

บันทึก

เรื่อง การตีความเกี่ยวกับกรณีกรรมสรรพากรประเมินเรียกเก็บภาษีอากร
จากบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด
(กรณีบริษัท ฟิฟส์ลิลล์เซลล์)

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้แจ้งไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยหนังสือ ที่ สร.๐๔๐๓/๔๖๕๐ ลงวันที่ ๓๐ เมษายน ๒๕๑๒ ความว่า กระทรวงการคลังขอให้ คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นเกี่ยวกับกรณีกรรมสรรพากรประเมินเรียกเก็บภาษี อากรจากบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้

(๑) บริษัทฟิฟส์ลิลล์เซลล์ ประเทศฝรั่งเศส (Fives Lille Cail) ได้ทำสัญญาขาย เครื่องจักรโรงงานทำกระดาษกับบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด เมื่อวันที่ ๑๒ มีนาคม ๒๕๑๑ และได้ส่งนายช่างของบริษัทฯ (Mr.Lagache Gilbert Augustin) เดินทางเข้ามาใน ประเทศไทยเพื่อปฏิบัติการติดตั้งเครื่องจักรโรงงานทำกระดาษตามสัญญาซื้อขายเครื่องจักร ดังกล่าว

(๒) เมื่อนายช่างของบริษัทฟิฟส์ลิลล์เซลล์ (Mr.Augustin) ได้ปฏิบัติการติดตั้ง เครื่องจักรโรงงานทำกระดาษให้บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ เสร็จแล้ว ได้ยื่นคำร้องขอใบผ่านภาษี อากรเพื่อเดินทางกลับประเทศฝรั่งเศส เมื่อวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๑๑ โดยมีพลเรือตรี ชลี สินธุ โสภณ เป็นผู้คำประกันในนามบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ว่า ถ้า Mr.Augustin มีหน้าที่จะต้องเสีย ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่ว่าในฐานะส่วนตัวหรือในฐานะแทนผู้อื่น และหากทางราชการ จะเรียกหรือเอาจาก Mr.Augustin ไม่ได้หรือไม่สะดวก พลเรือตรี ชลี สินธุโสภณ ในนามบริษัท ส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ยินยอมชำระแทนให้จนครบสิ้น

(๓) กรมสรรพากรได้พิจารณาเรื่องนี้แล้ววินิจฉัยว่า ในกรณีที่บริษัทฟิฟส์ลิลล์ เซลล์ได้ทำสัญญาซื้อขายเครื่องจักรโรงงานทำกระดาษกับบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ โดยมีนายช่าง คือ Mr.Augustin เป็นลูกจ้างเข้ามาควบคุมการติดตั้งเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่โรงงานในประเทศ ไทยด้วยนั้น เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการค้าในประเทศไทย อันมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ประเภทต่างๆ ตามประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรจึงได้ติดต่อกับผู้จัดการบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ เพื่อชี้แจงให้ ทราบถึงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของบริษัทฟิฟส์ลิลล์เซลล์ เหตุที่จำเป็นต้องเจรจากับบริษัท ส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ก็เนื่องจากขณะนั้นบริษัทฟิฟส์ลิลล์เซลล์ไม่มีตัวแทนอยู่ในประเทศไทย และ กรมสรรพากรถือว่า บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ เป็นผู้ที่ต้องชำระภาษีอากรแทนบริษัทฟิฟส์ลิลล์ เซลล์ตามข้อตกลงในสัญญาข้อ ๑๑ วรรคท้ายที่ระบุว่า “All duties and taxes and other levies presently in force in Thailand or liable to be exacted in future relating to the implementation of this contract shall be borne by Buyer. This also applies to Thai

taxes related to the use of Seller's personnel in Thailand.” กับทั้งเป็นผู้ค้าประกันนี้ภาษีอากร ที่ Mr.Augustin ต้องชำระไม่ว่าในฐานะส่วนตัวหรือในฐานะแทนผู้อื่นตาม (๒)

