

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 813/2565

บริษัท อ. โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 27, ป.รัชฎากร มาตรา 40, ป.รัชฎากร มาตรา 54, ป.รัชฎากร มาตรา 70

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.รัชฎากร มาตรา 70 กำหนดให้บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแล้วนำส่งจำเลย ดังนั้น หาก RIM Canada หรือ RIM Singapore ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) RIM Canada หรือ RIM Singapore จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามกฎหมาย โดยมีโจทก์เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งจำเลย หากโจทก์ไม่ได้หักภาษีและไม่ได้นำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักนำส่งแก่จำเลยภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับ RIM Canada หรือ RIM Singapore ผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและไม่ได้นำส่ง ตามมาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27 เมื่อสัญญาซื้อขายฉบับหลักระหว่าง RIM Canada กับโจทก์พร้อมคำแปล ข้อ 6 กำหนดให้โจทก์มีหน้าที่รับผิดชอบและต้องจ่ายภาษีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องหรืออยู่ภายใต้สัญญานี้ รวมถึงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยเมื่อหักภาษีแล้ว RIM Canada หรือ RIM Singapore จะต้องได้รับเงินเท่ากับจำนวนเงินที่ออกตามใบแจ้งหนี้ โจทก์จึงต้องมีหน้าที่ออกภาษีเงินได้ให้ RIM Canada หรือ RIM Singapore ตามข้อผูกพันในสัญญา เงินดังกล่าวเป็นเงินของโจทก์ แม้โจทก์ไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 70 แต่เมื่อโจทก์ชำระภาษีแก่จำเลยและ RIM Canada หรือ RIM Singapore ได้รับเงินของโจทก์เท่าจำนวนเงินที่ออกตามใบแจ้งหนี้ไปแล้ว หากปรากฏว่า RIM Canada หรือ RIM Singapore ไม่มีภาระต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้ โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกคืนเงินในส่วนที่โจทก์ชำระค่าภาษีแก่จำเลยได้ โจทก์กับ RIM Canada ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ร่วมเป็นคู่สัญญาทำสัญญาซื้อขายฉบับหลัก Master Supply Agreement โดยให้หมายความรวมถึงตาราง ใบสั่งซื้อ เอกสารแนบท้าย และสิ่งที่แนบมาใด ๆ หรือเอกสารที่อ้างถึงในหรือตามตารางที่มีการซื้อขาย สินค้าหรือผลิตภัณฑ์ตามสัญญา หมายความว่า อุปกรณ์มือถือ อุปกรณ์เชื่อมต่อและซอฟต์แวร์ที่ระบุไว้ในตารางเอ รวมถึงใบอนุญาตในการเข้าถึงเครือข่ายและซอฟต์แวร์ใด ๆ ของ RIM โหลดลงหรือฝังตัวอยู่ในมือถือหรืออุปกรณ์พกพา พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับซอฟต์แวร์ การแก้ไขข้อผิดพลาด (BUG) การปรับปรุง การอัปเดต โดย RIM จัดเตรียมให้แก่โจทก์ ตัวแทนจำหน่าย หรือผู้ใช้บริการ แต่ไม่รวมบริการการโทร (Airtime Service) เพราะบริการการโทร (Airtime Service) เป็นบริการโดยโจทก์ไม่ใช่ RIM ตามคำจำกัด ความในสัญญาซื้อขายฉบับหลักพร้อมคำแปล เมื่อซอฟต์แวร์ที่ระบุไว้ในตารางเอ หมายความว่ารวมถึงใบอนุญาตในการเข้าถึงเครือข่าย (Access license) ดังนั้น Service Access บริการเข้าใช้ตามที่กำหนดในตารางเอ และบริการอื่นที่ RIM อาจให้บริการแก่โจทก์ตามตารางดี - 1 และ Service Access Fees ค่าธรรมเนียมที่อธิบายในตารางเอ ย่อมหมายถึง ค่าธรรมเนียมที่ RIM เรียกเก็บจากการอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์การเข้าถึงเครือข่าย ซึ่งตารางเอ ข้อ 6 สัญญาซื้อขายฉบับหลักพร้อม

