

# สารบัญ

# สรรพากรสารสัน

# CONTENTS

ปีที่ 63 ฉบับที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2559



16 ●●●

สร้างสรรค์  
บทกลา ทรัพย์สินทางปัญญา  
ปัญหาการภาษี

53	สิทธิประโยชน์ทางภาษี ทางเลือกหนึ่งเพื่อบรรเทาปัญหาการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ (Climate Change) (ตอนที่ 1)
63	ฎีกาภาษี : การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่?
71	บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน การบัญชีสำหรับสินทรัพย์
89	เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีธุรกิจเฉพาะ
107	คำวินิจฉัยยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีตามประมวลรัษฎากร

### หนทางนับหมื่นลี้ เริ่มที่ก้าวแรก

เริ่มเดือนใหม่ปีใหม่ การเดินทางในรอบใหม่ของปีเริ่มขึ้นอีกครั้ง การวางแผนโรดแมปทั้งหน้าที่การงานและการดำเนินชีวิตเป็นสิ่งสำคัญ เหมือนมีเข็มทิศที่ชี้นำทิศทางความเป็นไปได้ให้ชัดเจน ตัดมันใจและก้าวเท้าออกไปอย่างชาญฉลาด ความสำเร็จย่อมอยู่ไม่ไกล

สรรพากรสาส์นฉบับแรกของปี ว่าด้วย **ทรัพย์สินทางปัญญา** ที่ถูกสร้างสรรค์ขึ้นอย่างต่อเนื่อง ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในแวดวงต่างๆ ทั้งด้านอุตสาหกรรม แฟชั่น ศิลปะ ไปจนถึงเกมคอมพิวเตอร์ ซึ่งสร้างมูลค่าเพิ่มให้เศรษฐกิจได้อย่างมหาศาล แต่เมื่อเกิดรายได้ในทางภาษีย่อมเข้าข่ายเงินได้พึงประเมิน ส่วนจะครอบคลุมภาษีด้านใดติดตามอ่านเรื่องจากปก **“สร้างสรรค์ทรัพย์สินทางปัญญา บอกเล่าปัญหาภาระภาษี”** สำหรับผู้ติดตามข่าวสารด้านสิ่งแวดล้อมย่อมรู้กันดีว่า การเพิ่มขึ้นของก๊าซเรือนกระจกซึ่งเกิดจากภาคอุตสาหกรรมและการใช้ชีวิตในปัจจุบันส่งผลต่อสภาพอากาศให้เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วและฉับพลัน สร้างผลกระทบแก่ประชากรโลกเป็นอย่างมาก มาตรการทางภาษีก็มีส่วนช่วยกระตุ้นการใช้พลังงานทางเลือกเพื่อลดภาวะโลกร้อน นับว่าเป็นประโยชน์ทั้ง 2 ด้าน อ่านรายละเอียดได้ในบทความซีรีส์ **สิทธิประโยชน์ทางภาษี ทางเลือกหนึ่งเพื่อบรรเทาปัญหาการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ** ซึ่งจะไขข้อข้องใจให้ทราบถึงภาพรวมของปัญหาตลอดจนแนวทางแก้ไข และบทความประจำอื่นๆ ที่มาครบครันรับปีออก แต่ปีนี้ถึงจึกจึก (รักจริงๆ) หรือเปล่าต้องติดตาม

● ● ● UK.

#### คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น พิพัฒน์ ชันทอง

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น กวิษ วิปุลานุสาสน์

ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

นงพงา บุญเยี่ยม

มลรัฐนิ เอี้ยวพิทยากุล

ศิริวัลย์ แก้วมูลเนียม

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหาชนะกิตติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วิจิจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

กัมปนาท บุญรอด วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ สุดนิง สมบูรณ์วงศ์

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร พุทธิพร วิชัยดิษฐ

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีวิคมี

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันทนีย์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวงศ์

พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี วรารวรรณ กิจวิชา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม มั่นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์น

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด

และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสาส์นแล้วเท่านั้น

หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



สร้างสรรค์

ทรัพย์สินทางปัญญา

บอกเล่า

ปัญหาการแก้ไข

กับปณท บุณรอด\*

### ทรัพย์สินทางปัญญา

เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาเกี่ยวข้องกับชีวิตประจำวันของเรามากมายและนับว่าจะมีความสำคัญมากขึ้นเรื่อยๆ ทรัพย์สินทางปัญญาเป็นสิทธิตามกฎหมายซึ่งได้มีการกำหนดขึ้นอันเกี่ยวข้องกับผลผลิตจากปัญญาของมนุษย์

และโดยที่สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเป็นรูปแบบของทรัพย์สินประเภทหนึ่งซึ่งสามารถใช้ดำเนินการใดๆ อันเป็นการหาประโยชน์ทางเศรษฐกิจได้เช่นเดียวกับทรัพย์สินประเภทอื่นๆ ซึ่งอาจมีการโอนสิทธิหรืออนุญาตให้ใช้สิทธิ ตลอดจนสิทธิต่างๆ เพื่อการใช้ประโยชน์แก่ตนเองดังเช่นการผลิต การทำซ้ำหรือดัดแปลง การนำงานออกเผยแพร่ต่อสาธารณชน

ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมาย

อันเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาแต่ละประเภทได้กำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตแห่งสิทธิไว้เพื่อรองรับ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วกฎหมายจะกำหนดให้เป็นสิทธิแต่เพียงผู้เดียว (exclusive right) ของเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญาเหล่านั้น<sup>1</sup> และโดยที่เจ้าของสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอาจแสวงหาประโยชน์จากงานที่ได้รับความคุ้มครอง

<sup>1</sup> “สสพากรสารัน” ปีที่ 63 ฉบับที่ 1 มกราคม 2559

\* คติกร สำนักกฎหมาย กสสพากร

<sup>1</sup> ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ลักษณะของกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา หน้า 7

ด้วยตนเองก็ได้หรืออาจโอนสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาหรืออนุญาตให้ผู้อื่นใช้สิทธิดังกล่าวของตนและได้รับค่าแห่งสิทธิเป็นค่าตอบแทน ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินอันก่อให้เกิดภาวะภาษีตามประมวลรัษฎากรอย่างไรบ้างนั้น ผู้เขียนมีกรอบการนำเสนอดังนี้

## 1. สาระสำคัญของต้น (INTRODUCTION TO IN- TELLECTUAL PROPERTY)

**ทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property)** หมายถึง ผลงานอันเกิดจากการประดิษฐ์ คิดค้น หรือสร้างสรรค์ของมนุษย์ซึ่งเน้นที่ผลผลิตของสติปัญญาและความชำนาญ โดยไม่คำนึงถึงชนิดของการสร้างสรรค์หรือวิธีในการแสดงออก ทรัพย์สินทางปัญญาอาจจะแสดงออกในรูปแบบของสิ่งที่จับต้องได้ เช่น สินค้าต่างๆ หรือในรูปของสิ่งที่จับต้องไม่ได้ เช่น บริการ แนวคิดในการดำเนินธุรกิจ กรรมวิธีการผลิตทางอุตสาหกรรม เป็นต้น

### **ลักษณะทั่วไปของทรัพย์สินทางปัญญา**

- ผู้ทรงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีสิทธิที่จะหวงกันไม่ให้ผู้อื่นมาใช้ผลงานทางปัญญาที่ตนได้สร้างสรรค์หรือพัฒนาขึ้น เรียกว่า “สิทธิ

เด็ดขาด” หรือ “สิทธิแต่ผู้เดียว” (exclusive right)

- สิทธิเด็ดขาด เป็นสิทธิในทางปฏิเสธหรือปฏิเสธสิทธิ (negative right) ผู้ทรงสิทธิมีสิทธิห้ามไม่ให้ผู้อื่นใช้สิทธิที่ตนมีอยู่ตามกฎหมาย

- ตามปกติสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายลักษณะเฉพาะ (sui generis) โดยหลักแล้วไม่อยู่ภายใต้บังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เว้นแต่ในบางกรณีที่กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญานั้นไม่มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะ อาจนำบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้โดยอนุโลมในฐานะที่เป็นกฎหมายใกล้เคียงกันอย่างยิ่ง

- สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญามีลักษณะเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง (jus in rem) (แต่ไม่อยู่ในบังคับของบรรพ 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) เจ้าของสิทธิย่อมมีสิทธิจำหน่ายจ่ายโอนหรือทำให้เกิดภาระติดพันใดๆ ก็ได้ ยกเว้นสิทธิบางประเภท เช่น ธรรมสิทธิ (moral rights) เป็นต้น

- ทรัพย์สินทางปัญญาต้องเป็นผลงานทางปัญญาของบุคคล

**สิ่งใดที่จะถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินทางปัญญา** ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขต่อไปนี้

<sup>2</sup> ที่มา กรมทรัพย์สินทางปัญญา หรือทางเว็บไซต์ [www.ipthailand.go.th](http://www.ipthailand.go.th) และสรุปบางส่วนมาจาก ตูลย์ เมฆมงคล เอกสารประกอบการบรรยาย วิชา กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา จากเว็บไซต์ สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 66 ปี 2556

● เป็นสิ่งที่กฎหมายรับรองว่าเป็นทรัพย์สินทางปัญญา

● เป็นสิ่งที่มีคุณสมบัติครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

● แม้เป็นสิ่งที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายแล้ว ก็ต้องอยู่ในระหว่างอายุการคุ้มครอง

โดยหลักแล้วสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่ได้มาหรือได้รับการรับรองโดยกฎหมายของประเทศใด ก็จะได้รับ ความคุ้มครองเฉพาะในเขตดินแดนของประเทศนั้นเท่านั้น (หลักดินแดน หรือ Territoriality Principle) เว้นแต่ระบบการคุ้มครองระหว่างประเทศและมีกฎหมายภายในรับรอง

**กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาในปัจจุบัน** ได้แก่

- พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
- พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534
- พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522

● พระราชบัญญัติคุ้มครองพันธุ์พืช พ.ศ. 2542

● พระราชบัญญัติคุ้มครองแบบผังภูมิของวงจรรวม พ.ศ. 2543

● พระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545

● พระราชบัญญัติสิ่งบ่งชี้ทางภูมิศาสตร์ พ.ศ. 2546

● ประมวลกฎหมายอาญา (มาตรา 271 ถึง 275)

● พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศและวิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2539

แต่ในบทความนี้ จะกล่าวเฉพาะเพียงลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้าพอเป็นสังเขปเท่านั้น

**ลิขสิทธิ์ (Copyright)** หมายถึง สิทธิแต่เพียงผู้เดียวที่จะกระทำการใดๆ เกี่ยวกับงานที่ผู้สร้างสรรค์ได้ริเริ่มโดยการใช้สติปัญญาความรู้

<sup>3</sup> กฎหมายลิขสิทธิ์ให้ความคุ้มครองแก่งานสร้างสรรค์ 9 ประเภทตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่

1. งานวรรณกรรม (หนังสือ จุลสาร สิ่งพิมพ์ คำปราศรัย โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ฯลฯ )
2. งานนาฏกรรม (ท่ารำ ท่าเต้น ฯลฯ )
3. งานศิลปกรรม (จิตรกรรม ประติมากรรม ภาพพิมพ์ ภาพถ่าย ศิลปะประยุกต์ ฯลฯ )
4. งานดนตรีกรรม (ทำนอง ทำนองและเนื้อร้อง ฯลฯ )
5. งานสิ่งบันทึกเสียง (ซีดี)
6. งานโสตทัศนวัสดุ (วีซีดี ดีวีดี ที่มีภาพหรือมีทั้งภาพและเสียง)
7. งานภาพยนตร์
8. งานแพร่เสียงแพร่ภาพ
9. งานอื่นใดในแผนกวรรณคดี วิทยาศาสตร์ หรือศิลปะ



ความสามารถ และความรู้วิริยะอุตสาหะของตนเอง ในการสร้างสรรค์ โดยไม่ลอกเลียนงานของผู้อื่น โดยงานที่สร้างสรรค์ต้องเป็นงานตามประเภทที่ กฎหมายลิขสิทธิ์ให้คุ้มครอง โดยผู้สร้างสรรค์จะ ได้รับความคุ้มครองทันทีที่สร้างสรรค์โดยไม่ต้อง จดทะเบียน

งานอันมีลิขสิทธิ์ได้แก่ งานสร้างสรรค์ ประเภทวรรณกรรม นาฏกรรม ศิลปกรรม ดนตรี- กรรม โลหะทัศนวัสดุ ภาพยนตร์ สิ่งบันทึกเสียง งานแพร่เสียงแพร่ภาพหรืองานอื่นใดในแผนก วรรณคดีแผนกวิทยาศาสตร์หรือแผนกศิลปะของ ผู้สร้างสรรค์ไม่ว่างานดังกล่าวจะแสดงออกโดยวิธี หรือรูปแบบอย่างไรเจ้าของลิขสิทธิ์จะมีสิทธิแต่ เพียงผู้เดียว หากผู้อื่นต้องการใช้สิทธิดังกล่าว จะต้องขออนุญาตจากเจ้าของลิขสิทธิ์ก่อนเสมอ

**สิทธิบัตร (Patent)** หมายถึง หนังสือ สำคัญที่รัฐออกให้เพื่อคุ้มครองการประดิษฐ์ (In- vention) หรือการออกแบบผลิตภัณฑ์ (Product Design) ที่มีลักษณะตามที่กฎหมายกำหนดเป็น สิทธิพิเศษที่ให้ผู้ประดิษฐ์คิดค้นหรือผู้ออกแบบ ผลิตภัณฑ์มีสิทธิที่จะผลิตสินค้าจำหน่ายสินค้า แต่เพียงผู้เดียวในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

**การประดิษฐ์ (Invention)** หมายถึง ความคิดสร้างสรรค์เกี่ยวกับ ลักษณะองค์ประกอบ โครงสร้างหรือกลไกของผลิตภัณฑ์ รวมทั้ง

กรรมวิธีในการผลิตการรักษา หรือปรับปรุง คุณภาพของผลิตภัณฑ์ให้ดีขึ้น หรือทำให้เกิด ผลิตภัณฑ์ชิ้นใหม่ที่แตกต่างไปจากเดิม เช่น กลไก ของเครื่องยนต์ ยารักษาโรค วิธีการในการเก็บ รักษาพืชผักผลไม้ไม่ให้เน่าเสียเร็วเกินไป เป็นต้น

**การออกแบบผลิตภัณฑ์ (Product Design)** หมายความว่า รูปร่างของผลิตภัณฑ์ หรือองค์ประกอบของลวดลาย หรือสีของผลิตภัณฑ์ อันมีลักษณะพิเศษสำหรับผลิตภัณฑ์ซึ่งสามารถ ใช้เป็นแบบสำหรับผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมรวมทั้ง หัตถกรรมได้

**อนุสิทธิบัตร (Petty Patent)** คือ หนังสือ สำคัญที่รัฐออกให้เพื่อคุ้มครองการประดิษฐ์จะมี ลักษณะคล้ายกันกับการประดิษฐ์ แต่เป็นความคิด สรรสร้างที่มีระดับการพัฒนาเทคโนโลยีไม่สูง มาก หรือเป็นการประดิษฐ์คิดค้นเพียงเล็กน้อย และมีประโยชน์ใช้สอยมากขึ้น

**เครื่องหมายการค้า (Trade Mark)** หมายถึง เครื่องหมายหรือสัญลักษณ์หรือตรา ที่ใช้กับสินค้าหรือบริการ ซึ่งเครื่องหมายที่ใช้ ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติเครื่องหมาย- การค้า พ.ศ. 2534 แบ่งได้ดังนี้

1. เครื่องหมายการค้า (Trade Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้เป็นที่หมายเกี่ยวข้องกับสินค้า เพื่อแสดงว่าสินค้าที่ใช้เครื่องหมายนั้นแตกต่างกับ

สินค้าที่ใช้เครื่องหมายการค้าของบุคคลอื่น เช่น บรีส มาม่า กระทั่งแดง เป็นต้น

2. เครื่องหมายบริการ (Service Mark) คือ เครื่องหมายที่ใช้เป็นที่หมายหรือเกี่ยวข้องกับบริการ เพื่อแสดงว่าบริการที่ใช้เครื่องหมายนั้น แตกต่างกับบริการที่ใช้เครื่องหมายบริการของบุคคลอื่น เช่น เครื่องหมายของสายการบิน ธนาคาร โรงแรม เป็นต้น

3. เครื่องหมายรับรอง (Certification Mark) คือ เครื่องหมายที่เจ้าของเครื่องหมายรับรองใช้เป็นที่หมายหรือเกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการของบุคคลอื่น เพื่อเป็นการรับรองคุณภาพของสินค้าหรือบริการนั้น เช่น เซลล์ชวนชิม แม่ช้อยนางรำ ฮาลาล (Halal) เป็นต้น

4. เครื่องหมายร่วม (Collective Mark) คือ เครื่องหมายการค้าหรือเครื่องหมายบริการที่ใช้โดยบริษัทหรือวิสาหกิจในกลุ่มเดียวกัน หรือโดยสมาชิกของสมาคม กลุ่มบุคคล หรือองค์กรอื่นใดของรัฐหรือเอกชน เช่น ตราช้างของบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด เป็นต้น

☞ ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 19305/2555  
การจะเป็นผู้สร้างสรรค์งานอันมีลิขสิทธิ์นั้น ความสำคัญมิได้อยู่ที่งานที่อ้างว่าได้สร้างสรรค์

นั้นเป็นงานใหม่หรือไม่ แต่อยู่ที่ว่าบุคคลนั้นได้ทำหรือก่อให้เกิดงานโดยได้ใช้ความวิริยะอุตสาหะในการสร้างสรรค์ และงานดังกล่าวมีที่มาหรือต้นกำเนิดจากบุคคลผู้นั้น มิได้คัดลอกหรือทำซ้ำหรือดัดแปลงมาจากงานอันมีลิขสิทธิ์อื่น

เมื่อพิจารณาตุ๊กตารูปช้างของโจทก์ร่วมเปรียบเทียบกับภาพพระราชานาวีไทยและธงชาติไทยในอดีตที่มีรูปช้างทรงเครื่องอยู่กลางธง ซึ่งมีมาช้านานแล้ว มีการตกแต่งเครื่องทรงตัวช้างที่คล้ายคลึงกัน แสดงว่างานที่โจทก์ร่วมอ้างว่าโจทก์ร่วมมีลิขสิทธิ์ตามฟ้องนั้นเป็นการปรับปรุงเล็กน้อยโดยลอกเลียนแบบมาจากรูปช้างทรงเครื่องที่มีมาตั้งแต่ครั้งโบราณเช่นที่ปรากฏอยู่ในธงราชานาวีไทยและธงชาติไทยในอดีต งานของโจทก์ร่วมจึงถือไม่ได้ว่าเป็นงานที่โจทก์ร่วมได้ทำขึ้นโดยใช้ความวิริยะอุตสาหะในการสร้างสรรค์งานของโจทก์ร่วมเอง โจทก์ร่วมจึงมิใช่ผู้สร้างสรรค์ตามความหมายแห่งมาตรา 4 ของพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13909/2555

พระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 มาตรา 56 บัญญัติให้การออกแบบผลิตภัณฑ์ที่จะขอรับสิทธิบัตรได้ ต้องเป็นการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่ออุตสาหกรรมรวมทั้งหัตถกรรม โดยมาตรา 57 บัญญัติว่า แบบผลิตภัณฑ์ใหม่นั้น ต้องไม่เป็น

