

(ลับ)

บันทึก

เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร
(กรณีบริษัทเทเลโฟนคิตีเอโบลาเกต แอล. เอ็ม. อีริคส์สัน)

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้แจ้งไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยหนังสือที่ สร.๐๔๐๓/๑๐๒๑๐ ลงวันที่ ๑๓ สิงหาคม ๒๕๑๓ ความว่ากระทรวงการคลังขอให้ คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร รายบริษัทเทเลโฟนคิตีเอโบลาเกต แอล. เอ็ม. อีริคส์สัน แห่งประเทศสวีเดน ซึ่งปรากฏ รายละเอียดตามสำเนาหนังสือกระทรวงการคลังถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ กค.๐๔๐๔/ ๑๖๕๒๔ ลงวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๑๓ ว่า กรมสรรพากรได้ประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจาก องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยในฐานะตัวแทนหรือสาขาของบริษัทอีริคส์สันฯ เป็นค่าภาษี การค้าและภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน ๑๗,๗๒๓,๓๗๑.๘๔ บาท แต่องค์การโทรศัพท์ฯ เห็นว่า เป็นปัญหาในข้อกฎหมายบางประการ จึงขอให้กรมอัยการพิจารณา ซึ่งกรมอัยการได้พิจารณาให้ ความเห็นสรุปได้ว่า องค์การโทรศัพท์ฯ เป็นตัวแทนของบริษัทอีริคส์สันฯ มีหน้าที่เสียภาษีการค้า สำหรับสินค้าที่จำหน่ายให้แก่ประชาชนและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิส่วนที่เป็นของ สำนักงานการค้าองค์การโทรศัพท์ฯ แต่ส่วนสินค้าที่องค์การโทรศัพท์ฯ ชื้อมาใช้เองไม่ต้องเสีย ภาษีการค้า

กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับความเห็นของกรมอัยการในประเด็นที่ว่า สินค้าที่ องค์การโทรศัพท์ฯ ชื้อมาใช้เองไม่ต้องเสียภาษีการค้า เพราะกรมสรรพากรเห็นว่าภาษีการค้าราย นี้บริษัทอีริคส์สันฯ จะต้องเป็นผู้เสีย แต่การเรียกเก็บจากบริษัทไม่อาจกระทำได้เนื่องจากบริษัท อยู่นอกราชอาณาจักร จึงเป็นหน้าที่ขององค์การโทรศัพท์ฯ ซึ่งเป็นตัวแทนของบริษัทอีริคส์สันฯ และเป็นสาขาของบริษัทอีริคส์สันฯ ตามมาตรา ๖๗ แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะต้องเสียภาษี การค้าแทนบริษัทอีริคส์สันฯ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ ๒) ออกตามมาตรา ๗๘ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

กระทรวงการคลังได้พิจารณาเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของกรมสรรพากร กล่าวคือ ในกรณีสินค้าที่องค์การโทรศัพท์ฯ ชื้อมาใช้เองไม่ต้องเสียภาษีการค้า นั้น กระทรวงการคลังไม่เห็นด้วยกับความเห็นของกรมอัยการ แต่เนื่องจากเป็นปัญหาขัดแย้งกันในการตีความตามกฎหมาย จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๖) ได้พิจารณาปัญหา ดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงคมนาคม (องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย) เข้าร่วมชี้แจงข้อเท็จจริงด้วยแล้วมีความเห็นดังนี้

ข้อเท็จจริงได้ความว่า บริษัทอีริคส์สันฯ ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสวีเดนได้ตกลงทำ

สัญญาแต่งตั้งองค์การโทรศัพท์ฯ เป็น “ตัวแทนและหรือผู้จำหน่าย” เพื่อทำการจำหน่ายสินค้าอิริคส์สันแต่ผู้เดียวในประเทศไทยเป็นเวลาอย่างน้อย ๕ ปีนับแต่วันที่ ๒ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๐๔ เป็นต้นไป โดยมีข้อตกลงในสัญญาว่า องค์การโทรศัพท์ฯ ต้องดำเนินการเพื่อส่งเสริมการขายสินค้า การติดตั้ง การบำรุงรักษาการควบคุมดูแลสินค้าอิริคส์สันในประเทศไทย องค์การโทรศัพท์ฯ จะได้รับส่วนลดการสั่งซื้อสินค้าอิริคส์สัน หรือค่านายหน้าอื่นตามข้อตกลงท้ายหนังสือสัญญาแต่งตั้งตัวแทนและองค์การโทรศัพท์ฯ มีสิทธิที่จะซื้อสินค้าทุกชนิดของอิริคส์สันเพื่อใช้งานตามความต้องการได้ เป็นต้น

สำหรับกรณีที่เป็นปัญหาเรื่องนี้ปรากฏว่า องค์การโทรศัพท์ฯ ได้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทอิริคส์สันฯ แยกได้เป็น ๓ ประเภท คือ