(๔) บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ได้โต้แย้งว่าบริษัทฯ เป็นผู้ซื้อสินค้าจากบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลโดยตรง มิใช่เป็นตัวแทนหรือสาขาของบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลที่เป็นผู้ขายจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรดังที่กรมสรรพากรกล่าวอ้าง และแม้ตามสัญญาซื้อขายจะมีข้อความว่าบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ อาจมีหน้าที่ต้องชดใช้ค่าภาษีอากรให้บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล ก็เป็นสัญญาระหว่างบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ (ผู้ซื้อ) กับบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล (ผู้ขาย) โดยเฉพาะ กรมสรรพากรหาไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีอากรจากบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ โดยตรงไม่เพราะกรมสรรพากรมิได้เป็นคู่สัญญากับบริษัทฯ

นอกจากนี้บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ยังได้โต้แย้งในประเด็นเกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ อีก ๓ ประการ คือ

๑. ตามที่กรมสรรพากรได้แสดงหลักฐานว่า พลเรือตรี ชลี สินธุโสภณ ซึ่งในสมัยนั้นเป็นรองผู้อำนวยการและกรรมการบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ได้ลงนามเป็นผู้ค้าประกันในนามบริษัทฯ ว่ายินยอมเสียภาษีแทนเจ้าหน้าที่บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ จึงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ค้าประกันนั้น บริษัทฯ มีความเห็นว่าการค้าประกันดังกล่าวไม่ผูกพันบริษัทฯ เพราะตามข้อบังคับของบริษัทฯ นิติกรรมที่จะผูกพันบริษัทฯ จะต้องมีการกรรมการบริษัทฯ ซึ่งระบุชื่อจดทะเบียนไว้ที่หอทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ลงนามอย่างน้อยสองคน แต่ตามหลักฐานหนังสือค้าประกันมีการกรรมการบริษัทฯ คือ พลเรือตรี ชลี สินธุโสภณ ลงนามแต่ผู้เดียว และเรื่องนี้กรมสรรพากรจะโต้แย้งว่าไม่ทราบข้อบังคับของบริษัทฯ ก็ได้ เพราะบริษัทฯ ได้นำไปจดทะเบียนและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วย่อมใช้บังคับบุคคลภายนอกได้

๒. ตามที่กรมสรรพากรแจ้งว่าค่าภาษีทั้งหมด เจ้าหน้าที่ของบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ได้ลงนามยินยอมที่จะเสียภาษีอากรให้ในนามของบริษัทฯ จึงต้องผูกพันบริษัทฯ นั้น การยินยอมดังกล่าวเป็นเรื่องซึ่งเจ้าหน้าที่ของบริษัทฯ ทำการเกินอำนาจที่ได้รับมอบหมายไป เพราะบริษัทฯ มอบอำนาจให้เพียงไปชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องนี้เท่านั้น มิใช่มอบอำนาจให้ไปตกลงยินยอมเสียภาษีอากรด้วย จึงไม่ผูกพันบริษัทฯ แต่อย่างใด

๓. ตามที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ แสดงใบเสร็จรับเงินค่าเครื่องจักรของบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล แต่บริษัทฯ ไม่มีใบเสร็จแสดงจึงเรียกเก็บและปรับอีก ๖ เท่า นั้น บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ชี้แจงว่า การซื้อขายเครื่องจักรนี้เป็นการซื้อขายระหว่างประเทศ บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลมิได้มีสำนักงานสาขาหรือตัวแทนตั้งอยู่ในประเทศไทย การจ่ายเงินก็จ่ายผ่านธนาคารทั้งสิ้น จึงไม่สามารถจะหาใบเสร็จรับเงินมาแสดงให้กรมสรรพากรตรวจได้

กระทรวงการคลังจึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาวินิจฉัยว่า

(๑) กรณีที่บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลซึ่งเป็นบริษัทตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสขายเครื่องจักรโรงงานทำกระดาษให้กับบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ในประเทศไทย และส่งนายช่างเข้ามาทำการติดตั้งเครื่องจักรโดยได้รับค่าบริการติดตั้งจากบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ นั้น บริษัทฟิฟส์