แบบผลิตภัณฑ์ที่มีหรือใช้แพร่หลายอยู่แล้วในราชอาณาจักร หรือได้มีการเปิดเผยภาพ สารสำคัญหรือรายละเอียดในเอกสารหรือสิ่งพิมพ์ที่ได้เผยแพร่อยู่แล้วไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร หรือเคยมีประกาศโฆษณามาแล้วก่อนวันขอรับสิทธิบัตร หรือเป็นแบบผลิตภัณฑ์ที่คล้ายกับแบบผลิตภัณฑ์ที่ได้มีการเปิดเผยมาแล้วดังกล่าว จนเห็นได้ว่าเป็นการเลียนแบบ ซึ่งมีขอบเขตของการพิจารณาแตกต่างจากการขอรับสิทธิบัตรการประดิษฐ์ผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 5 โดยการประดิษฐ์ขั้นสูงขึ้นไปไม่ใช่ข้อสาระสำคัญที่ใช้ในการพิจารณาคำขอรับสิทธิบัตรประเภทนี้ ฉะนั้น การออกสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์จะพิจารณาเฉพาะความใหม่ของรูปทรงหรือลักษณะภายนอกของแบบผลิตภัณฑ์ที่ขอรับสิทธิบัตร เปรียบเทียบกับแบบผลิตภัณฑ์ที่ได้มีการใช้หรือได้เปิดเผยอยู่แล้วโดยตรงว่ามีความแตกต่างกันชัดเจนที่สามารถดึงดูดความสนใจของประชาชนได้ ที่จำเลยที่ 1 อ้างมานั้นเป็นข้อแตกต่างกันในเรื่องโครงสร้างหรือกลไกวิธีการทำงานที่เป็นการเพิ่มประโยชน์ใช้สอยให้สะดวกมากขึ้น อันอาจเป็นข้อพิจารณาสำหรับการขอรับสิทธิบัตรการประดิษฐ์ผลิตภัณฑ์หรือกรรมวิธีอื่นๆ ได้ แต่ไม่ใช่หลักสำคัญในการพิจารณาความใหม่ของการออกสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์นี้

ทั้งแบบพิมพ์ลูนีนิยมที่ใช้ในการตัดดอกไม้ที่ทำจากดินหรือตัวตัดดินนั้น โจทก์นำรูปแบบมาจากเอกสารทางวิชาการและนิตยสารที่มีการเผยแพร่ทั่วไป แบบพิมพ์ของจำเลยที่ 1 ซึ่งจำเลยที่ 2 ออกสิทธิบัตรให้จึงเป็นแบบผลิตภัณฑ์ที่มีการเปิดเผยสาระสำคัญของแบบผลิตภัณฑ์ในเอกสารหรือสิ่งพิมพ์ที่ได้เผยแพร่อยู่แล้วในราชอาณาจักร ก่อนวันที่จำเลยที่ 1 ขอรับสิทธิบัตร จึงไม่ใช่การออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่และเป็นสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่ไม่สมบูรณ์

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5073/2557

การออกแบบแม่พิมพ์กระเบื้องเพื่อผลิตรกระเบื้องให้มีรูปร่าง ขนาด และรูปลักษณะที่แปลกใหม่แตกต่างจากกระเบื้องที่ผลิออกจำหน่ายในประเทศไทยเป็นการออกแบบผลิตภัณฑ์กระเบื้องให้มีรูปร่างของผลิตภัณฑ์อันมีลักษณะพิเศษสำหรับผลิตภัณฑ์ซึ่งสามารถใช้เป็นแบบสำหรับผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมได้ เข้าลักษณะเป็นแบบผลิตภัณฑ์ตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 ไม่ใช่งานสร้างสรรค์รูปทรงที่เกี่ยวกับปริมาตรที่สัมผัสและจับต้องได้ และไม่ใช่งานออกแบบอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างหรืองานออกแบบตกแต่งภายในหรือภายนอกตลอดจนบริเวณของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างหรือการสร้างสรรค์หุ่นจำลองของอาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง



อันจะถือได้ว่าเป็นงานศิลปกรรมประเภทประติมากรรมและงานสถาปัตยกรรมที่จะมีลิขสิทธิ์ ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 4 และมาตรา 6 วรรคหนึ่ง การออกแบบผลิตภัณฑ์กระเบื้องของโจทก์ที่ 1 ดังกล่าวจึงไม่ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์ที่ 1 ได้ยื่นคำขอรับสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์สำหรับแบบผลิตภัณฑ์กระเบื้องดังกล่าวโดยอ้างว่าเป็นการออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่เพื่ออุตสาหกรรมในประเทศไทยตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522 มาตรา 59 ประกอบมาตรา 56 และได้รับสิทธิบัตรการออกแบบผลิตภัณฑ์กระเบื้องดังกล่าว การออกแบบผลิตภัณฑ์กระเบื้องของโจทก์ที่ 1 จึงไม่ได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2082/2557

การแสดงปฏิเสธรหัสไม่ขอถือเป็นสิทธิของตนแต่ผู้เดียวในอันที่จะใช้อักษรโรมัน SM ตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534 มาตรา 17 ย่อมทำให้โจทก์ไม่มีสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในอันที่จะใช้อักษรโรมัน SM แต่อักษรโรมัน SM ยังคงเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องหมายการค้า V - SM ตามที่โจทก์จดทะเบียนไว้

การพิจารณาว่าโจทก์ใช้เครื่องหมายการค้า นั้นๆ หรือไม่ยังต้องพิจารณาทั้งเครื่องหมาย ไม่ใช่

เพียงส่วนหนึ่งส่วนใด ดังนั้น แม้โจทก์ใช้เครื่องหมายการค้า V S.M. ที่ได้รับการจดทะเบียนไว้แล้ว หรือ V - EZ ที่อยู่ระหว่างการจดทะเบียน แต่เมื่อไม่ได้ใช้เครื่องหมายการค้า V - SM ก็ถือไม่ได้ว่า การใช้เครื่องหมายการค้า V S.M. หรือ V - EZ เป็นการใช้เครื่องหมายการค้า V - SM ไปด้วย เพราะต่างเครื่องหมายกัน การใช้หรือไม่ใช้เครื่องหมายการค้าใดตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534 มาตรา 63 จึงเป็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการใช้หรือไม่ใช้เครื่องหมายการค้า นั้นกับรายการสินค้าที่ขอจดทะเบียนไว้ ไม่อาจอ้างการใช้เครื่องหมายการค้าอื่นกับสินค้าที่จดทะเบียนไว้มาเป็นการใช้เครื่องหมายการค้า นั้นได้

การที่พระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534 มาตรา 50 บัญญัติว่า “เครื่องหมายการค้าที่ได้จดทะเบียนไว้เป็นเครื่องหมายชุดนั้นจะโอนหรือรับมรดกกันได้ ต่อเมื่อเป็นการโอนหรือรับมรดกกันทั้งชุด” นั้นเป็นเรื่องการโอนหรือสิทธิในเครื่องหมายการค้าซึ่งเป็นทรัพย์สินทางปัญญาที่โอนหรือตกทอดกันทางมรดกได้ ไม่ได้มีผลทำให้เครื่องหมายการค้าทั้งหมดของโจทก์เป็นเครื่องหมายการค้าเดียวกัน และไม่เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขที่อาจถูกเพิกถอนตามกฎหมายเนื่องจากการไม่ใช้เครื่องหมายการค้าที่ได้รับการจดทะเบียน

สำหรับสินค้าที่ได้จดทะเบียนไว้ เพราะความมุ่งหมายของกฎหมายนั้นเป็นไปเพื่อให้สิทธิและความคุ้มครองแก่เจ้าของเครื่องหมายการค้าที่จดทะเบียนที่มีการใช้เครื่องหมายนั้นกับสินค้าที่ได้จดทะเบียนไว้เพื่อประโยชน์แก่ตนเองและสังคม ไม่ใช่จดทะเบียนเครื่องหมายการค้าไว้เพียงเพื่อกีดกันผู้อื่น การจดทะเบียนเป็นเครื่องหมายชุดจึงไม่มีผลทำให้เจ้าของเครื่องหมายการค้าไม่จำต้องดำเนินการตามขั้นตอนตามกฎหมายสำหรับเครื่องหมายการค้าแต่ละเครื่องหมาย

แม้ตามคำร้องสอดของผู้ร้องสอดจะใช้ข้อความสรุปว่าขอร้องสอดเข้ามาเป็นคู่ความตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 57 (1) และศาลชั้นต้นมีคำสั่งอนุญาตให้ผู้ร้องสอดเข้ามาเป็นคู่ความตามมาตรา 57 (1) เช่นกันก็ตาม แต่ตามเนื้อหาของคำร้องสอดอ้างเหตุผลว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการเครื่องหมายการค้าที่สั่งให้เพิกถอนทะเบียนเครื่องหมายการค้า V - SM ของโจทก์ตามคำร้องขอของผู้ร้องสอดชอบแล้ว อันเป็นกรณีร้องขอเข้ามาในคดีเพราะตนมีส่วนได้เสียตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 57 (2) มิใช่กรณีตามมาตรา 57 (1) แต่อย่างใด และเป็นเรื่องต้องถือตามเนื้อหาแห่งคำร้องสอดดังกล่าวมาเป็นสำคัญ ซึ่งย่อมมิใช่กรณีที่ร้องขอให้เพิกถอนการจดทะเบียนเครื่องหมาย

การค้าตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534 มาตรา 67 วรรคหนึ่ง

## 2. ภาวะภาษีตามประมวล- รัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งกู้ดีวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรมนิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) มักเรียกกันสั้นๆ ว่า ค่าสิทธิ แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติคำนิยามดังกล่าวว่าหมายถึงอะไร จึงอาจมีปัญหาในการตีความและอาจมีข้อโต้แย้งระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากรอยู่บ่อยๆ

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) นี้ แบ่งเป็น

- **ค่าแห่งกู้ดีวิลล์<sup>4</sup> (Goodwill)** หมายถึง ค่าความนิยมหรือมูลค่าของธุรกิจที่สูงเกินกว่ามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาได้ (Tangible Asset) ทั้งนี้เนื่องจากชื่อเสียงของธุรกิจนั้นๆ หรือธุรกิจนั้นได้สิทธิพิเศษกว่าธุรกิจอื่นๆ ฯลฯ

- **ค่าแห่งลิขสิทธิ์ (Copyright)** หมายถึง ค่าตอบแทนการขออนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ ซึ่งลิขสิทธิ์นั้นหมายถึง ลิขสิทธิ์แต่ผู้เดียวที่จะกระทำการใดๆ

<sup>4</sup> วิทย์ ต้นตยกุล และศาสตราจารย์เจริญ ธฤติमानนท์ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 6-7

ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 เกี่ยวกับงานที่ผู้สร้างสรรค์ได้ทำขึ้น (พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 มาตรา 4) เช่น งานวรรณกรรม โปรแกรมคอมพิวเตอร์ นาฏกรรม ศิลปกรรม