คำแปล ได้กำหนดการแก้ปัญหาระบบ BlackBerry และอธิบายไว้ด้วยว่า BlackBerry Enterprise Server Software ประกอบด้วยซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่การเชื่อมต่อกับเครือข่ายโครงสร้างพื้นฐาน BlackBerry ผ่านทางอินเทอร์เน็ตเพื่อส่งข้อความไปยัง และส่งข้อความระหว่างมือถือ BlackBerry หรือเชื่อมต่อกับเซิร์ฟเวอร์อีเมลองค์กร ส่วน BlackBerry Handheld Software ประกอบด้วยซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่การเชื่อมต่อกับเครือข่ายไร้สายของผู้ให้บริการไร้สายที่สนับสนุนโดย RIM เพื่อป้องกันปัญหาในการส่งและรับข้อมูลผ่านเครือข่ายไร้สาย ช่วยตรวจสอบและเรียกดูข้อความ อีเมล การนัดหมาย ชื่อผู้ติดต่อ งาน และบันทึกตามที่อธิบายไว้ในคู่มือการติดตั้งระบบมือถือ BlackBerry Handheld Software ดังนั้น ค่าตอบแทนจำนวน 10 ดอลลาร์สหรัฐต่อ 1 อุปกรณ์ โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่อเดือนสำหรับผู้ให้บริการลูกค้าองค์กร สำหรับการเชื่อมโยงผ่าน BlackBerry Enterprise Server Software หรือการเชื่อมต่อผ่าน BlackBerry Enterprise Server Software และ BlackBerry Internet Service (BIS) ผ่าน Frame relay หรือ Lease Lines และค่าตอบแทนจำนวน 7 ดอลลาร์สหรัฐต่อ 1 อุปกรณ์โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่อเดือนสำหรับผู้ให้บริการลูกค้ารายย่อย เฉพาะการเชื่อมโยงผ่าน BlackBerry Internet Service (BIS) ผ่าน Frame relay หรือ Lease Lines แม้สัญญาจะเรียกเป็นค่าบริการ แต่ก็ยังเป็นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่การเชื่อมต่อกับเครือข่าย นอกจากนี้ข้อกำหนดตามสัญญา ข้อ 19 ยังมีข้อตกลงเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาตามสัญญาซื้อขายฉบับหลักพร้อมคำแปล กำหนดข้อจำกัด การอนุญาตให้ใช้สิทธิ โดยภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญานี้ RIM ให้สิทธิแก่โจทก์เป็นการเฉพาะตัวและไม่สามารถโอนสิทธิให้ผู้อื่นได้ ข้อจำกัดในการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายโดยมีเงื่อนไขว่าผู้จัดจำหน่ายจะต้องตกลงเข้าทำสัญญาที่ไม่มีข้อจำกัดน้อยกว่าสัญญานี้ และโจทก์ต้องไม่ดำเนินการและต้องควบคุมดูแลให้ตัวแทนจำหน่าย ไม่ส่งเสริม ทำการตลาด แจกจ่ายหรือขาย สินค้านอกพื้นที่ กำหนดข้อจำกัดการใช้สิทธิว่า โจทก์จะต้องไม่ใช้และทำซ้ำสินค้าและบริการ (รวมเอกสาร) นอกเหนือจากที่ระบุในสัญญานี้ โจทก์จะต้องไม่แก้ไขคำแจ้งลิขสิทธิ์ที่บรรจุอยู่หรือที่เกี่ยวข้องกับสินค้า บริการ เอกสารของ RIM หรือการตลาดหรือวรรณกรรมอื่น ๆ ที่จัดทำโดย RIM ไม่ว่าทั้งหมดหรือส่วนหนึ่งส่วนใด และมีข้อกำหนดที่ RIM อนุญาตให้โจทก์ใช้เครื่องหมายการค้า แบบสิทธิส่วนบุคคล และไม่สามารถโอนให้บุคคลอื่นได้ ห้ามทำซ้ำ แจกจ่าย และห้ามแสดง เครื่องหมายการค้าของ RIM ในที่สาธารณะ การใช้งานเครื่องหมายการค้าของ RIM จำกัดเพียงการใช้งานตามสัญญานี้ โจทก์ไม่ได้เป็นเจ้าของสิทธิและจะไม่ได้รับสิทธิการเป็นเจ้าของ RIM ยังคงมีสิทธิ กรรมสิทธิ์และประโยชน์ในทรัพย์สินทางปัญญาในสินค้าและบริการของตน โจทก์ซึ่งได้รับอนุญาตจะแนบใบแจ้งสงวนสิทธิไม่ว่าลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า