

บันทึก

เรื่อง การตีความปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับการรับจ้างทำของในต่างประเทศ

ตามที่แต่เดิมกระทรวงการคลังได้มีหนังสือ ที่ กค.๐๘๐๔/๐๒๙ ลงวันที่ ๔ มกราคม ๒๕๒๐ ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาวินิจฉัยปัญหาว่า การที่บริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างมาลงนามในสัญญาจ้างทำของในประเทศไทย แต่ทำงานที่ทำตามสัญญาได้กระทำในต่างประเทศทั้งหมด จะถือว่าบริษัทดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทยตามบทบัญญัติมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ข้อเท็จจริงตามหนังสือที่แจ้งไปมีว่า กองทัพเรือได้ทำสัญญาว่าจ้างบริษัทแคนติเออร์ นาวาล เบรตา ซึ่งเป็นบริษัทรับต่อเรือตั้งขึ้นตามกฎหมายและอยู่ในประเทศอิตาลี เป็นผู้สร้างเรือยนต์เร็วโจมตี สัญญาจ้างทำของได้กระทำ ณ กองทัพเรือกรุงเทพมหานคร โดยบริษัทผู้รับจ้างได้มอบอำนาจให้ลูกจ้างของตนมาลงนามแทนในประเทศไทย แต่การต่อเรือดังกล่าวทั้งหมดได้กระทำที่อู่ของบริษัทฯ ณ ประเทศอิตาลี และเมื่อทำงานเสร็จให้ส่งมอบเรือต่อกองทัพเรือที่เมืองเวนิซ ประเทศอิตาลี ซึ่งในการดำเนินการด้านธุรการเกี่ยวกับการติดต่อกับกองทัพเรือในประเทศไทย บริษัทแคนติเออร์ฯ ได้ตั้งให้บริษัทคอมเมอร์เชียลแอสโซซิเอตส์ จำกัดซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยเป็นผู้ดำเนินการ ในเรื่องนี้กระทรวงการคลังเห็นว่า อาจแยกพิจารณาได้เป็นสองความเห็น คือ

(๑) ความเห็นที่หนึ่ง เห็นว่า คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” ตามมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายมิได้ระบุไว้แน่ชัดว่า จะต้องให้บริการในประเทศไทยจึงจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น เมื่อได้มีการทำสัญญาจ้างทำของในประเทศไทย ก็ถือว่าได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแล้ว ส่วนการไปทำงานกัน ณ ที่ใดก็เป็นเรื่องการปฏิบัติการตามสัญญาเท่านั้น ทั้งนี้ จะเห็นได้ชัดในคำนิยาม “ผู้ประกอบการค้า” ตามมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรที่ระบุไว้ชัดว่าต้องประกอบการค้าในราชอาณาจักร จึงจะต้องเสียภาษีการค้าและตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๒๑/๒๕๐๙ ระหว่างบริษัทยิบอินซอย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวกจำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า บริษัทในประเทศฮอลันดาส่งลูกจ้างเข้ามาทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทยกับการทำเรือแห่งประเทศไทย ถือว่า บริษัทฮอลันดาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

(๒) ความเห็นที่สอง เห็นว่า ตามความในมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” นั้น ต้องมีลักษณะดังนี้ คือ

(ก) งานหรือการให้บริการต้องกระทำในประเทศไทย

(ข) บริษัทต่างประเทศจะต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทยด้วย

ตามข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ งานที่บริษัทแคนติเออร์ฯ รับทำให้นั้นได้กระทำในต่างประเทศทั้งสิ้น ส่วนลูกจ้างที่เข้ามาในประเทศไทยนั้นก็เพื่อลงนามในสัญญา มิได้อยู่ประกอบ

กิจการรับจ้างทำของในประเทศไทยแต่ประการใด จึงไม่ถือว่าบริษัทแคนติเออร์ฯ ประกอบกิจการในประเทศไทยตามความหมายในมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทแคนติเออร์ฯ จึงไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องซื้อขายที่อ้างถึงนั้นจะนำมาเป็นบรรทัดฐานในเรื่องรับจ้างทำของไม่ได้ เพราะสัญญาซื้อขายนั้นเมื่อมีการลงนามในสัญญาซื้อขายกันเมื่อใด ก็ถือว่าการประกอบกิจการซื้อขายกันนั้นได้เกิดขึ้นแล้วในขณะนั้น ดังนั้น ในกรณีการซื้อขายที่บริษัทต่างประเทศส่งลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทย ก็ต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการซื้อขายในประเทศไทยแล้ว ซึ่งต่างกับการรับจ้างทำของ แม้ลูกจ้างบริษัทต่างประเทศจะได้มาลงนามในสัญญาในประเทศไทยแต่การประกอบกิจการในประเทศไทยยังไม่มี เพราะการประกอบกิจการตามสัญญาจ้างทำของนั้นจะมีขึ้นได้ต่อเมื่อลงมือทำงานนั้น

ในกรณีขอให้ตีความตามปัญหาข้างต้นนั้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) ได้เคยแจ้งให้กระทรวงการคลังทราบแล้วว่า ในเรื่องนี้ กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบบริษัทคอมเมอร์เชียลแอสโซซิเอตส์ จำกัด ไปแล้วว่าสัญญาจ้างต่อเรือเข้าลักษณะเป็น “สัญญาจ้างทำของ” แม้จะมีลูกจ้างเข้ามาลงนามในสัญญาแทนในประเทศไทยก็ตาม แต่โดยที่การให้บริการและผลสำเร็จของงานตามสัญญานี้เกิดในต่างประเทศทั้งหมด การประกอบกิจการตามสัญญานี้จึงไม่ถือว่า บริษัทแคนติเออร์ฯ ประกอบกิจการในประเทศไทยตาม มาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบริษัทแคนติเออร์ฯ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้แต่ประการใด และเมื่อบริษัทแคนติเออร์ฯ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว กองทัพเรือผู้จ่ายค่าจ้างก็ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ดังนั้น แม้เจ้าหน้าที่ของกระทรวงการคลังจะมีความเห็นไม่ตรงกัน ก็เป็นเรื่องภายในของส่วนราชการเดียวกันและเมื่อกรมสรรพากรผู้มีหน้าที่โดยตรงในการเก็บรัษฎากรต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากรได้ตอบไปยังบริษัทคอมเมอร์เชียลฯ เป็นการชัดเจนเด็ดขาดแล้วเช่นนั้น ทั้งมิได้ปรากฏว่ามีความเห็นขัดแย้งกับส่วนราชการใดให้เป็นปัญหาขึ้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) จึงเห็นว่าไม่สมควรพิจารณาปัญหาของกระทรวงการคลังในเรื่องนี้ต่อไป

บัดนี้ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ได้มีหนังสือ ที่ กค.๐๘๐๔/๕๙๐๙ ลงวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๒๐ ถึงเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า ได้มีปัญหาคัดแย้งเกิดขึ้นแล้ว โดยกรมการเงินทหารเรือได้แจ้งให้กรมสรรพากรทราบว่า ในการจ่ายเงินประจำงวดให้กับบริษัทแคนติเออร์ฯ กองทัพเรือได้หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๑ ตามมาตรา ๖๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทคอมเมอร์เชียลฯ ได้ขอให้กองทัพเรือระงับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยอ้างว่ากรมสรรพากรได้ตอบให้ทราบว่าบริษัทแคนติเออร์ฯ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

กรมการเงินทหารเรือเห็นว่า เรื่องที่กองทัพเรือได้ว่าจ้างบริษัทอิตาลีต่อเรือนี้มีข้อเท็จจริงเหมือนกับที่กองทัพเรือได้เคยทำสัญญาจ้างเหมาต่อเรือกับบริษัทยาโรว์ ชิบบิลเดอร์ จำกัด ในการต่อเรือมกุฎราชกุมาร ที่ประเทศอังกฤษ และกับบริษัทสิงคโปร์ชิปปิงส์ แอนด์เอ็นจิเนียริง จำกัด ในการต่อเรือยนต์เร็วโจมตีรวม ๓ ลำ ที่ประเทศสิงคโปร์ ซึ่งในการทำสัญญาจ้างเหมาต่อเรือกับบริษัทต่างประเทศทั้งสองแห่งดังกล่าว ได้มีการลงนามในสัญญาจ้างทำของในประเทศไทย แต่การต่อเรือก็ได้กระทำนอกประเทศไทยทั้งหมดเช่นเดียวกัน ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้

มีหนังสือที่ กค.๐๘๐๔/๑๕๒๓๓ ลงวันที่ ๔ ตุลาคม ๒๕๑๑ ตอบข้อหารือของกรมการเงินทหารเรือว่าบริษัทต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะการที่บริษัทต่างประเทศมีลูกจ้างมาลงนามในสัญญาจ้างทำของในประเทศไทย ถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กองทัพเรือจึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา ๖๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และกองทัพเรือก็ได้ยึดถือปฏิบัติตลอดมาจนปัจจุบันกรมการเงินทหารเรือจึงได้ขอให้กรมสรรพากรยืนยันว่า การรับจ้างต่อเรือของบริษัทอิตาลีจะถือว่า เป็นการประกอบกิจการในประเทศไทยอันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ หากกรมสรรพากรเห็นว่าไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ กรมการเงินทหารเรือเห็นว่า บริษัทอังกฤษและบริษัทสิงคโปร์ก็ย่อมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยเช่นเดียวกัน เพราะมีข้อเท็จจริงเหมือนกันทุกประการ และกรมการเงินทหารเรือขอคือเงินภาษีเงินได้ที่ได้ออกแทนบริษัทอังกฤษและบริษัทสิงคโปร์ตามสัญญานั้นด้วย

กรมสรรพากรได้พิจารณาบทวนถึงปัญหาข้อกฎหมายของมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อีกครั้งหนึ่งแล้ว เกิดความไม่แน่ใจว่าที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัยไปทั้งสองครั้งดังกล่าวคำวินิจฉัยใดจะเป็นคำวินิจฉัยที่ถูกต้องตามกฎหมาย ประกอบกับกรมการเงินทหารเรือได้ตั้งข้อโต้แย้งมาแล้วด้วยแล้วดังกล่าว จึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาบทวนและวินิจฉัยปัญหานี้ให้เป็นที่ยุติเพื่อกรมสรรพากรจะได้ถือปฏิบัติต่อไป

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าว และได้ฟังข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงกลาโหม (กรมทัพเรือ) แล้ว เห็นว่า

ปัญหาที่โต้แย้งกันในกรณีนี้ คือการตีความในมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง ซึ่งกระทรวงการคลังมีความเห็นแตกต่างกันเป็นสองความเห็น กล่าวคือ ฝ่ายที่หนึ่งเห็นว่า คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” ตามมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กฎหมายมิได้ระบุไว้ชัดแจ้งว่า จะต้องให้บริการในประเทศไทย จึงจะถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อได้มาทำสัญญาในประเทศไทย ก็ถือว่าได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแล้ว ส่วนการไปทำงานกัน ณ ที่ใด ก็เป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น ส่วนฝ่ายที่สอง เห็นว่า ความในมาตรา ๗๖ ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” นั้น ต้องมีลักษณะดังนี้ คือ (ก) งานหรือการให้บริการต้องกระทำในประเทศไทย และ (ข) บริษัทต่างประเทศจะต้องมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการอยู่ในประเทศไทยด้วย

ประเด็นที่จะต้องพิจารณาก็คือ คำว่า “ประกอบกิจการในประเทศไทย” จะต้องกระทำกิจการในประเทศไทยหรือไม่ ข้อนี้เห็นว่าการตีความในมาตรา ๗๖ ทวิ จะพิจารณาแต่ถ้อยคำในมาตรานี้มาตราเดียวหาเพียงพอไม่ ควรพิจารณาความในหมวด ๓ ภาษีเงินได้ทั้งหมดเพื่อหาเจตนารมณ์ของกฎหมายที่จะเก็บภาษีเงินได้ สำหรับภาษีเงินได้ซึ่งเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาตามมาตรา ๔๑ บัญญัติว่า ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ เนื่องจากหน้าที่งานหรือ

กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยจึงต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ ส่วนภาษีเงินได้ที่เก็บจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้มีมาตรา ๖๖ บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ความในวรรคสองของมาตรา ๖๖ ยังบัญญัติชัดแจ้งต่อไปอีกว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนั้นกรณีกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ มาตรา ๖๗ ก็บัญญัติให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งที่ทำในประเทศไทย คือ กรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๑ ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และผลประโยชน์อื่นที่เรียกเก็บในประเทศไทย กรณีรับขนของ ให้เรียกเก็บภาษีจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และผลประโยชน์อื่น เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยเท่านั้น

แต่ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ได้มีมาตรา ๗๐ บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) (๓) (๔) (๕) หรือ (๖) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย หาได้รวมถึงการรับเหมา ซึ่งต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระตาม (๗) เข้าไว้ด้วยไม่ เพราะมิใช่เป็นกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือการลงทุนในประเทศไทย หรือได้จากทรัพย์สินในประเทศไทย ตามที่บัญญัติไว้ใน (๒) ถึง (๖) หากประสงค์จะเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างทำของที่กระทำในต่างประเทศด้วย ก็น่าจะบัญญัติรวมถึง (๗) ไว้ เพราะมาตรา ๗๐ นี้ เพิ่งถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๐๖ ข้อ ๑๑ หลังจากที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๗๖ ทวิ ในปี พ.ศ. ๒๔๙๔

สำหรับมาตรา ๗๖ ทวิ หาได้มีบทบัญญัติเป็นการยกเว้นมาตรา ๖๖ ที่ต้องกระทำการกิจการในประเทศไทยไม่ เพราะถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเอง กรณีย่อมอยู่ในข่ายแห่งมาตรา ๖๖ อยู่แล้ว ส่วนมาตรา ๗๖ ทวิ เป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของกิจการที่ทำนั้น เป็นผู้รับเงินได้หรือผลกำไรจากกิจการนั้นในประเทศไทย แต่ไม่ได้เข้ามาทำเองเพียงแต่มีผู้ทำแทนให้ จะเรียกเก็บภาษีเอาจากผู้ใด ถ้าจะเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาผู้ทำการแทนบุคคลธรรมดานั้นก็มีได้รับเงินได้จากการรับเหมา การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาอยู่ในส่วนที่ ๒ ซึ่งถือหลักว่าผู้ได้รับเงินได้ผู้นั้นเป็นผู้เสียภาษี สำหรับการเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอยู่ในหมวด ๓ ส่วน ๓ แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิได้เข้ามาประกอบกิจการเอง จึงต้องบัญญัติให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย เพื่อให้เป็นไปตามหลักในมาตรา ๖๖ และการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาต่างกับการเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพราะนิติบุคคลประเภทนี้เก็บจากกำไรสุทธิ จึงต้องบัญญัติให้ชัดว่าผู้ใดเป็นผู้เสียภาษี และเนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีตัวตนในประเทศไทย จึงต้องบัญญัติให้ผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน

หรือผู้ทำการติดต่อเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เพื่อให้ยื่นรายการแสดงกำไรสุทธิในส่วนกิจการที่ทำในประเทศไทย จึงเห็นได้ว่ามาตรา ๗๖ ทวิ บัญญัติเป็นมาตรการที่จะเก็บภาษีตามมาตรา ๖๖ ให้บริบูรณ์ขึ้น หาได้หมายความว่า เมื่อมีการประกอบกิจการนอกประเทศก็ต้องเสียภาษีเงินได้ อันจะผิดจากหลักการดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖๖ มาตรา ๖๗ และมาตรา ๗๐ เป็นลำดับมา กรณีตามมาตรา ๗๖ ทวินี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๗๓/๒๕๐๔ ระหว่างบริษัทยั้งเจริญพานิช จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร ที่ ๑ อธิบดีกรมสรรพากร ที่ ๒ จำเลย ว่า “ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกามีความเห็นว่าการปฏิบัติกิจการของโจทก์ที่ติดต่อกับโรงงานยาสูบตามที่ปรากฏในฟ้องและคำแถลงร่วมรับกันในข้อเท็จจริงนั้นเป็นอันฟังได้แน่นอนว่า แม้โจทก์จะไม่ได้ขายใบยาสูบให้แก่โรงงานยาสูบด้วยตนเอง โจทก์ก็ได้กระทำการเป็นตัวแทนของบริษัทฮิสเตอน โทเบโก จำกัด และบริษัท เอ.ซี.มอนด์ จำกัด ในสหรัฐอเมริกา อันเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยขายใบยาสูบให้แก่โรงงานยาสูบในประเทศไทย

โจทก์โต้แย้งหนักหนาว่า โรงงานยาสูบได้ส่งเงินค่าใบยาไปให้บริษัททั้งสองในต่างประเทศ โดยเลตเตอร์ออฟเครดิตและโดยตราฟัท ฉะนั้น บริษัททั้งสองไม่เคยรับเงินค่าซื้อขายในประเทศไทยเลย ที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาได้พิเคราะห์ข้อโต้แย้งนี้แล้ว เห็นว่าประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติมุ่งถึงการรับตัวเงินในที่ใดเลย คำว่าเงินได้หรือผลกำไรนั้นมิใช่ตัวเงินสดบริษัทในต่างประเทศจะได้รับในทางเครดิตหรือทางอื่นใดก็ตาม ถ้าเป็นเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยแล้วก็ย่อมอยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวแล้ว และย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้หรือผลกำไรนั้น ส่วนข้อความที่ว่าในประเทศไทยนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า หมายความว่าถึงกิจการที่ประกอบอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นได้กระทำในประเทศไทย”

ปัญหาที่จะวินิจฉัยต่อไปว่า เพียงแต่มีการทำสัญญาจะถือว่าเป็นการประกอบกิจการหรือไม่มาตรา ๖๖ ใช้คำว่ากระทำการกิจการ มาตรา ๗๖ ทวิ ใช้คำว่าประกอบกิจการ และมาตรา ๗๐ ก็ใช้คำว่าประกอบกิจการเหมือนกัน คำว่า “ประกอบ” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานหมายความว่า “ทำ” คำว่ากิจการคือการทำงานที่ประกอบ ประมวลรัษฎากรมุ่งถึงการทำงานที่ทำ จึงบัญญัติกิจการต่าง ๆ ไว้ตามมาตรา ๔๐ และบัญญัติกรณีทำกิจการในประเทศไทยไว้ในมาตรา ๖๖ ส่วนกิจการที่ประกอบนอกประเทศไทย จะเก็บภาษีกรณีใดบ้างได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๗๐ หาได้มุ่งถึงการทำสัญญาไม่ เพราะการทำสัญญา เป็นแต่เพียงผูกพันให้มีกิจการขึ้นถ้าเลยเสียไม่ชำระหนี้ก็ไม่มีกิจการเกิดขึ้น และเพียงแต่มีความผูกพันยังไม่เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ ต้องมีการชำระหนี้ตอบแทนจึงจะได้รับเงินได้ การชำระหนี้ตอบแทนย่อมแล้วแต่ประเภทของสัญญา สัญญาซื้อขายต้องส่งมอบทรัพย์สินที่ขายจึงจะได้รับราคา สัญญาจ้างทำของต้องส่งมอบของที่จ้างจะได้รับสินจ้าง การขายของ การทำของที่รับจ้างจึงเป็นกิจการที่เกิดขึ้นตามข้อผูกพัน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๒๑/๒๕๐๔ ที่อ้างมานั้น เป็นกรณีการซื้อขาย บริษัทต่างประเทศได้ส่งมอบทรัพย์สินที่ขายมาให้ผู้ซื้อในประเทศไทย จึงเป็นการขายในประเทศไทย เช่นเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๗๓/๒๕๐๔ ซึ่งส่งใบยาสูบมาขายในประเทศไทย หาใช่มีแต่เพียงทำสัญญากัน แต่มิได้ส่ง

มอบของเข้ามาขายไม่

หากจะถือเอาการทำสัญญาเป็นหลัก ว่าทำสัญญาในประเทศไทยเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย ส่วนการไปทำงานที่ใดเป็นเรื่องการปฏิบัติตามสัญญาดังนี้แล้ว ถ้าคู่สัญญาออกไปลงนามในสัญญากันที่ประเทศสิงคโปร์ แต่เข้ามาทำงานรับจ้างทำของตามสัญญานั้นในประเทศไทย ก็จะต้องถือว่าเป็นการประกอบกิจการในประเทศสิงคโปร์ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่ในส่วนภาษีการค้า กลับเป็นการประกอบการค้าในประเทศไทย เพราะถือหลัก “ประกอบกิจการ” การตีความให้เกิดผลขัดกันในลักษณะดังกล่าวจะไม่ถูกต้อง ทั้งในมาตรา ๗๖ ทวิ ก็บัญญัติว่าต้องมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงจะถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย หากตีความว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นการทำสัญญา ลูกจ้างในการทำสัญญาก็ย่อมมีไม่ได้ เพราะผู้ทำสัญญาแทนมีแต่ตัวแทนเท่านั้น และคำว่า “มีลูกจ้าง.....ในการประกอบกิจการในประเทศไทย” แสดงว่ามีการทำงานจึงมีลูกจ้างในการทำงานนั้น หากไม่มีการทำงานในประเทศไทย มีแต่ลูกจ้างอยู่ในประเทศไทย จะว่ามีลูกจ้างในการประกอบกิจการได้อย่างไร ดังนั้น การตีความว่า ทำสัญญาเป็นการประกอบกิจการ จึงปรับเข้ากับตัวบทไม่ได้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา(กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) จึงเห็นว่า กรณีตามมาตรา ๗๖ ทวิ ต้องมีการทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มาตรา ๔๐ บัญญัติไว้ และการนั้นต้องกระทำในประเทศไทย

โดยที่กรณีนี้ เป็นการจ้างทำของซึ่งเป็นการรับเหมาตามมาตรา ๔๐ (๗) ซึ่งประกอบกิจการในต่างประเทศ โดยให้ต่อเรือโจรสลัดเร็วที่เมืองเวนิช ประเทศอิตาลี และส่งมอบที่เมืองเวนิช มิใช่ประกอบกิจการในประเทศไทย กรณีจึงไม่เข้ามาตรา ๖๖ มาตรา ๗๐ และมาตรา ๗๖ ทวิ ทั้งสามมาตรารับจ้างจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

(ลงชื่อ) วัฒนา รัตนวิจิตร

(นายวัฒนา รัตนวิจิตร)

กรรมการร่างกฎหมายประจำ

รักษาราชการแทน รองเลขาธิการฯ

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กรกฎาคม ๒๕๒๐