● **ค่าสิทธิ**<sup>5</sup> (Royalties) หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ (Copyright) ในงานวรรณกรรม ศิลปะหรืองานวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตร (Patent) เครื่องหมายการค้า (Trademark) แบบหรือหุ่นจำลอง (Design or model) แผนผัง (Plan) สูตรหรือกรรมวิธีลับ (Secret Formula or Process) หรือข้อมูลสนเทศ (Information) ที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์

ค่าสิทธิเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่เกิดเป็นดอกผลหรือค่าตอบแทนที่เกิดจากทรัพย์สินประเภทกองทุน (Capital) เช่นเดียวกับเงินปันผลและดอกเบี้ย และทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิส่วนใหญ่จะเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง หรือมองไม่เห็น หรือจับต้องไม่ได้ (intangible property) ซึ่งได้แก่วิทยาการ หรือองค์ความรู้ต่างๆ (Know-how)

<sup>5</sup> วิทยุ ต้นตยกุล และศาสตราจารย์เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 7-6

<sup>6</sup> ธณภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 3 หน้า 439

<sup>7</sup> ศาตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 9) สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา หน้า 186

การได้รับหรือใช้องค์ความรู้ต่างๆ อาจอยู่ในรูปคำแนะนำ ชี้แนะ คำปรึกษา ข้อมูลความเห็นต่างๆ หรืออาจได้รับโดยการใช้เครื่องมือ อุปกรณ์ หรือใช้ภาชนะบรรจุองค์ความรู้ต่างๆ เช่น ซอฟต์แวร์ เทป ฟิล์ม เป็นต้น<sup>6</sup>

● คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” นั้น เมื่อเป็นคำที่บัญญัติต่อจากคำว่า “ลิขสิทธิ์” แสดงว่าเป็นคำที่มีความหมายทำนองเดียวกัน เมื่อลิขสิทธิ์เป็นทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) สิทธิอย่างอื่นจึงหมายถึง สิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญา ค่าสิทธิ (Royalty) ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) จึงหมายถึง ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา เช่น ค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า (Trademark) เครื่องหมายบริการ (Trade service) แฟรนไชส์ (Franchise) ค่าวิทยาการ (Know-How) สูตรลับหรือกรรมวิธีลับในการผลิตสินค้าหรือสิ่งประดิษฐ์<sup>7</sup>

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531**  
เงินได้จากการโอนสิทธิการเช่า เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) เพราะเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน มาตรา 40 (1) ถึง (7) และมีใช่เป็นสิทธิอย่างอื่น

ตามมาตรา 40 (3) เพราะมีใช้สิทธิที่มีลักษณะ ทำนองเดียวกันกับค่าแห่งกู้ดวิลล์หรือค่าแห่ง ลิขสิทธิ์ตั้งที่ระบุไว้ในอนุमतราดังกล่าว

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552**

แม้สัญญาแพรนไฮส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็ มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สิน ทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนอง เดียวกับค่าแห่งกู้ดวิลล์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่ บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เป็นข้อสนับสนุน ว่าคำว่า “ค่าสิทธิอย่างอื่น” มิใช่ค่าสิทธิทุกชนิด แต่จำกัดเฉพาะค่าสิทธิที่มาจากทรัพย์สินทาง ปัญญา

- **เงินปี<sup>8</sup> (Annuities)** หมายถึง เงินที่ทาง ราชการจ่ายให้แก่พระบรมวงศานุวงศ์เป็นรายปี
- **เงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มา จากพินัยกรรม (Will) นิติกรรม (Juristic Act) อย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล<sup>9</sup> (Judgment of the Court)**

ข้อสังเกต

1. กรณีผู้ซื้อสินค้าที่มีลิขสิทธิ์แต่ไม่ได้ เป็นการซื้อลิขสิทธิ์ในสินค้า ต่อมาหากผู้ซื้อ มี การขายสินค้าดังกล่าว เงินได้จากการขายสินค้า

ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรแต่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีการรับจ้างสร้างสร้งงานอันมี ลิขสิทธิ์ เงินค่าตอบแทนที่ได้รับหากไม่มีข้อตกลง ให้ผู้รับจ้างเป็นผู้มีสิทธิในงานที่สร้างสร้งขึ้น เงินค่าตอบแทนที่ผู้รับจ้างได้รับไม่ถือเป็นเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวล- รัษฎากร ถือเป็นค่าจ้างทำของ แต่ถ้ามีข้อตกลง ให้งานที่สร้างสร้งขึ้นเป็นลิขสิทธิ์ของผู้สร้างสร้งค์ แต่อนุญาตให้ผู้ว่าจ้างได้ใช้ประโยชน์เงินค่าตอบแทน ที่ผู้สร้างสร้งค์ได้รับถือเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

**ความสัมพันธ์เรื่องค่าสิทธิในอนุสัญญา ภาษีซ้อนกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3)**

ก่อนอื่นมาพิจารณาคำว่า “ค่าสิทธิ” ตามที่ ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนก่อน ซึ่งโดยทั่วไป หมายถึง ค่าตอบแทนในกรณีใดกรณีหนึ่งใน 3 กรณี ต่อไปนี้<sup>10</sup>

1. ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ (รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปสำหรับการเผยแพร่ ทางวิทยุหรือโทรทัศน์ด้วย) สิทธิบัตร เครื่องหมาย การค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับ หรือ

<sup>8</sup> วิทย์ ต้นตยกุล และศาสตราจารย์เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 6-7  
<sup>9</sup> อ้างตาม 8  
<sup>10</sup> สรุปและรวบรวมมาจากศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 9) สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา หน้า 186

## กรรมวิธีลับใดๆ

คำสิทธิในกรณีนี้คือคำตอบแทนการอนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญาตามสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ (Licensing Agreement) อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ จะถือว่าคำตอบแทนในกรณีนี้เป็นคำสิทธิ

## 2. คำตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์

คำตอบแทนในกรณีนี้ความเป็นจริงเป็นค่าเช่าอุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ เช่น ค่าเช่าเครื่องจักร ตามปกติถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ฉะนั้น หากผู้ให้เช่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและมิได้มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทยแล้ว ประเทศไทยก็เก็บภาษีไม่ได้ เงินค่าเช่าดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษี ผู้จ่ายค่าเช่าจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ความหมายในกรณีนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศต่างๆ ทั่วโลก ส่วนใหญ่จะถือว่า ค่าเช่าดังกล่าวเป็นคำสิทธิ ไม่ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ

แม้ผู้ให้เช่าจะไม่มีสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทย ผู้จ่ายค่าเช่าต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ก็มีอนุสัญญาที่ทำไว้กับบางประเทศถือเป็นกำไรจากธุรกิจ หากผู้ให้เช่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศดังกล่าว และไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ผู้จ่ายค่าเช่าจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับญี่ปุ่น ไม่ถือว่าคำตอบแทนเพื่อการใช้สิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ เป็นคำสิทธิ ขณะเดียวกันก็ไม่ถือเป็นกำไรจากธุรกิจ เพราะข้อ 7 วรรค 8 ของอนุสัญญาฯ ไม่ให้ถือคำตอบแทนดังกล่าวเป็นกำไรจากธุรกิจ แต่ให้ถือเป็นเงินได้ที่มิได้เกี่ยวข้องกับเงินได้ในข้อก่อนๆ ของอนุสัญญา ประเทศแหล่งเงินได้จึงมีสิทธิเก็บภาษีได้ตามข้อ 2 วรรค 3 ของอนุสัญญาฯ

### ข้อสังเกต<sup>11</sup>

เงินได้ในกลุ่มนี้ที่ถือเป็น “คำสิทธิ” ตามอนุสัญญาฯ อาจจะเป็นเงินได้ประเภทค่าเช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) หรือ 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี แม้จะเป็นค่าเช่า

<sup>11</sup> ธณภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 3 หน้า 442

ตามมาตรา 40 (5) ก็ยังอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี นำส่งตามมาตรา 70 เช่นเดียวกับเงินได้ประเภท ค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แต่เนื่องจากค่าเช่า อุปกรณ์ฯ อยู่ในความหมายของ “ค่าสิทธิ” ตาม อนุสัญญาฯ จึงได้รับการจำกัดเพดานอัตราภาษี ตามข้อ 12 (ค่าสิทธิ) ของอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย ดังนั้น หากจะกล่าวถึงเงินได้ประเภทค่าสิทธิใน กรณีที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนเข้ามาเกี่ยวข้องในการ พิจารณา ควรระบุให้ชัดเจนในการอ้างอิงด้วยว่า เป็นค่าสิทธิตามอนุสัญญาฯ หรือเป็นค่าสิทธิตาม มาตรา 40 (3) จะไม่รวมถึงค่าเช่าทรัพย์สินทั่วไป ตามมาตรา 40 (5)

3. คำตอบแทนเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์หรืออาจเรียกว่า “ค่าวิทยาการ (Know-How)”

ค่าวิทยาการ หมายถึง คำตอบแทนที่จ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสนเทศเกี่ยวกับความรู้ความ ชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ ซึ่งมีได้เปิดเผย ต่อสาธารณชนโดยผู้ให้วิทยาการไม่ต้องลงมือ ดำเนินการใดๆ และไม่ต้องรับประกันว่าความรู้ ความชำนาญหรือประสบการณ์พิเศษของตนจะ ให้ผลสำเร็จตามความประสงค์ของผู้จ่ายเงิน คำ- ตอบแทนในกรณีนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทย

ทำไว้กับประเทศต่างๆ จะถือเป็นค่าสิทธิ

### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4043/2535

โจทก์ประกอบธุรกิจสำรวจขุดเจาะและผลิตน้ำมัน ปิโตรเลียมแต่โจทก์ไม่สามารถขุดเจาะน้ำมัน ได้ด้วยตนเอง จึงได้ทำสัญญากับบริษัท ข. ซึ่งเป็นศูนย์กลางข้อมูลในทางวิทยาการในด้านการ ขุดเจาะน้ำมันอันเป็นธุรกิจที่โจทก์ประกอบการอยู่ โดยโจทก์มีสิทธิที่จะใช้ความรู้ในทางวิทยาการของ บริษัท ข. ในการประกอบธุรกิจเท่านั้น ห้ามนำ เอาความรู้ในทางวิทยาการไปเปิดเผยโดยโจทก์ ต้องจ่ายค่าตอบแทนให้บริษัท ข. ดังนั้น เงินที่ โจทก์จ่ายให้บริษัท ข. ตามสัญญาจึงเป็นเงิน ค่าสิทธิตามที่กำหนดในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักร เนเธอร์แลนด์ซึ่งโจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ในเมื่อโจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ ชำระภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 (2)