๑. ชุมสายโทรศัพท์
๒. ตู้สาขาโทรศัพท์
๓. ตัวเครื่องโทรศัพท์

ทั้งนี้รวมทั้งเครื่องอุปกรณ์ที่เป็นอะไหล่ และองค์การโทรศัพท์ฯ ได้ส่วนลดในการซื้อสินค้านี้ ๔% ตามสัญญา

ในการสั่งซื้อสินค้านี้ องค์การโทรศัพท์ฯ ได้ตกลงสั่งซื้อจากบริษัทอิริคส์สันฯ โดยตรงก็มี บางครั้งสั่งซื้อผ่านทางสำนักงานการค้าองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่ง องค์การโทรศัพท์ฯ ได้จัดตั้งขึ้นเป็นการภายในเพื่อดำเนินธุรกิจอันเกี่ยวกับกิจการโทรศัพท์ แต่ในการสั่งซื้อผ่านสำนักงานการค้าฯ เป็นการสั่งซื้อในนามขององค์การโทรศัพท์ฯ เพราะสำนักงานการค้าฯ เป็นเพียงหน่วยงานย่อยขององค์การโทรศัพท์ฯ มิได้มีฐานะแยกเป็นอิสระต่างหากจาก องค์การโทรศัพท์ฯ แต่อย่างใด การสั่งซื้อสินค้าเหล่านั้น้องค์การโทรศัพท์ฯ ต้องชำระราคาสินค้าเป็นเงินสดบ้าง หักจากบัญชีค่าส่วนลดขององค์การโทรศัพท์ฯ บ้าง และการซื้อสินค้านี้ องค์การโทรศัพท์ฯ ซื้อเพื่อใช้ในกิจการขององค์การโทรศัพท์ฯ เองก็มีหรือเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้รับบริการขององค์การโทรศัพท์ฯ ไปบ้างก็มี

เมื่อข้อเท็จจริงได้ความดังนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นว่าการค้าองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยมิได้มีฐานะเป็นตัวแทนหรือสาขาของบริษัทอิริคส์สันฯ อย่างใด เพราะมิได้มีหน้าที่รับผิดชอบหรือเป็นตัวแทนของบริษัทอิริคส์สันฯ ทั้งตามสัญญาการแต่งตั้งตัวแทนระหว่างบริษัทอิริคส์สันฯ กับองค์การโทรศัพท์ฯ ก็ได้กล่าวถึงสำนักงานการค้าฯ เลย การสั่งซื้อสินค้าของบริษัทอิริคส์สันฯ ดังกล่าวข้างต้นนั้น องค์การโทรศัพท์ฯ จะต้องรับผิดชอบเองทุกประการ องค์การโทรศัพท์ฯ ได้ดำเนินการในฐานะเพียงเป็นตัวแทนจำหน่าย (Sale agent) โดยมิได้กระทำการแทนบริษัทอิริคส์สันฯ หรือในฐานะเป็นตัวแทนของบริษัทอิริคส์สันฯ แต่ประการใด แต่เนื่องจากตามข้อ ๘ ก. แห่งหนังสือสัญญาแต่งตั้งแทนระบุให้องค์การโทรศัพท์ฯ ต้องดำเนินการเพื่อส่งเสริมการขายสินค้า การติดตั้ง การบำรุงรักษา การควบคุมดูแลสินค้าอิริคส์สันในประเทศไทย ฯลฯ องค์การโทรศัพท์ฯ จึงมีฐานะเป็นสาขาของบริษัทอิริคส์สันฯ ตามความหมายของคำว่า “สาขา” ในมาตรา ๗๗^๑ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย

^๑ มาตรา ๗๗ ในหมวดนี้

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ ๑๙) พ.ศ. ๒๕๐๘ อันมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าร่วมกันกับบริษัทอริคส์สันฯ ตามมาตรา ๗๘ วรรคสอง^๒ แห่งประมวลรัษฎากรและตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ ๒) ออกตามมาตรา ๗๘ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกำหนดหน้าที่ผู้เสียภาษีการค้าไว้ดังนี้

“(๑) ฯลฯ

(๒) ฯลฯ

(๓) ฯลฯ ในกรณีที่ผู้อยู่นอกราชอาณาจักรแต่มีสาขาในราชอาณาจักรส่งสินค้าเข้าในราชอาณาจักรโดยผ่านสาขาของตนในราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม ถ้าไม่มีผู้ประกอบการค้าเป็นผู้ส่ง หรือผู้ส่งเป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา ๗๘ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๕ หรือเป็นรัฐวิสาหกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามกฎหมายว่าด้วยรัฐวิสาหกิจนั้นๆ ผู้อยู่นอกราชอาณาจักรและสาขาในราชอาณาจักรเป็นผู้เสียภาษีการค้าร่วมกัน”