ลิลล์เคลจะต้องเสียภาษีการค้ารวมทั้งค่าอากรแสตมป์ด้วยหรือไม่

(๒) การที่บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลส่งลูกจ้างเข้ามาดำเนินการในประเทศไทยจะถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนต้องรับผิดชอบในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. ๕ และเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่และบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลจะต้องเสียภาษีเงินได้การจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศหรือไม่

(๓) บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลโดย Mr.Augustin จะต้องเสียอากรแสตมป์ในฐานะผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

(๔) โดยที่ภาระการเสียภาษีอากรทั้งมวลซึ่งบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลจะต้องชำระต่อกรมสรรพากร แต่ผู้แทนของบริษัทฯ คือ Mr. Augustin ได้เดินทางออกไปต่างประเทศแล้ว โดยมีพลเรือตรี ชลี สินธุโสภณ คำประกันภาระในการเสียภาษีในนามบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ประกอบกับตามสัญญาซื้อขายเครื่องจักรฯ ข้อ ๑๑ วรรคท้าย ได้ระบุว่า ให้บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ (ผู้ซื้อ) ต้องรับภาระหน้าที่ในการเสียภาษีอากรทั้งมวล และพนักงานของบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ก็ได้ไปติดต่อกับเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากร ยอมรับสภาพหนี้แทนบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลทั้งหมด โดยบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯรับเป็นผู้ชำระภาษีอากรแทนให้ ดังนี้ บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ จะต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรต่าง ๆ แทนบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๖) ได้พิจารณาปัญหาเรื่องนี้ โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลังเข้าร่วมชี้แจงข้อเท็จจริงด้วยแล้ว มีความเห็นดังนี้

ข้อเท็จจริงได้ความว่า บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลซึ่งตั้งอยู่ในประเทศฝรั่งเศสได้ตกลงทำสัญญาซื้อขายเครื่องจักรโรงงานทำกระดาษให้กับบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจแห่งชาติ จำกัด เมื่อวันที่ ๑๒ มีนาคม ๒๕๔๙ ณ กรุงเทพฯ โดยมี Mr.pierre Mandosi เป็นผู้ลงนามในสัญญาแทนบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล สัญญาซื้อขายนั้นนอกจากจะขายเครื่องจักรและอุปกรณ์ต่าง ๆ แล้ว ยังมีข้อกำหนดไว้อีกว่า บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลจะต้องส่งนายช่างเข้ามาช่วยเหลือทำการติดตั้งเครื่องจักร พร้อมทั้งให้คำแนะนำในด้านวิชาการตามความจำเป็นและฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ทางเทคนิคให้แก่บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ (ผู้ซื้อ) โดยมีเงื่อนไขว่าบริษัทฯ (ผู้ซื้อ) ต้องออกค่าใช้จ่ายบางอย่างให้แก่ นายช่างของบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล (ผู้ขาย) เช่น ค่าอาหาร ค่าคนใช้ ค่ายารักษาโรค ค่าพาหนะของนายช่างที่ต้องใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างที่พักไปยังโรงงาน และต้องจัดหาที่พักตามสมควรให้ใกล้กับโรงงานด้วย เป็นต้น

ปัญหาที่พึงพิจารณาในเบื้องต้นมีว่า บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลมีฐานะเป็นผู้ประกอบการค้าซึ่งจะต้องเสียภาษีการค้าตามนัยแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