สรุป คำนิยาม “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญา ภาษีซ้อนฯ มีความหมายครอบคลุมงานหรือ ทรัพย์สินทุกประเภทตามกฎหมายลิขสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า เช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ นิยาม “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ บางส่วน ยังมีขอบเขตความหมายเกินกว่า



ความหมายของคำสิทธิ ตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือวิทยาศาสตร์ตามที่ระบุไว้ในนิยาม “คำสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ อาจไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ภาษีตามมาตราก็คงมีผลทางภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ต่างกัน คือ อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย นำส่งในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>12</sup>

ดังนั้น การพิจารณาว่าเงินได้ที่จ่ายถือเป็นคำสิทธิที่ได้รับสิทธิเสียภาษีในอัตราร้อยละหรือไม่จำเป็นต้องพิจารณาด้วยกฎหมายหลายอย่างประกอบกัน กล่าวคือ เช่น กฎหมายลิขสิทธิ์ มาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับประเทศที่มีการจ่ายเงินได้<sup>13</sup>

### 3. แนววินิจฉัยที่สนใจ

#### 3.1 แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ตัวอย่างที่ 1 กรณีจ่ายเงินซื้อแบบพิมพ์

ของแม่พิมพ์เพื่อใช้ในการผลิต<sup>14</sup>

<sup>12</sup> ธรรมนูญ (เพริศพิบูลย์) แก้วลลิต คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 3 หน้า 55

<sup>13</sup> ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์ สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 4 ปี 2556 หน้า 59

<sup>14</sup> หนังสือที่ กค 0706/11772 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2550

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีบริษัทฯ ได้สั่งซื้อแบบพิมพ์ จากบริษัทแม่ฯ ซึ่งไม่มีสาขาหรือตัวแทนในประเทศไทยเพื่อนำไปใช้ในกระบวนการผลิตนั้น หากแบบพิมพ์ฯ ดังกล่าวเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 หรือหากเป็นกรณีบริษัทฯ ได้ว่าจ้างบริษัทแม่ฯ ผลิตแบบพิมพ์ของแม่พิมพ์ตามที่บริษัทฯ กำหนด และบริษัทฯ ไม่สามารถนำแบบพิมพ์ฯ ที่บริษัทฯ ได้รับจ้างผลิตให้ไปดัดแปลงหรือดำเนินการใดๆ เป็นอย่างอื่น นอกจากต้องได้รับอนุญาตจากบริษัทแม่ฯ โดยกรรมสิทธิ์ในแบบพิมพ์ฯ ยังคงเป็นของบริษัทแม่ฯ อยู่ นั่น เงินได้ที่บริษัทฯ ได้รับยอมเข้าลักษณะเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม ลิขสิทธิ์ แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตร หรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ จึงเป็น “คำสิทธิ” ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นฯ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 นำส่งกรมสรรพากร พร้อมยื่นแบบแสดงรายการตาม

แบบที่อธิบดีกำหนด (ภ.จ.ด.54) ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบริษัทฯ ได้ใช้แบบ พิมพ์ฯ ที่ส่งมาทาง E-Mail จากบริษัทแม่ฯ ซึ่งไม่มีสาขาหรือตัวแทนในประเทศเพื่อให้บริษัทฯ นำไปผลิตแม่พิมพ์ฯ ตามแบบที่บริษัทแม่ฯ ออกแบบมาให้ นั้น กรณีดังกล่าว ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร โดยที่การให้บริการดังกล่าว เป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าบริการให้กับบริษัทแม่ฯ บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทแม่ฯ เป็นผู้มีหน้าที่เสียตามแบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2 กรณีชำระค่าสิทธิให้แก่บริษัท ในต่างประเทศ<sup>15</sup>

การที่บริษัทฯ ได้รับอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร KNOW-HOW และความรู้ทางเทคนิคในการผลิต SPINDLE MOTOR นั้น เงินค่าตอบแทนที่บริษัทฯ จะต้องจ่ายให้แก่บริษัท A ซึ่งอยู่ที่ สาธารณรัฐเยอรมัน เข้าลักษณะเป็น “ค่าสิทธิ”

ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และตามข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าบริษัท A ประกอบกิจการในประเทศไทย A จึงต้องเสียภาษี โดยบริษัทฯ ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ที่จ่ายให้กับบริษัท A ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และตามข้อ 12 (2) (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ตัวอย่างที่ 3 กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าที่ปรึกษา ค่าแบบและค่าสิทธิเกี่ยวกับการก่อสร้างโรงกลั่น น้ำมันออกไปให้บริษัทต่างประเทศ<sup>16</sup>

เนื่องจากคำตอบแทนการใช้สิทธิบัตรและข้อมูลทางเทคนิคที่เกี่ยวกับ Licensed Processes ซึ่งบริษัทฯ นำไปใช้ในการก่อสร้างและดำเนินงานโรงกลั่นน้ำมันตามสัญญา License Agreement นั้น เข้าลักษณะเป็นคำตอบแทนการใช้สิทธิบัตร สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ ดังนั้น ค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าว จึงถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยและราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ฉะนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าวออกไปให้บริษัท S ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหัก

<sup>15</sup> หนังสือที่ กค 0802(ก)/10505 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2535

<sup>16</sup> หนังสือที่ กค 0802/11458 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2536

ภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 12 วรรค 2 (ข) แห่งอนุสัญญาดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 4 กรณีการจ่ายเงินได้ไปต่างประเทศ<sup>17</sup>

กรณีเงินที่บริษัทฯ ต้องจ่ายออกไปให้บริษัท A ตามข้อ 9 (Dedicated Advertising Budget) และข้อ 13 (Use of the Trade Marks) เป็นเงินค่าตอบแทนจากการได้สิทธิเป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ D ในประเทศไทยและจากการใช้สิทธิในเครื่องหมายการค้า D เพื่อส่งเสริมการขาย การโฆษณา การจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินดังกล่าวออกไปให้กับบริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแล้วนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 13 แห่งความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศไทย มาเลเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ประกอบกับมาตรา 3 แห่ง

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

ตัวอย่างที่ 5 กรณีการจ่ายเงินให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศ<sup>18</sup>

การจ่ายค่าซื้อข้อมูลจากดาวเทียม (Data) ค่ารับสัญญาณจากดาวเทียม (Telemetry) หากนิติบุคคลต่างประเทศเป็นเจ้าของสิทธิ กรรมสิทธิ์ และทรัพย์สินทางปัญญาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลจากดาวเทียมซึ่งนิติบุคคลต่างประเทศได้ให้สิทธิการใช้แก่ A (ผู้ใช้) โดยมีได้มีการโอนลิขสิทธิ์หรือกรรมสิทธิ์ใดๆ ของข้อมูลจากดาวเทียมให้แก่ผู้ให้บริการให้บริการของนิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวเข้าลักษณะเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์ถือเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อ A จ่ายค่าตอบแทนตามความตกลงให้แก่นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย A มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ผู้รับเงินได้จะเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศที่ประเทศไทยมีความ

<sup>17</sup> หนังสือที่ กค 0702/7255 ลงวันที่ 10 สิงหาคม 2558

<sup>18</sup> หนังสือที่ กค 0702/3570 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2558

ตกลงว่าด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อนผู้รับเงินได้ก็อาจได้รับสิทธิลดหย่อนตามเงื่อนไขที่กำหนด

ตัวอย่างที่ 6 กรณีการหักภาษีจากเงินที่จ่ายค่าสมาชิก<sup>19</sup>

กรณีบริษัทฯ ได้รับสิทธิประโยชน์ในด้านต่างๆ เช่น การวางแผน การสร้างความสามารถ การสร้างความต้องการ การขาย การบริการ การรักษาลูกค้า ซึ่งจะทำให้บริษัทฯ มีความเชี่ยวชาญในการให้คำปรึกษาและการให้บริการเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ซอฟต์แวร์โดย M จะเป็นผู้ออกหนังสือรับรองและให้ใช้สัญลักษณ์ โดยบริษัทฯ ต้องจ่ายค่า Gold Certified Partner ปีละ 1 ครั้ง เป็นจำนวนเงิน 68,150 บาท จึงเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตรเครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตรลับหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือทางวิทยาศาสตร์ซึ่งถือเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสาม (ค) แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ฯ เข้าลักษณะเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อ

บริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนให้แก่ M หาก M ไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 12 วรรคสาม (ค) แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

ตัวอย่างที่ 7 กรณีซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์<sup>20</sup>

ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าบำรุงรักษาเมื่อพ้นกำหนดประกัน ค่าโทรสารหรือโทรศัพท์ กรณีให้คำแนะนำกรณีปัญหาเร่งด่วน ค่าฝึกอบรมวิธีการใช้โปรแกรมและค่าปรึกษาที่ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาฝึกอบรมพนักงานในประเทศไทยเป็นเวลา 2 สัปดาห์ เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ซึ่งเงินได้ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 12 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน ซึ่งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ถือเป็นงานวรรณกรรมตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ดังนั้น ค่าตอบแทนในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ตาม 1 เข้าลักษณะค่าตอบแทน

<sup>19</sup> หนังสือที่ กค 0702 (กม.)/760 ลงวันที่ 7 พฤษภาคม 2557

<sup>20</sup> หนังสือที่ กค 0811/3299 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2539

การใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรมซึ่งถือเป็นค่าลิขสิทธิ์ตามข้อ 12 วรรคสองแห่งอนุสัญญา เมื่อบริษัทฯ จ่ายให้บริษัท A ซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัทฯ จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 12 วรรคสอง แห่งอนุสัญญา

*ตัวอย่างที่ 8* กรณีการจ่ายค่าชดเชยความเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์<sup>21</sup>

สิทธิในซอฟต์แวร์ถือว่าเป็นงานวรรณกรรมตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ค่าตอบแทนการใช้ซอฟต์แวร์จึงเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม และเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และตามข้อ 12 วรรค 3 ของอนุญญาระหว่างรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย เพื่อการเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อนฯ ส่วนประเด็นการจ่ายค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์ให้แก่บริษัท A จำกัด เป็นการจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่นั้น เห็นว่าการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์ ไม่ว่าจะเกิดจากการจ่ายตามสัญญาการใช้ลิขสิทธิ์หรือเกิดจากการเรียกค่าเสียหายเนื่องจากการละเมิดสิทธิ

หรือไม่ก็ตาม หากมิได้เป็นการจ่ายโดยคำสั่งคำพิพากษาของศาลที่สั่งให้จ่ายเป็นลักษณะค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์ ถือเป็น การจ่ายค่าแห่งลิขสิทธิ์ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าสิทธิให้แก่บริษัทในต่างประเทศบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธินำภาษีซื้อจำนวนดังกล่าวไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

*ข้อสังเกต* จากแนววินิจฉัยดังกล่าว ค่าลิขสิทธิ์ รวมถึงค่าปรับค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคำอธิบาย OECD

*ตัวอย่างที่ 9* กรณีจ่ายค่าสิทธิเกี่ยวกับงานดนตรีไปยังต่างประเทศ<sup>22</sup>

แม้พระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 จะได้ให้คำนิยามของงานวรรณกรรมและงานดนตรีกรรมแยกต่างหากจากกันก็ตาม แต่หากงานดนตรีดังกล่าวเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์แล้ว ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานดนตรีนั้นย่อมเข้าลักษณะเป็น “ค่าสิทธิ” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศดังกล่าว โดยบริษัทฯ จะต้องหักภาษีเงินได้จากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 เมื่อจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัท

<sup>21</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.05)/419 ลงวันที่ 22 เมษายน 2546

<sup>22</sup> หนังสือที่ กค 0706 (กม.)/3863 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2546

เจ้าของลิขสิทธิ์ในประเทศเบลเยียม เดนมาร์ค ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี เนเธอร์แลนด์ และ สหราชอาณาจักร และในอัตราร้อยละ 10 สำหรับการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัทเจ้าของลิขสิทธิ์ในประเทศอินโดนีเซีย ทั้งนี้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 10 กรณีจ่ายค่าซอฟต์แวร์ไปต่างประเทศ<sup>23</sup>

การที่บริษัทในประเทศเยอรมันส่งคนเข้ามาติดตั้งระบบซอฟต์แวร์ให้กับบริษัทฯ เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาขอใช้ลิขสิทธิ์ในซอฟต์แวร์ดังกล่าว ค่าตอบแทนในส่วนของการติดตั้งซอฟต์แวร์นั้น ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าลิขสิทธิ์ด้วย ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าลิขสิทธิ์ซอฟต์แวร์รวมทั้งค่าติดตั้งซึ่งเข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์งานวรรณกรรมตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ให้กับบริษัทในประเทศเยอรมัน บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5.0 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 12 วรรคสอง (ก) แห่งความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศเยอรมัน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน

<sup>23</sup> หนังสือที่ กค 0706/4934 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2547

<sup>24</sup> หนังสือที่ กค 0706/4246 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2549

ตัวอย่างที่ 11 กรณีการจ่ายค่าลิขสิทธิ์ไปต่างประเทศ<sup>24</sup>

1. กรณีค่าลิขสิทธิ์สำหรับการเผยแพร่สื่อภาพและเสียงงานเพลงลิขสิทธิ์เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ หรือเทปบันทึกภาพ สำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียง เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียง ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 แล้วนำส่งกรมสรรพากรพร้อมยื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้นตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามข้อ 12 วรรคสอง (ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ฯ และมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

2. กรณีการจ่ายค่าตอบแทนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าและทำการผลิตงานเพลงลิขสิทธิ์เพื่อจำหน่ายในประเทศไทย การนำเข้า และจำหน่ายเพลงลิขสิทธิ์ในประเทศไทย ตลอดจนการให้ใช้



สิทธิช่วงแก่บุคคลอื่นในประเทศไทยในการใช้ ลิขสิทธิ์แห่งงานเพลง เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิ ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ใดๆ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตรา ร้อยละ 5 แล้วนำส่งกรมสรรพากรพร้อมยื่นแบบ แสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน เจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ พึงประเมินนั้นตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามข้อ 12 วรรคสอง (ก) แห่ง อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างราชอาณาจักรไทยกับ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ฯ และมาตรา 3 แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

ตัวอย่างที่ 12 กรณีการโอนเงินเป็นค่า- ใช้จ่ายสำหรับการทำวิจัยร่วมกันให้แก่บริษัทใน ต่างประเทศ<sup>25</sup>

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินตามข้อตกลงใน สัญญาฯ เพื่อเข้าเป็นบริษัทผู้มีส่วนร่วมให้แก่ A สำหรับการซื้อสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่เกิดขึ้น แล้วและเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทผู้มีส่วนร่วมเดิม อยู่ก่อนตามมูลค่าของทรัพย์สินทางปัญญา หาก การจ่ายเงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่า- ตอบแทนเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้สิทธิบัตร

เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อขอสันทเขต เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม ทาง พาณิชย หรือทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อการใช้ หรือสิทธิในการใช้ฟิล์มภาพยนตร์หรือเทปบันทึก ภาพสำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียงซึ่ง ถือเป็นค่าสิทธิ ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาฯ เมื่อ บริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาฯ ให้แก่ A ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินตามข้อตกลงใน สัญญาฯ เพื่อให้จัดการแบ่งปันต้นทุนค่าใช้จ่าย ปกป้องกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญาดำเนินการจัดการประสานงานและอำนวยความสะดวก ตามข้อตกลงการจัดการทำการวิจัยและพัฒนา ร่วมกันให้แก่ A ซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศ เนเธอร์แลนด์ โดย A ได้อนุญาตให้ผู้เข้าร่วมตาม สัญญารายอื่นได้ใช้สิทธิในทางทรัพย์สินทางปัญญา ที่ได้รับมาดังกล่าวหากการจ่ายเงินดังกล่าว เข้า ลักษณะเป็นการจ่ายค่าตอบแทนเพื่อการใช้ หรือ สิทธิในการใช้สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบ หรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรหรือกรรมวิธีลับใดๆ หรือเพื่อขอสันทเขตเกี่ยวกับประสบการณ์ทาง อุตสาหกรรม ทางพาณิชยหรือทางวิทยาศาสตร์

<sup>25</sup> หนังสือที่ กค 0702/7418 ลงวันที่ 12 กันยายน 255436

หรือเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ฟิล์มภาพยนตร์ หรือเทปบันทึกภาพสำหรับโทรทัศน์หรือการกระจายเสียงซึ่งถือเป็นค่าลิขสิทธิ์ ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญาฯ เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาฯ ให้แก่ A ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินตามข้อตกลงในสัญญาฯ เพื่อเข้าเป็นบริษัทผู้มีส่วนร่วมและจ่ายเงินตามข้อตกลงในสัญญาฯ เพื่อให้จัดการแบ่งปันต้นทุนค่าใช้จ่ายปกป้องกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญาให้แก่ A ซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งได้มีการให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 และ มาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 13 กรณีการโอนเงินค่าเสียหายไปต่างประเทศ<sup>26</sup>

กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าเสียหายจากการละเมิดลิขสิทธิ์ ตามสัญญาประนีประนอมยอมความให้แก่ บริษัท อ. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ

สิงคโปร์มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าลิขสิทธิ์ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 12 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ตัวอย่างที่ 14 กรณีการออกใบกำกับภาษีสำหรับค่าลิขสิทธิ์<sup>27</sup>

กรณีที่บริษัทฯ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 เรียกเก็บค่าลิขสิทธิ์จากบริษัท คู่แข่งจำกัด เข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” สินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ทุกครั้งที่บริษัทฯ เจ้าของบทประพันธ์ขายบทประพันธ์ ให้แก่บริษัทคู่แข่งจำกัด บริษัทฯ เจ้าของบทประพันธ์มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทคู่แข่งจำกัด ในอัตราร้อยละ 7 ของค่าลิขสิทธิ์ และมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ในทันทีที่ความรับผิดชอบ

<sup>26</sup> หนังสือที่ กค 0706/497 ลงวันที่ 23 มกราคม 2551

<sup>27</sup> หนังสือที่ กค 0802/พ.18346 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2537

ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจากการขายสินค้า (บทประพันธ์) สำหรับการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวบริษัทผู้ขายมีหน้าที่ต้อง ออกใบกำกับภาษี เมื่อได้รับชำระค่าลิขสิทธิ์เว้นแต่ จะมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า (บทประพันธ์) หรือ ออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคา ทั้งนี้ ตาม มาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ตามข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534)

### 3.2 คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ

#### ▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6826/2557

โจทก์ทำสัญญากับผู้ว่าจ้าง ซึ่งมีสำนักงานตั้ง อยู่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา 2 ฉบับ ฉบับแรก สัญญาว่าจ้างและอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรม คอมพิวเตอร์ ระบบลูกค้าสัมพันธ์ ให้ผู้ว่าจ้างนำไปใช้ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่สอง สัญญา บริการดูแลระบบโทรศัพท์ทางไกลของผู้ว่าจ้างในประเทศไทย ปัญหาว่ารายรับจากการให้บริการ ของโจทก์ทั้งสองสัญญาจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 หรือร้อยละ 0 นั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 “ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการ ประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้ (2) การ ให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มี การใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด” และตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) ซึ่งใช้บังคับขณะนั้น ข้อ 2 “กำหนดให้การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและ ได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (1) การให้บริการ ที่กระทำในราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการใน ต่างประเทศ และได้ส่งผลของการให้บริการนั้นไป ใช้ในต่างประเทศทั้งหมด” สัญญาบริการมีลักษณะ เป็นสัญญาดูแลระบบโทรศัพท์ทางไกลที่จะต้องมีการ เชื่อมมายังผู้รับปลายทางที่ประเทศไทย ส่วน สัญญาว่าจ้างและอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรม คอมพิวเตอร์ ซึ่งมีการออกแบบและพัฒนา โปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้ลูกค้าสามารถติดต่อ โทรศัพท์ทางไกลระหว่างประเทศได้เองโดยอัตโนมัติ หรือที่โจทก์เรียกว่าระบบลูกค้าสัมพันธ์ โดยลูกค้า สามารถใช้โทรศัพท์สาธารณะ หรือโทรศัพท์ ส่วนตัวโทรเข้ามาที่ระบบลูกค้าสัมพันธ์ของบริษัท ดังกล่าว โปรแกรมที่โจทก์อนุญาตให้บริษัทดังกล่าว ใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีความเกี่ยวข้องกับ สัญญาบริการที่โจทก์ทำไว้กับบริษัทดังกล่าว ประกอบกับบริษัทดังกล่าวจ่ายค่าบริการตาม สัญญาว่าจ้างและอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรม คอมพิวเตอร์ร่วมกับค่าบริการตามสัญญาบริการ

ในการดูแลระบบโทรศัพท์ทางไกลที่ประเทศไทย ผู้ว่าจ้างมีเจตนาว่าจ้างโจทก์จัดทำโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมกับติดตั้งระบบอินเทอร์เน็ตเพื่อเชื่อมต่อกับระบบของผู้ว่าจ้างที่อยู่ต่างประเทศ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อติดต่อสื่อสารทางอินเทอร์เน็ตระหว่างบริษัทผู้ว่าจ้างไปยังเครือข่ายต่างๆ ทั้งในประเทศไทยและประเทศอื่นๆ เป็นผลให้มีการใช้บริการในประเทศไทย กรณีจึงต้องถือว่าสัญญาว่าจ้างและอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นการให้บริการในราชอาณาจักรเช่นเดียวกัน โจทก์จึงไม่มีสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 การที่จำเลยนำรายรับของโจทก์ทั้งสองสัญญามารวมกันแล้วคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีส่วนท้องถิ่นจึงชอบแล้ว

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5808/2557**  
ตามสัญญาให้บริการด้านการตลาดระหว่างบริษัท อ. ประเทศสวีเดนกับโจทก์มีข้อตกลงว่า บริษัท อ. จะให้บริการความช่วยเหลือด้านการตลาดแก่โจทก์ โดยจะจัดส่งสิ่งพิมพ์ เช่น แผ่นพับ แคตตาล็อกและเอกสารเกี่ยวกับการโฆษณาซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการตลาดของโจทก์เอกสารซึ่งส่งให้แก่โจทก์ตามสัญญานี้ รวมทั้งแผ่นพับเกี่ยวกับการโฆษณา หนังสือเผยแพร่ และภาพต่างๆ นั้น เป็นทรัพย์สินของโจทก์ และโจทก์มีสิทธิใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเหล่านั้นได้ เพื่อ

เป็นการตอบแทน โจทก์ตกลงจ่ายเงินค่าบริการเท่ากับร้อยละ 5 ของยอดขายสุทธิในแต่ละปี จากพยานหลักฐานแสดงให้เห็นว่า บริษัท อ. อนุญาตให้โจทก์จัดพิมพ์แผ่นพับที่เป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ในลักษณะที่เป็นการทำซ้ำและนำออกเผยแพร่ต่อสาธารณชนได้ดังนี้ ค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายไปตามสัญญาเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการทำซ้ำและเผยแพร่ต่อสาธารณชนซึ่งงานวรรณกรรมและภาพพิมพ์อันมีลิขสิทธิ์ต้องด้วยลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท อ. เป็นการจ่ายค่าตอบแทนค่าสิทธิตามที่ระบุในข้อ 12

วรรคสามแห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70  
หมายเหตุคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5808/2557 โดยอาจารย์กอบชัย ชูโตฎีกาที่หมายเหตุนี้เป็นข้อโต้แย้งในปัญหาว่าเงินที่โจทก์จ่ายให้ บริษัท เอบี จำกัด เป็นเงินค่าตอบแทนการให้บริการตามที่โจทก์กล่าวอ้างอันเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือเงินที่โจทก์จ่ายดังกล่าวเป็นค่าสิทธิตามข้อ 12 วรรคสามแห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเมื่อพิจารณาข้อสัญญาซึ่งทำขึ้นในปี 2523 แล้ว

ระบุว่า การให้บริการตามสัญญาเป็นการให้บริการจากนอกประเทศและทางนำสืบได้ความว่ามี การส่งแผ่นพับและแคตตาล็อกซึ่งเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์มาให้โจทก์จัดพิมพ์เผยแพร่เป็นครั้งคราวตามสมควร กับทั้งยังมีการให้ข้อสนเทศแก่โจทก์ด้วย ส่วนการให้บริการอื่นๆ เกี่ยวกับด้านการตลาดแก่โจทก์สัญญาระบุว่าตามรายละเอียดและขอบเขต ซึ่งคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะได้ตกลงเป็นครั้งคราว ซึ่งผิดไปจากสัญญาทางธุรกิจทั่วไป ที่น่าจะต้องมีรายละเอียดการให้บริการมิใช่มีเงื่อนไขว่าจะต้องไปตกลงกันอีกเป็นครั้งคราว การบังคับที่ชัดเจนที่สุดตามสัญญาฉบับนี้คงมีเพียงการที่โจทก์จะต้องจ่ายเงินจากยอดขายสินค้าร้อยละ 5 ของยอดขายสุทธิในแต่ละปี แสดงให้เห็นว่าเป็นการจ่ายเงินโดยไม่คำนึงถึงผลกำไรหรือขาดทุนและทั้งการจ่ายเงินจากยอดขายสุทธิก็ไม่น่าเชื่อว่าจะเป็นเพียงการจ่ายค่าแผ่นพับหรือแคตตาล็อกเพียงอย่างเดียว เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า โจทก์ได้รับข้อสนเทศและมีสิทธิจำหน่าย ทำซ้ำ เผยแพร่แผ่นพับหรือแคตตาล็อกอันเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์มีสิทธิใช้เครื่องหมายความค้าขายที่ อ. และไม่เชื่อว่ามี การจ่ายค่าตอบแทนการให้บริการตามสัญญาอันเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) รวมอยู่ด้วย คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้จึงวินิจฉัยว่าเงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท เอบี

จำกัด ซึ่งไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยและเป็นบริษัทในเครือบริษัท เอบี จำกัด เป็นการจ่ายเงินค่าลิขสิทธิ์ตามข้อ 12 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (3)

### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5807/2557

ตามสัญญาให้บริการด้านการตลาดระหว่างบริษัท อ. ประเทศสวีเดนกับโจทก์มีข้อตกลงว่า บริษัท อ. จะให้บริการความช่วยเหลือด้านการตลาดแก่โจทก์ เพื่อช่วยให้โจทก์สามารถจัดจำหน่ายเครื่องใช้ซึ่งโจทก์ซื้อมาจากแหล่งต่างๆ ทั้งในประเทศไทยและนอกประเทศไทย และดำเนินการด้านการตลาดอย่างมีประสิทธิภาพ บริษัท อ. จะจัดส่งสิ่งพิมพ์ เช่น แผ่นพับ แคตตาล็อก และเอกสารเกี่ยวกับการโฆษณาซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อสนับสนุนการตลาดของโจทก์ เอกสารซึ่งส่งให้แก่โจทก์ตามสัญญานี้ รวมทั้งแผ่นพับเกี่ยวกับการโฆษณา หนังสือเผยแพร่ และภาพต่างๆ นั้น เป็นทรัพย์สินของโจทก์ และโจทก์มีสิทธิใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินเหล่านั้นได้ เพื่อเป็นการตอบแทนโจทก์ตกลงจ่ายเงินค่าบริการเท่ากับร้อยละ 5 ของยอดขายสุทธิในแต่ละปี จากพยานหลักฐานแสดงให้เห็นว่า บริษัท อ. อนุญาตให้โจทก์จัดพิมพ์แผ่นพับที่เป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ในลักษณะที่เป็น

การทำซ้ำและนำออกเผยแพร่ต่อสาธารณชนได้ ค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายไปตามสัญญาดังกล่าวเป็นไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการทำซ้ำและเผยแพร่ต่อสาธารณชนซึ่งงานวรรณกรรมและภาพพิมพ์ อันมีลิขสิทธิ์รวมทั้งข้อสนเทศ จึงต้องด้วยลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3)

เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท อ. เป็นการจ่ายค่าตอบแทนค่าสิทธิตามที่ระบุในข้อ 12 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทย กับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13993/2555

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจะเป็นเงินได้ประเภทใด ต้องพิจารณานิติกรรมที่เป็นฐานในการก่อให้เกิดเงินได้นั้น และลักษณะเนื้อหาของงานที่ทำกันจริงๆ ประกอบกัน โจทก์นำสืบให้เห็นถึงลักษณะงานที่บริษัทผู้รับจ้างปฏิบัติตามสัญญาเป็นเรื่องของการจัดซื้อ จัดจ้างวางโครงสร้างทางการเงิน แสวงหาแหล่งเงินทุน การทำตลาดในต่างประเทศ พยายามหลักฐานโจทก์ฟังได้ว่า ค่าตอบแทนการให้บริการของบริษัทผู้รับจ้างเป็นกำไรจากธุรกิจ มิใช่ค่าสิทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) เมื่อโจทก์จ่ายเงินได้ดังกล่าวออกไปให้บริษัทผู้รับจ้างซึ่งเป็น

บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา 70

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552

แม้สัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งกึ่งลิขสิทธิ์และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) การโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. เจ้าของแฟรนไชส์ เป็นข้อตกลงที่กำหนดให้โจทก์ต้องปฏิบัติภายใต้การควบคุมและดุลพินิจของบริษัทดังกล่าวโดยเฉพาะ โจทก์ในฐานะผู้รับแฟรนไชส์ไม่มีอิสระที่จะทำการโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาตามที่โจทก์ต้องการ ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ แม้โจทก์จะมีได้จ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงก็ตามแต่ก็เป็นประโยชน์ที่บริษัทดังกล่าวได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39