แต่ในกรณีที่องค์การโทรศัพท์ฯ ซื้อสินค้าจากบริษัทอริคส์สันฯ มาใช้เองนั้น จะเห็นได้ว่าจะต้องแยกฐานะขององค์การโทรศัพท์ฯ ออกเป็นสองฐานะ คือ ในฐานะที่เป็นตัวแทนลูกจ้าง หรือสาขา ของบริษัทอริคส์สันฯ ฐานะหนึ่งซึ่งในฐานะเช่นว่านี้บริษัทอริคส์สันฯ จะต้องเสียภาษี โดยตัวแทน ลูกจ้าง หรือสาขาของบริษัทอริคส์สันฯ ซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งความเห็นของกรมอัยการและกระทรวงการคลังก็ถูกต้องตรงกันอยู่แล้ว ปัญหาจึงมีแต่เฉพาะว่าในกรณีที่องค์การโทรศัพท์ฯ ซื้อสินค้าของบริษัทอริคส์สันฯ มาใช้เองในอีกฐานะหนึ่งนั้น จะถือได้ว่าองค์การโทรศัพท์ฯ เป็นตัวแทนลูกจ้าง หรือสาขา ของบริษัทอริคส์สันฯ ได้หรือไม่ คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าตามมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๙) พ.ศ. ๒๕๐๘ ได้บัญญัติไว้ว่า “สาขา” หมายความว่า (๑) ... ฯลฯ (๒) ตัวแทน ลูกจ้าง หรือบุคคลอื่นในราชอาณาจักรซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้า หรือทำการใดๆ อันเกี่ยวกับการประกอบการค้าในราชอาณาจักรแทนผู้อยู่นอกราชอาณาจักร” ดังนี้ ในกรณีที่องค์การโทรศัพท์ฯ ซื้อสินค้าจากบริษัท

ฯลฯ

ฯลฯ

“สาขา” หมายความว่า

(๑) โรงงานหรือสถานการค้าในราชอาณาจักรของผู้อยู่นอกราชอาณาจักร

(๒) ตัวแทน ลูกจ้าง หรือบุคคลอื่นในราชอาณาจักรซึ่งทำสัญญาหรือหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้าหรือทำการใดๆ อันเกี่ยวกับการประกอบการค้าในราชอาณาจักรแทนผู้อยู่นอกราชอาณาจักร

^๒ มาตรา ๗๘

ฯลฯ

ฯลฯ

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยสะดวกและรัดกุม อธิบดี โดยอนุมัติรัฐมนตรีประกาศให้บุคคลใดที่เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดซึ่งสินค้าตามที่กำหนดแต่ไม่เป็นผู้ที่บัญชีอัตราภาษีการค้าระบุให้เสียภาษีไว้โดยเฉพาะมีหน้าที่เสียภาษีตามหมวดนี้เพียงบางส่วนหรือทั้งหมดก็ได้ ในกรณีดังกล่าวให้ถือว่า บุคคลนั้นเป็นผู้ประกอบการค้า

ฯลฯ

ฯลฯ

อีริคส์สันฯ โดยตรงเพื่อนำมาใช้เอง จึงมิได้กระทำหน้าที่เป็นสาขาของบริษัทอีริคส์สันฯ แต่อย่างใด ผลจึงเท่ากับว่าเป็นกรณีที่ผู้ซื้อสินค้าผู้หนึ่ง สั่งซื้อสินค้าจากอีกผู้หนึ่งมาจากต่างประเทศ ไม่เกี่ยวกับการเป็นตัวแทนลูกจ้าง หรือในฐานะที่เป็นสาขาของบริษัทอีริคส์สันฯ แต่อย่างใด จึงได้รับการยกเว้นการเสียภาษีอากรตามมาตรา ๑๙^๓ แห่งพระราชบัญญัติองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๔๙๗ ความเห็นของกรมอัยการในเรื่องนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นพ้องด้วย

ปัญหาต่อไปจึงมีว่า คำว่า “มาใช้เอง” นั้น มีความหมายเพียงใดซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าเรื่องนี้เป็นปัญหาข้อเท็จจริง ถ้าการสั่งซื้อมาใช้เองนั้นเป็นไปเพื่อสำหรับการใช้ขององค์การโทรศัพท์ฯ เองโดยเฉพาะ ไม่เกี่ยวกับกิจการเป็นตัวแทน ลูกจ้าง หรือสาขา ของบริษัทอีริคส์สันฯ ที่บรรยายไว้ในสัญญาตั้งตัวแทนแล้ว ผู้ขายย่อมได้ชื่อว่าไม่ได้ทำการจำหน่ายโดยทางตัวแทน ลูกจ้าง หรือสาขาของบริษัท

(ลงชื่อ) ส. โทตระกิตย์

(นายสมภพ โทตระกิตย์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

^๓ มาตรา ๑๙ ให้องค์การโทรศัพท์ที่ได้รับยกเว้นจากการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร