดยส่วนของผู้ถือหุ้นจะประกอบไปด้วย ทุนจดทะเบียน ส่วนเกินทุน กำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรร และกำไรสะสมที่จัดสรรแล้วหรือเงินสำรองตามกฎหมาย

⁶ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/4952 ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2559.

หากตีความว่ากำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าของ เมื่อเกิดการจ่ายออกจึงเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทเงินลดทุนซึ่งจ่ายจากส่วนที่ไม่เกินกว่ากำไรหรือเงินที่กันไว้รวมกันตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร ก็จะถือว่าเงินกำไรทั้งหมดที่จ่ายเป็นเงินลดทุนและจะไม่มีเงินได้ประเภทเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป

ประการต่อมา การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยให้เงินที่โจทก์จ่ายดังกล่าวเป็นเงินได้จากเงินลดทุนตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยความเคารพ ผู้เขียนเห็นว่าการวินิจฉัยดังกล่าวอาจก่อให้เกิดภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจอันอาจส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ตามที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 3.1.2 แล้วว่า ภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) คือ กรณีที่เงินได้ก่อนเดิวก่อนถูกรัฐจัดเก็บภาษีมามากกว่าหนึ่งครั้ง ในกรณีตามคำพิพากษา โจทก์มีการลดทุนและหักภาษี ณ ที่จ่ายไปแล้ว เมื่อมีการโอนเงินสำรองตามกฎหมายในจำนวนที่ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในรอบแรกไว้แล้วไปเป็นกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรร และจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นก็ยังมีภาระภาษีในจำนวนเดียวกัน ซึ่งศาลฎีกาได้อธิบายในประเด็นท้ายว่าฐานภาษีก็คือกำไรสะสมและเงินสำรองตามกฎหมายทั้งจำนวนที่โจทก์ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก่อนหน้านี้แล้ว ดังนั้น การตีความของศาลฎีกาให้เงินได้จำนวนเดียวกันต้องเสียภาษีถึงสองครั้งอาจเป็นการตีความที่ก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่ผิดปกติ

ประการสุดท้าย ในกรณีของการจ่ายเงินปันผลก็สามารถที่จะมองว่าเกิดภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจได้เช่นกัน หากแต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนในเชิงเศรษฐกิจไว้โดยการให้ผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล หรือเครดิตเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้ การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยให้เงินดังกล่าวถือเป็นเงินลดทุนตามมาตรา 40(4)(ง) แห่งประมวลรัษฎากรย่อมก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่สามารถใช้วิธีการบรรเทาภาระภาษีซ้อนที่กฎหมายกำหนดให้ได้

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การพิจารณาถึงผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นภายหลังจากการออกคำพิพากษาเป็นสิ่งที่ผู้พิพากษาผู้พิจารณาคดีจะต้องพึงระลึกถึงอยู่เสมอ เพราะมิฉะนั้นแล้วอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอันเป็นการขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4125/2564 นอกจากนี้เพื่อมิให้เกิดปัญหาดังเช่นว่านี้อีกในอนาคต การวินิจฉัยปัญหาทางกฎหมายภาษีไม่ว่าประเด็นใดก็ตามควรมีการให้เหตุผลโดยมีหลักคิดทางทฤษฎี ตลอดจนผลลัพธ์ที่คาดหมายได้ว่าจะเกิดขึ้นรองรับ ทั้งนี้ก็เพื่อยืนยันถึงความถูกต้องของหลักคิดทฤษฎีดังกล่าวและสะท้อนถึงการเป็นองค์กรตัวอย่างที่มีหน้าที่ในการปรับใช้และตีความกฎหมายโดยตรง อันจะทำให้การวินิจฉัยในคดีใดๆ ถูกต้องและชอบด้วยเหตุผลตามกฎหมาย

บรรณานุกรม

- ศิริธร แสงจันทร์. “ปัญหาภาษีเงินได้ระหว่างประเทศเกี่ยวกับเงินปันผล.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.
- สหธร รัตนไพจิตร. รายงานวิจัย เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการลดทุนในบริษัทจำกัด. กรุงเทพมหานคร: คณะกรรมการส่งเสริมงานวิจัย คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561.
- ประมวลรัษฎากร.