

บันทึก

เรื่อง การยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
ให้แก่บริษัทเสวอร์ตर्फแอนด์พาร์เซลเอเนียเนียริง

ตามหนังสือสำนักบริหารของนายกรัฐมนตรี ที่ ๑๑๒๐/๒๕๐๒ ลงวันที่ ๑๒ มิถุนายน ๒๕๐๒ ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาตีความในปัญหาของกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทเสวอร์ตर्फแอนด์พาร์เซลเอเนียเนียริง กล่าวคือ ข้อเท็จจริงมีว่า บริษัทเป็นผู้ออกแบบวางผังและควบคุมการก่อสร้างทางตาม สัญญาระหว่างบริษัทกับกระทรวงคมนาคม ลงวันที่ ๕ พฤษภาคม ๒๔๙๘ และบริษัทนี้ได้ ประกอบกิจการดังกล่าวในประเภทรับจ้างทำของโดยไม่ได้จดทะเบียนการค้าและเสียภาษีการค้า มาตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๙๙ กระทรวงการคลังมีความเห็นว่า โดยที่ความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทาง เศรษฐกิจและทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยและรัฐบาลสหรัฐอเมริกา ลงวันที่ ๑๙ กันยายน ๒๔๙๓ ได้มีข้อความเกี่ยวกับภาษีอากรในภาคผนวกข้อ ๔ ว่า “ในเมื่อได้รับคำร้องขอจากรัฐบาล ฝ่ายหนึ่ง รัฐบาลอีกฝ่ายหนึ่งจะได้เจรจาทำความตกลง (รวมทั้งกำหนดการปฏิบัติยกเว้นภาษี ภายใต้อัตราที่เหมาะสม) เพื่อความสะดวกในการนำเข้าและการแจกจ่ายในประเทศไทยซึ่ง บรรดาโภคภัณฑ์เพื่อส่งเสริมโครงการสงเคราะห์ฟื้นฟูและบูรณะในประเทศไทย ซึ่งสำนักงาน อาสาและไมแสวงหากำไรในสหรัฐอันรัฐบาลทั้งสองจะได้ให้ความเห็นชอบเป็นผู้จ่ายเงิน ค่าใช้จ่าย” ซึ่งตามความเห็นของกระทรวงการคลังแล้ว ข้อตกลงนี้คลุมถึงสัญญาระหว่างรัฐบาล ไทยกับบริษัทเสวอร์ตर्फแอนด์พาร์เซลในกรณีนี้ด้วย และในสัญญาระหว่างรัฐบาลไทยกับบริษัท นี้ก็มีข้อความเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ในข้อ ๘.๐ ว่า “All payments made here-under to Engineer by Government or by Engineer to its employees or subcontractors or their respective non-Thai employees shall be exempted to the extent permitted by law from any tax or assessment which may now or hereafter be imposed thereon by the laws of the Government. Likewise, duties on equipment and supplies purchased and imported by Engineer for use in the performance of this contract and fees assessed because of the presence of Engineer's personnel in Thailand are waived by Government to the extent permitted by law. To the extent that any such taxes, assessments, duties or fees are actually paid, the same shall be reimbursed by Government. ซึ่งกำหนดยกเว้นภาษี อากรให้แก่บริษัทตามที่กฎหมายอนุญาตไว้ แต่ในขณะนั้นภาษีอากรเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรยัง มิได้มีกฎหมายยกเว้นสำหรับกรณีเช่นนี้ไว้ จนกระทั่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๔๙๙ ออกใช้บังคับ ซึ่งตามมาตรา ๓ บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาล ต่างประเทศ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวแล้ว” จึงเป็นปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรอยู่ ๒ ประการ คือ ประการแรก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทใดบ้างที่บริษัทนี้ได้รับยกเว้น

ซึ่งในปัญหานี้กระทรวงการคลังเห็นว่า โดยที่กฎหมายมิได้ระบุประเภทไว้ บริษัทนี้จึงได้รับการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทุกประเภท ปัญหาประการที่สอง มีว่า บริษัทจะต้องเสียภาษีสำหรับรายรับของบริษัทก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับหรือไม่ ซึ่งในปัญหานี้กระทรวงการคลังมีข้อสงสัย เพราะอาจพิจารณาได้สองทาง คือ บริษัทอาจต้องเสียภาษีสำหรับรายรับดังกล่าวเพราะในขณะที่ทำสัญญาระหว่างบริษัทกับกระทรวงคมนาคมนั้น ยังไม่มีกฎหมายโดยกเว้นภาษีนี้ แต่อย่างไรก็ดี โดยที่ มาตรา ๓ ของพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรฯ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคฯ” ซึ่งปรากฏว่าในเวลาที่พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับนั้น มีสัญญาความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจและทางเทคนิคอยู่แล้ว ดังนั้นบริษัทจึงอาจไม่ต้องเสียภาษีสำหรับรายรับก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับก็ได้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้พิจารณาเรื่องนี้แล้ว มีความเห็นดังต่อไปนี้ ประเด็นที่จะวินิจฉัยในกรณีนี้ มีว่า บริษัทเสวอร์ดรฟ์แอนด์พาร์เซล เอนิเนียริง จะต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรสำหรับรายรับก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๙) พ.ศ. ๒๕๔๙ ใช้บังคับหรือไม่ โดยที่มาตรา ๒ แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ บัญญัติว่า “พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป” พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาฉบับลงวันที่ ๑๖ ตุลาคม ๒๕๔๙ ดังนั้น จึงมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ ๑๗ ตุลาคม ๒๕๔๙ เป็นต้นไป แม้ว่า ประเทศไทยจะมีข้อผูกพันในอันที่จะต้องยกเว้นภาษีอากรดังกล่าวตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคกับรัฐบาลต่างประเทศอยู่ก่อนที่กฎหมายนี้ใช้บังคับก็ตาม แต่การยกเว้นภาษีอากรนั้นจะกระทำได้ก็แต่โดยอาศัยอำนาจของกฎหมาย ดังนั้น จึงไม่อาจยกเว้นย้อนหลังไปจากวันใช้บังคับของกฎหมายได้ บริษัทเสวอร์ดรฟ์แอนด์พาร์เซล เอนิเนียริง จำต้องชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรสำหรับรายรับก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับ

แต่อย่างไรก็ดี ตามที่กล่าวมานี้เป็นผลบังคับของกฎหมาย แต่ตามสัญญาซึ่งรัฐบาลไทยทำไว้กับบริษัทได้มีข้อความในตอนท้ายอีกว่า “To the extent that any such taxes, assessments, duties or fees are actually paid, the same shall be reimbursed by the Government” ฉะนั้นคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีความเห็นว่า รัฐบาลจึงมีความผูกพันตามสัญญาที่จะต้องชดเชยค่าภาษีที่บริษัทต้องเสียไป

(ลงชื่อ) หยุด แสงอุทัย

(นายหยุด แสงอุทัย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กันยายน ๒๕๖๒