หรือกรรมสิทธิ์ที่เกี่ยวข้องในสินค้าหรือบริการของ RIM โจทก์หรือตัวแทนรวมทั้งพนักงาน ผู้รับจ้าง หรือผู้กระทำการแทนจะไม่ได้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวข้องกับสินค้า ต้นแบบสินค้า ซึ่งรวมสิทธิบัตรการออกแบบอุตสาหกรรม งานต้นแบบ ลิขสิทธิ์ ความลับทางการค้าหรือ mask works โจทก์หรือผู้กระทำการแทนจะไม่ได้กรรมสิทธิ์ ประโยชน์ หรือสิ่งอื่นใดในสินค้าหรือต้นแบบสินค้าที่โอนยังโจทก์ตามสัญญานี้ โจทก์จะไม่ขาย ให้เช่า อนุญาตเช่าช่วง จำหน่าย มอบหมายหรือโอนสิทธิในสินค้าเปิดเผยผลการเทียบเคียงราคาหรือการทดสอบอื่นใดที่คล้ายคลึงกับสินค้าของ RIM แก่บุคคลที่สาม แก้ไข แปลหรือดัดแปลงสินค้า ลบหรือทำลายซอฟต์แวร์โดยไม่ได้รับความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรจาก RIM การจำหน่ายซอฟต์แวร์โดยไม่ได้รับความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรจาก RIM และหรือการขายสื่อที่เผยแพร่ซอฟต์แวร์โดยโจทก์เป็นไปตามเงื่อนไขของใบอนุญาต

RIM โจทก์จะแจ้งให้ RIM ทราบทันที หากมีการละเมิดตามข้อกำหนดในสัญญาดังกล่าว เป็นการแสดงให้เห็นว่า โจทก์และ RIM ทำสัญญาซื้อขายสินค้าเป็นอุปกรณ์มือถือ อุปกรณ์เชื่อมโยงและซอฟต์แวร์ โดยเจตนาหรือมีวัตถุประสงค์หลักของสัญญาคือ RIM อนุญาตให้โจทก์ใช้เครื่องหมายการค้าและสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์มาตรฐาน รวมถึง BlackBerry Enterprise Server (BES) Software License และ BlackBerry End User หรือ Software License Agreement โดยที่ RIM ยังคงเป็นเจ้าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าและซอฟต์แวร์ของ RIM ที่ไหลลงหรือฝังตัวอยู่ในมือถือหรืออุปกรณ์พกพา ดังนั้น ในการจ่ายเงินค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ให้แก่ RIM ดังกล่าว แม้จะกำหนดในสัญญาว่าเป็นค่าบริการ แต่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาชีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตาม ป.รัษฎากร มาตรา 40 (3) ไม่ใช่เป็นเพียงการให้บริการรับส่งข้อมูล การติดต่อสื่อสารของผู้ใช้บริการผ่านระบบอินเทอร์เน็ตให้แก่ลูกค้ารายย่อยและลูกค้าองค์กรตามที่โจทก์อ้าง จึงไม่ใช่การจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ดังนั้น เมื่อ RIM Canada หรือ RIM Singapore เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย RIM Canada หรือ RIM Singapore จึงต้องเสียภาษี โดยโจทก์ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแล้วนำส่งจ่ายตามมาตรา 70 และตามอนุสัญญาภาชีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากรของจำเลยชอบด้วยกฎหมายแล้ว จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ยให้แก่โจทก์

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร ที่ กค 0722/125 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2558 ของจำเลย เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามหนังสือที่ กค 0728/2649 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2559 ให้จำเลยชำระเงินภาษีอากรคืนแก่โจทก์ 330,518,011.72 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน นับถัดจากครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร คิดเป็นดอกเบี้ยถึงวันฟ้อง 222,516,478.76 บาท รวมเป็นเงินภาษีคืนและดอกเบี้ย 553,034,490.48 บาท และให้จำเลยชำระดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน จากต้นเงิน 330,518,011.72 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 50,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลางรับรองว่ามีเหตุสมควรที่จะอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ โจทก์ฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงรับฟังเป็นยุติว่า เมื่อวันที่ 10 ตุลาคม 2548 โจทก์ทำสัญญาซื้อขายฉบับหลัก (Master Supply Agreement) กับ รีเสิร์ท อินโมชัน ลิมิเต็ด (Research In Motion Limited หรือ RIM Canada) ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของประเทศแคนาดา เพื่อตกลงซื้อขายโทรศัพท์เคลื่อนที่ ยี่ห้อแบล็คเบอรี่ (BlackBerry)

และค่าลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์รวมถึงการเชื่อมต่อระบบบริการผ่านโครงข่ายการใช้งานทางอินเทอร์เน็ต เพื่อให้ผู้ใช้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ ยี่ห้อแบล็คเบอรี่ (BlackBerry) สามารถติดต่อสื่อสารถึงกันได้ ซึ่งการจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าว โจทก์มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าบริการ และค่าตอบแทนการ เชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ (Service and Service Access Fees) ให้แก่ RIM Canada และต่อมา RIM Canada ได้มีการโอนสิทธิตามสัญญาให้แก่ รีเสิร์ท อิน โมชัน สิงคโปร์ พีทีอี ลิมิเตด (Research In Motion Singapore Pte.Limited หรือ RIM Singapore) ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้น ภายใต้กฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์ และได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) เนื่องจากเป็นบุคคลผู้มีถิ่น ที่อยู่ทางภาษีในสาธารณรัฐสิงคโปร์ และไม่มีตัวแทนหรือสำนักงานในประเทศไทยหรือส่งบุคลากร ของตนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อการให้บริการตามสัญญาซื้อขายฉบับหลักดังกล่าว ซึ่งตาม เอกสารแนบท้ายสัญญาซื้อขายฉบับหลัก ตารางเอ หัวข้อ รายการสินค้าและการกำหนดราคา (Schedule A "Product List And Pricing") กำหนดนิยามของค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือ เข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ในข้อ 5 ไว้ดังนี้ ก. ลูกค้าองค์กร ค่าตอบแทนจำนวน 10 ดอลลาร์สหรัฐต่อ 1 อุปกรณ์โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่อเดือนสำหรับผู้ให้บริการ สำหรับการเชื่อมโยงผ่าน BlackBerry Enterprise Server Software หรือการเชื่อมต่อผ่าน BlackBerry Enterprise Server Software และ BlackBerry Internet Service (BIS) ผ่าน Frame relay หรือ Lease Lines (Service Access Fees per Handheld per month for Service Access through BlackBerry Enterprise Server Software only or both BlackBerry Enterprise Server Software and BlackBerry Internet Service (BIS) through frame relay or Lease Lines) ข. ลูกค้ารายย่อย ค่าตอบแทนจำนวน 7 ดอลลาร์สหรัฐต่อ 1 อุปกรณ์โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่อเดือนสำหรับผู้ให้บริการ เฉพาะการเชื่อมโยงผ่าน BlackBerry Internet Service (BIS) ผ่าน Frame relay หรือ Lease Lines (Service Access Fees per Handheld per month for Service Access through BlackBerry Internet Service (BIS) only through frame relay or Lease Lines) เมื่อโจทก์ได้ ชำระค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ Service Access Fees ให้แก่ RIM Canada หรือ RIM Singapore แล้ว โจทก์ก็จะเรียกเก็บค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ Service Access Fees จากผู้ใช้บริการ (End-User) ของตนในราคาที่บวกส่วนต่างนอกเหนือไปจาก ค่าบริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ที่เรียกเก็บเป็นรายเดือนสำหรับค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือ เข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ที่โจทก์ได้จ่ายให้แก่ RIM Canada และ RIM Singapore เพื่อให้ลูกค้าผู้ใช้บริการโทรศัพท์เคลื่อนที่ ยี่ห้อแบล็คเบอรี่ (BlackBerry) สามารถติดต่อสื่อสาร ถึงกันได้ โจทก์อ้างว่า เดิมโจทก์เห็นว่าเป็นการจ่ายค่าบริการในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ (ซอฟต์แวร์) ซึ่งเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ โจทก์จึงได้หักภาษีจากค่าตอบแทนที่จ่ายและนำส่งให้แก่ จำเลย โดยโจทก์มีภาระเป็นผู้ออกภาษีให้ตามที่ระบุไว้ในสัญญา ต่อมาโจทก์ตรวจสอบสิทธิหน้าที่ และขอบเขตงานบริการตามสัญญา และแนววินิจฉัย หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรสำหรับกรณี การจ่ายค่าบริการที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับกรณีของโจทก์แล้ว โจทก์เห็นว่าค่าตอบแทนการ เชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิ แต่เป็น เงินได้จากการธุรกิจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ดังนั้น RIM Canada และ RIM Singapore จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 เมื่อวันที่ 29 ธันวาคม 2553 โจทก์จึงยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (ค.10) ต่อจำเลย 44 ฉบับ และเมื่อ

วันที่ 27 ธันวาคม 2556 โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (ค.10) ต่อจำเลยอีก 20 ฉบับ รวม 64 ฉบับ เป็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ขอคืนทั้งสิ้น 330,518,011.72 บาท จำเลยมีหนังสือแจ้งไม่อนุมัติคืนเงินภาษีอากรทั้งหมด โดยให้เหตุผลว่า กรณีที่โจทก์จ่ายค่าตอบแทนการเชื่อมโยงหรือเข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ให้แก่ RIM Canada และ RIM Singapore เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้สิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) โจทก์จึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 โจทก์ยื่นอุทธรณ์คำสั่งแจ้งไม่คืนเงินค่าภาษีอากร ต่อมาจำเลยมีหนังสือแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ว่า หนังสือแจ้งไม่คืนเงินค่าภาษีอากร (ค.30) นั้น ชอบแล้ว โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยจึงฟ้องเป็นคดีนี้ ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยประการแรกมีว่า โจทก์มีสิทธิยื่นขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามฟ้องหรือไม่ เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 กำหนดให้บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแล้วนำส่งจำเลย ดังนั้น หาก RIM Canada หรือ RIM Singapore ได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) RIM Canada หรือ RIM Singapore จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามกฎหมาย โดยมีโจทก์เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งจำเลย หากโจทก์ไม่ได้หักภาษีและไม่ได้นำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักนำส่งแก่จำเลยภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับ RIM Canada หรือ RIM Singapore ผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและไม่ได้นำส่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 54 วรรคหนึ่ง และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 เมื่อสัญญาซื้อขายฉบับหลักระหว่าง RIM Canada กับโจทก์พร้อมคำแปล ข้อ 6 กำหนดให้โจทก์มีหน้าที่รับผิดชอบและต้องจ่ายภาษีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องหรืออยู่ภายใต้สัญญานี้ รวมถึงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยเมื่อหักภาษีแล้ว RIM Canada หรือ RIM Singapore จะต้องได้รับเงินเท่ากับจำนวนเงินที่ออกตามใบแจ้งหนี้ โจทก์จึงต้องมีหน้าที่ออกภาษีเงินได้ให้ RIM Canada หรือ RIM Singapore ตามข้อผูกพันในสัญญา เงินดังกล่าวเป็นเงินของโจทก์ แม้โจทก์ไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 แต่เมื่อโจทก์ชำระภาษีแก่จำเลยและ RIM Canada หรือ RIM Singapore ได้รับเงินของโจทก์เท่ากับจำนวนเงินที่ออกตามใบแจ้งหนี้ไปแล้ว หากปรากฏว่า RIM Canada หรือ RIM Singapore ไม่มีภาระต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้ โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกคืนเงินในส่วนที่โจทก์ชำระค่าภาษีแก่จำเลยได้ ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเคราะห์วินิจฉัยว่า โจทก์ไม่มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีเอง ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรฎีกาของโจทก์ในชั้นนี้ฟังขึ้น ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยประการต่อมาคือ คำสั่งไม่คืนเงินค่าภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินค่าภาษีอากรของจำเลยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ กับจำเลยต้องคืนเงินค่าภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ยให้แก่โจทก์หรือไม่ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเคราะห์ยังไม่ได้อำนาจวินิจฉัย เมื่อศาลภาษีอากรกลางสืบพยานโจทก์และจำเลยเสร็จสิ้นแล้ว ศาลฎีกาเห็นสมควรวินิจฉัยโดยไม่ย่อนสำนวน เห็นว่า โจทก์กับ RIM Canada ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ร่วมเป็นคู่สัญญาทำสัญญาซื้อขายฉบับหลัก Master Supply Agreement โดยให้หมายความ

รวมถึงตาราง ใบสั่งซื้อ เอกสารแนบท้าย และสิ่งที่แนบมาใด ๆ หรือเอกสารที่อ้างถึงในหรือตาม ตารางที่มีการซื้อขาย สินค้าหรือผลิตภัณฑ์ตามสัญญา หมายความว่า อุปกรณ์มือถือ อุปกรณ์ เชื่อมโยงและซอฟต์แวร์ที่ระบุไว้ในตารางเอ รวมถึงใบอนุญาตในการเข้าถึงเครือข่ายและ ซอฟต์แวร์ใด ๆ ของ RIM โหลดลงหรือฝังตัวอยู่ในมือถือหรืออุปกรณ์พกพา พร้อมเอกสารที่ เกี่ยวข้องกับซอฟต์แวร์ การแก้ไขข้อผิดพลาด (BUG) การปรับปรุง การอัปเดต โดย RIM จัดเตรียมให้แก่โจทก์ ตัวแทนจำหน่าย หรือให้แก่ผู้ให้บริการ แต่ไม่รวมบริการการโทร (Airtime Service) เพราะบริการการโทร (Airtime Service) เป็นบริการโดยโจทก์ไม่ใช่ RIM ตาม คำจำกัดความในสัญญาซื้อขายฉบับหลักพร้อมคำแปล เมื่อซอฟต์แวร์ที่ระบุไว้ในตารางเอ หมายความว่ารวมถึงใบอนุญาตในการเข้าถึงเครือข่าย (Access license) ดังนั้น Service Access บริการเข้าใช้ตามที่กำหนดในตารางเอ และบริการอื่นที่ RIM อาจให้บริการแก่โจทก์ตามตารางดี - 1 และ Service Access Fees ค่าธรรมเนียมที่อธิบายในตารางเอ ย่อมหมายถึง ค่าธรรมเนียมที่ RIM เรียกเก็บจากการอนุญาตให้ใช้ซอฟต์แวร์การเข้าถึงเครือข่าย ซึ่งตารางเอ ข้อ 6 สัญญาซื้อขายฉบับ หลักพร้อมคำแปล ได้กำหนดการแก้ปัญหาระบบ BlackBerry และอธิบายไว้ด้วยว่า BlackBerry Enterprise Server Software ประกอบด้วยซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่การเชื่อมต่อกับเครือข่าย โครงสร้างพื้นฐาน BlackBerry ผ่านทางอินเทอร์เน็ตเพื่อส่งข้อความไปยัง และส่งข้อความระหว่าง มือถือ BlackBerry หรือเชื่อมต่อกับเซิร์ฟเวอร์อีเมลองค์กร ส่วน BlackBerry Handheld Software ประกอบด้วยซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่การเชื่อมต่อกับเครือข่ายไร้สายของผู้ให้บริการไร้สายที่ สนับสนุนโดย RIM เพื่อป้องกันปัญหาในการส่งและรับข้อมูลผ่านเครือข่ายไร้สาย ช่วยตรวจสอบ และเรียกดูข้อความอีเมล การนัดหมาย ชื่อผู้ติดต่อ งาน และบันทึกตามที่อธิบายไว้ในคู่มือการ ติดตั้งระบบมือถือ BlackBerry Handheld Software ดังนั้น ค่าตอบแทนจำนวน 10 ดอลลาร์สหรัฐ ต่อ 1 อุปกรณ์โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่อเดือนสำหรับผู้ให้บริการลูกค้าองค์กร สำหรับการเชื่อมโยงผ่าน BlackBerry Enterprise Server Software หรือการเชื่อมต่อผ่าน BlackBerry Enterprise Server Software และ BlackBerry Internet Service (BIS) ผ่าน Frame relay หรือ Lease Lines และ ค่าตอบแทนจำนวน 7 ดอลลาร์สหรัฐต่อ 1 อุปกรณ์โทรศัพท์เคลื่อนที่ต่อเดือนสำหรับผู้ให้บริการ ลูกค้ารายย่อย เฉพาะการเชื่อมโยงผ่าน BlackBerry Internet Service (BIS) ผ่าน Frame relay หรือ Lease Lines แม้สัญญาจะเรียกเป็นค่าบริการ แต่ก็ยังเป็นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ ซอฟต์แวร์ที่ทำหน้าที่การเชื่อมต่อกับเครือข่าย นอกจากนี้ ข้อกำหนดตามสัญญา ข้อ 19 ยังมี ข้อตกลงเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา กำหนดข้อจำกัดการอนุญาตให้ใช้สิทธิ โดยภายใต้ ข้อกำหนดและเงื่อนไขของสัญญานี้ RIM ให้สิทธิแก่โจทก์เป็นการเฉพาะตัวและไม่สามารถโอนสิทธิ ให้ผู้อื่นได้ ข้อจำกัดในการแต่งตั้งตัวแทนจำหน่ายโดยมีเงื่อนไขว่าผู้จัดจำหน่ายจะต้องตกลงเข้า ทำสัญญาที่ไม่มีข้อจำกัดน้อยกว่าสัญญานี้ และโจทก์ต้องไม่ดำเนินการและต้องควบคุมดูแลให้ ตัวแทนจำหน่ายไม่ส่งเสริม ทำการตลาด แจกจ่ายหรือขายสินค้านอกพื้นที่ กำหนดข้อจำกัดการใช้ สิทธิว่า โจทก์จะต้องไม่ใช้และทำซ้ำสินค้าและบริการ (รวมเอกสาร) นอกเหนือจากที่ระบุในสัญญานี้ โจทก์จะต้องไม่แก้ไขคำแจ้งลิขสิทธิ์ที่บรรจุอยู่หรือที่เกี่ยวข้องกับสินค้า บริการ เอกสารของ RIM หรือการตลาดหรือวรรณกรรมอื่น ๆ ที่จัดทำโดย RIM ไม่ว่าทั้งหมดหรือส่วนหนึ่งส่วนใด และมี ข้อกำหนดที่ RIM อนุญาตให้โจทก์ใช้เครื่องหมายการค้าแบบสิทธิส่วนบุคคล และไม่สามารถโอนให้ บุคคลอื่นได้ ห้ามทำซ้ำ แจกจ่าย และห้ามแสดงเครื่องหมายการค้าของ RIM ในที่สาธารณะ การใช้งานเครื่องหมายการค้าของ RIM จำกัดเพียงการใช้งานตามสัญญานี้ โจทก์ไม่ได้เป็นเจ้าของ

สิทธิและจะไม่ได้รับสิทธิการเป็นเจ้าของ RIM ยังคงมีสิทธิ กรรมสิทธิและประโยชน์ในทรัพย์สินทางปัญญาในสินค้าและบริการของตน โจทก์ซึ่งได้รับอนุญาตจะแนบใบแจ้งสงวนสิทธิไม่ว่าลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า หรือกรรมสิทธิ์ที่เกี่ยวข้องในสินค้าหรือบริการของ RIM โจทก์หรือตัวแทนรวมทั้งพนักงาน ผู้รับจ้าง หรือผู้กระทำการแทนจะไม่ได้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวข้องกับสินค้า ต้นแบบสินค้า ซึ่งรวมสิทธิบัตร การออกแบบอุตสาหกรรม งานต้นแบบ ลิขสิทธิ์ ความลับทางการค้าหรือ mask works โจทก์หรือผู้กระทำการแทนจะไม่ได้กรรมสิทธิ์ ประโยชน์ หรือสิ่งอื่นใดในสินค้าหรือต้นแบบสินค้าที่โอนยังโจทก์ตามสัญญานี้ โจทก์จะไม่ขาย ให้เช่า อนุญาตเช่าช่วง จำหน่าย มอบหมายหรือโอนสิทธิในสินค้า เปิดเผยผลการเทียบเคียงราคาหรือการทดสอบอื่นใดที่คล้ายคลึงกับสินค้าของ RIM แก่บุคคลที่สาม แก้ไข แปรหรือดัดแปลงสินค้า ลบหรือทำลายซอฟต์แวร์โดยไม่ได้รับความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรจาก RIM การจำหน่ายซอฟต์แวร์โดยไม่ได้รับความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรจาก RIM และหรือการขายสื่อที่เผยแพร่ซอฟต์แวร์โดยโจทก์เป็นไปตามเงื่อนไขของใบอนุญาต RIM โจทก์จะแจ้งให้ RIM ทราบทันที หากมีการละเมิดตามข้อกำหนดในสัญญาดังกล่าว เป็นการแสดงให้เห็นว่า โจทก์และ RIM ทำสัญญาซื้อขายสินค้าเป็นอุปกรณ์มือถือ อุปกรณ์เชื่อมต่อและซอฟต์แวร์ โดยเจตนาหรือวัตถุประสงค์หลักของสัญญาคือ RIM อนุญาตให้โจทก์ใช้เครื่องหมายการค้าและสิทธิในการใช้ซอฟต์แวร์มาตรฐาน รวมถึง BlackBerry Enterprise Server (BES) Software License และ BlackBerry End User หรือ Software License Agreement โดยที่ RIM ยังคงเป็นเจ้าของสิทธิในเครื่องหมายการค้าและซอฟต์แวร์ของ RIM ที่โหลดลงหรือฝังตัวอยู่ในมือถือหรืออุปกรณ์พกพา ดังนั้น ในการจ่ายเงินค่าตอบแทนการเชื่อมต่อหรือเข้าสู่ระบบบริการ (Service Access Fees) ให้แก่ RIM ดังกล่าว แม้จะกำหนดในสัญญาว่าเป็นค่าบริการ แต่ถือว่าเป็นค่าตอบแทนการให้ใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรมหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 และเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ไม่ใช่เป็นเพียงการให้บริการรับส่งข้อมูลการติดต่อสื่อสารของผู้ใช้บริการผ่านระบบอินเทอร์เน็ตให้แก่ลูกค้ารายย่อยและลูกค้าองค์กรตามที่โจทก์อ้าง จึงไม่ใช่การจ่ายเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ดังนั้น เมื่อ RIM Canada หรือ RIM Singapore เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย RIM Canada หรือ RIM Singapore จึงต้องเสียภาษี โดยโจทก์ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแล้วนำส่งจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 และตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ (DTA) ข้อ 12 คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากรของจำเลยชอบด้วยกฎหมายแล้ว จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ยให้แก่โจทก์ กรณีไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยประเด็นโต้แย้งอื่น ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษายกฟ้อง ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ชูเกียรติ ดิลกแพทย์ · อดุม วัตรธรรม · สุนทร ทรงฤกษ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/813/2565>