เมื่อพิจารณาคำนิยามว่า “การค้า” และ “ผู้ประกอบการค้า” ตามมาตรา ๗๘^๑

^๑ มาตรา ๗๘ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖ ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนั้นประกอบกับคำพิพากษาฎีกาที่ ๙๐๓-๙๐๕/๒๕๔๐, ที่ ๔๓๙/๒๕๐๘ และที่ ๑๓๒๑/๒๕๐๙ แล้ว เห็นว่า ผู้ที่จะถือได้ว่าเป็นผู้ประกอบการค้าอันมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร นั้น หมายถึง (๑) ผู้ซึ่งประกอบการค้าหรือดำเนินการค้าในประเทศเป็นปกติธุระ และ (๒) ผู้นั้นจะต้องมีสถานการค้าในประเทศไทยด้วย (ตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ ๔๓๙/๒๕๐๘) นอกจากนี้ การประกอบการค้าหรือดำเนินการค้านั้น หาได้หมายความว่าเพียงแต่การส่งมอบหรือโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่ขายเท่านั้น ไม่ ผู้ประกอบการค้ายังจะต้องมีสถานที่ประกอบการค้าหรือสถานที่ดำเนินการค้า ซึ่งประชาชนทั่วไปจะไปติดต่อทำการซื้อ หรือทำการขายสินค้าชนิดนั้น ๆ กับผู้ค้าของชนิดนั้น ๆ หรือตัวแทนของผู้ประกอบการค้าได้ตามปกติ (ตามนัยคำพิพากษาฎีกา ที่ ๙๐๓-๓๐๕/๒๕๔๐) และตามคำพิพากษาฎีกา ที่ ๑๓๒๑/๒๕๐๙ ก็ได้วินิจฉัยไว้เป็นแบบอย่างชัดเจนแล้วว่า แม้ ไอ.เอช.ซี. ฮอลแลนด์ ผู้ขายเรือชุดสันดอนรายนี้จะได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ผู้ขายก็มีการค้าและสถานที่ทำการค้าอยู่ในต่างประเทศ เพียงแต่ประกอบกิจการขายเรือชุดสันดอน ๒ ลำในประเทศไทยยังไม่เป็นการประกอบหรือดำเนินการค้าในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘ สำหรับกรณีนี้ปรากฏว่าบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลเป็นผู้มีกิจการค้าและสถานที่ทำการค้าอยู่ในต่างประเทศ (ฝรั่งเศส) ได้ทำการขายเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้กับบริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ ในประเทศไทยเพียงครั้งเดียว ไม่มีสถานการค้าหรือผู้ทำการแทนในประเทศไทยอันประชาชนทั่วไปจะไปติดต่อทำการซื้อหรือทำการขายเครื่องจักรฯ ได้ตามปกติ การที่บริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลส่งนายช่างเข้ามาช่วยเหลือทำการติดตั้งเครื่องจักรฯ รวมทั้งการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ทางเทคนิคให้แก่บริษัทส่งเสริมเศรษฐกิจฯ (ผู้ซื้อ) ก็ถือได้ว่าเป็นเพียงทำการชำระหนี้ตามที่กำหนดไว้ในสัญญาซื้อขายเท่านั้น มิใช่เป็นการประกอบการค้าหรือดำเนินการค้าในประเทศไทยแต่อย่างใดเลย จึงไม่อาจถือได้ว่าบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลเป็นผู้ประกอบการค้าตามความหมายในมาตรา ๗๘ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๔๖

อาศัยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีความเห็นว่าบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคลมิได้เป็นผู้ประกอบการค้าหรือดำเนินการค้าในประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าอากรแสตมป์ และภาษีเงินได้จากการจำหน่ายกำไรออกนอกประเทศตามประมวลรัษฎากร

ส่วนปัญหาที่ว่าเมื่อบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล ส่งลูกจ้างเข้ามาในประเทศไทยจะถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนเป็นตัวแทนของบริษัทฟิฟส์ลิลล์เคล มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.๕ และเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา ๗๖ ทวิ หรือไม่นั้น เมื่อ

การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอาชีพตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าท้ายหมวดนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“ผู้ประกอบการค้า” หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคล นิติบุคคลหรือองค์การใด ๆ ที่ประกอบหรือดำเนินการค้าในประเทศไทย ทั้งนี้ ให้หมายความรวมถึงผู้ทำการแทนด้วย

ข้อเท็จจริงปรากฏว่า Mr.Augustin เป็นแต่เพียงผู้เข้ามาติดตั้งเครื่องจักรในการชำระหนี้เท่านั้น แล้ว Mr.Augustin จึงมิใช่ลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่อยู่ในบังคับของมาตรา ๗๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๙๔

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์
(นายสมภพ โหตระกิตย์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
สิงหาคม ๒๕๑๒