การที่โจทก์ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแฟรนไชส์ก็เพื่อตอบแทน



การที่บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแฟรนไชส์กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับประโยชน์หรือ “เงินได้พึงประเมิน” เช่นว่านี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์นอกเหนือจากที่ได้ตกลงไว้ในสัญญาเข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3)

การที่โจทก์จ่ายเงินค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) ให้แก่บริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและมีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โจทก์ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท พ. ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2)

คำว่า “เงินได้พึงประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70 ต้องถือตามความหมายที่มาตรา 39 ได้กำหนดนิยามเอาไว้ ซึ่ง “...ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...ด้วย” แม้มาตรา 70 จะมีได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้หมายความรวมถึงประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับก็ตาม

หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 โดยศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

ค่าตอบแทนที่บริษัท พ. ผู้ให้แฟรนไชส์ได้รับจากบริษัท ไม จำกัด (มหาชน) โจทก์ตามสัญญาแฟรนไชส์ (Franchise Agreement) คือค่าแฟรนไชส์ขั้นต้นจำนวน 90,000 ดอลลาร์สหรัฐและค่าบริการรายไตรมาสในอัตราร้อยละ 4 ของยอดขายในแต่ละไตรมาสเมื่อสัญญาแฟรนไชส์เป็นสัญญาที่ให้สิทธิโจทก์ใช้เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ ชื่อทางการค้า “พ.” คำขวัญแบบ สัญลักษณ์ป้ายโฆษณา แบบอาคาร แบบบรรจุภัณฑ์ สูตรอาหารลับ เทคนิคระบบและวิธีการดำเนินธุรกิจรวมทั้งคู่มือการดำเนินงานร้านอาหาร พ. ค่าแฟรนไชส์ (Franchise Fee) ทั้งสองรายการ จึงเป็นค่าตอบแทนการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) อันเป็นค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัท พ. เป็นบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยโจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ที่จ่ายตามมาตรา 70 และค่าแฟรนไชส์ถือเป็นค่าบริการจึงเป็นการชำระค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและมีบริการในราชอาณาจักรโจทก์จึงต้องนำส่ง

ภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 83/6 (2) ด้วยค่าแฟรนไชส์ ทั้งสองรายการดังกล่าวมีการเสียภาษีถูกต้อง ครบถ้วน ไม่มีปัญหาโต้แย้ง

ปัญหาคงมีว่าค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายสินค้าและบริการ “พ.” ที่โจทก์ต้องจ่ายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปีตามที่สัญญาแฟรนไชส์กำหนดไว้จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัท พ. ผู้ให้แฟรนไชส์ ทำให้โจทก์ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) เหมือนกับค่าแฟรนไชส์ทั้งสองรายการดังกล่าวหรือไม่ ศาลภาษีอากรกลางเห็นว่าการที่โจทก์จ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าวไม่ถือว่าผู้ให้แฟรนไชส์ได้รับเงินได้พึงประเมินโจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) เพราะเงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณภาษีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วมิใช่เป็นสิ่งที่เสมือนว่าได้รับ

แต่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าผู้ให้แฟรนไชส์ได้รับประโยชน์จากการที่โจทก์ต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเพราะเมื่อยอดขายของโจทก์เพิ่มขึ้นย่อมส่งผลโดยตรงทำให้ผู้ให้แฟรนไชส์ได้รับค่าแฟรนไชส์ที่คำนวณจากร้อยละ 4 ของยอดขายในแต่ละไตรมาสเพิ่มขึ้น ทั้งผล

ของการโฆษณาย่อมสนับสนุนส่งเสริมกู้ดีวิลล์ (Goodwill) และเครื่องหมายการค้าและชื่อทางการค้า “พ.” ของผู้ให้แฟรนไชส์ไปในตัวซึ่งในที่สุดย่อมส่งผลให้ผู้ให้แฟรนไชส์มีอำนาจต่อรองที่จะเรียกร้อยค่าตอบแทนจากโจทก์หรือผู้ขอใช้แฟรนไชส์รายอื่นๆ ได้เพิ่มขึ้นเมื่อประโยชน์ดังกล่าวสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงินจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัทผู้ให้แฟรนไชส์ตามมาตรา 39 และเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เพราะเป็นค่าตอบแทนการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา โจทก์จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2)

เบื้องหลังที่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีความเห็นดังกล่าวเพราะตามสัญญาแฟรนไชส์กำหนดให้โจทก์ต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนแน่นอนและต้องโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาที่ผู้ให้แฟรนไชส์กำหนดไม่มีอิสระที่จะเลือกรูปแบบและเนื้อหาเองแสดงว่าความจริงค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นรายจ่ายของผู้ให้แฟรนไชส์ตามปกติผู้ให้แฟรนไชส์จะต้องคิดค่าแฟรนไชส์เพิ่มอื่กร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปีเพื่อชดเชยรายจ่ายดังกล่าว แต่การคิดค่าแฟรนไชส์เพิ่มขึ้นทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 และภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

มาตรา 83/6 (2) เพิ่มขึ้นเพื่อมีให้ต้องเสียภาษีเพิ่ม จึงมีการทำสัญญาแปลงจากรายได้เป็นรายจ่าย ดังกล่าวหากยอมให้มีการกระทำเช่นนี้ได้รัฐก็ไม่อาจเรียกเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและไม่เป็นธรรมต่อผู้ให้แพรนไซส์รายอื่นที่คิดค่าแพรนไซส์เต็มจำนวนโดยมิได้แปลงเป็นรายจ่าย และต้องเสียภาษีมากกว่า การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าวจึงเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์ (Unacceptable หรือ Abusive Tax Avoidance) ไม่ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) แต่ถ้าไม่มีข้อตกลงให้โจทก์ต้องจ่ายค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนแน่นอนและโจทก์มีอิสระที่จะเลือกรูปแบบและเนื้อหาในการโฆษณาเอง ค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์จ่ายไปย่อมไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้แพรนไซส์ที่จะต้องเสียภาษี ฉะนั้น กรณีที่ผู้รับแพรนไซส์ออกค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ให้แพรนไซส์หรือไม่จึงน่าจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1056/2549

ตามสัญญาซื้อขายฐานลูกค้าของบริษัท อ. มีความว่า โจทก์จ่ายเงินจำนวน 3,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ ให้แก่บริษัท อ. เพื่อเป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้บริการด้านการตลาดและการค้า

อันเกี่ยวกับลูกค้า โดยบริษัท อ. ต้องให้ข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ และข้อมูลที่จำเป็นของลูกค้าของบริษัท อ. และอื่นๆ แก่โจทก์และบริษัท ในเครือของโจทก์ ข้อสัญญาดังกล่าวต้องตามวัตถุประสงค์ของโจทก์ที่ต้องการเลิกสัญญาผู้จัดจำหน่ายกับบริษัท อ. ก่อนครบกำหนดเวลา และเพื่อให้โจทก์สามารถเข้าไปจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของโจทก์ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้โดยไม่เป็นการผิดสัญญาผู้จัดจำหน่ายระหว่างโจทก์กับบริษัท อ. ข้อตกลงการเลิกสัญญาจึงเป็นการก่อให้เกิดสิทธิแก่โจทก์ ส่วนสัญญาซื้อขายฐานลูกค้า ก็ทำให้โจทก์ได้รับข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นเกี่ยวกับลูกค้า เป็นต้นว่า ชื่อ ที่อยู่ ราคา และข้อตกลงทางการค้าของสิ่งที่บริษัท อ. จำหน่ายแก่ลูกค้า อันเป็นข้อสนเทศเกี่ยวกับประสิทธิภาพของของบริษัท อ. การที่โจทก์จ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของโจทก์ในประเทศสหรัฐอเมริกาและได้รับข้อมูลข้อสนเทศเกี่ยวกับการตลาดและลูกค้าของบริษัท อ. เช่นนี้ จึงมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (5) แต่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิโดยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าต้นทุนเพื่อการค้าซึ่งสิทธิตามมาตรา 65 ทวิ (2) ประกอบพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.

2527 และการที่โจทก์จ่ายเงินค่าสิทธิอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ให้แก่บริษัท อ. ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายแล้วนำส่งพร้อมยื่นรายการตามแบบตามมาตรา 70 วรรคหนึ่ง

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547**  
บริษัท ก. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศเดนมาร์กได้ทำสัญญาให้บริการด้านการตลาดแก่โจทก์ โดยขอสัญญากำหนดให้บริษัท ก. ต้องจัดเตรียมและจัดหาคำแนะนำให้ความช่วยเหลือและให้บริการเกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไป การบริหารและเจรจาต่อรองทางด้านสัญญา การเลือกตัวแทนจำหน่ายและความสัมพันธ์กับตัวแทนจำหน่าย การส่งเสริมด้านการตลาดและการขายที่เกี่ยวกับการนำเข้าสินค้า การจัดซื้อ การจำหน่ายการโฆษณา และการขายสินค้าให้แก่โจทก์ลักษณะการให้บริการและความช่วยเหลือด้านการบริหารและการตลาดจะต้องจัดทำโดยบริษัท ก. ในสำนักงานต่างๆ นอกประเทศไทยผ่านทางจุลสาร หนังสือแสดงรายการสินค้า เอกสารประกอบและโฆษณาการขาย คู่มือการปฏิบัติงานและการบริหารการโต้ตอบโดยทางโทรศัพท์ โทรสารและจดหมาย วิธีการสื่อสารอื่น

และการให้บริการจะรวมถึงการให้คำแนะนำด้านความสัมพันธ์กับตัวแทนจำหน่ายและการบริหารสัญญาการให้คำแนะนำด้านการจัดจำหน่ายและการพาณิชย์ วิธีการบริหารและการปกครองบริการด้านข่าวสารและข้อมูล โดยบรรดาเอกสารคู่มือและข้อมูลซึ่งอาจสื่อสารหรือในกรณีซึ่งจัดทำขึ้นโดยบริษัท ก. เนื่องจากการให้บริการ จะตกเป็นทรัพย์สินของโจทก์ จึงเป็นสัญญาที่บริษัท ก. ตกลงให้คำแนะนำและคำปรึกษาเรื่องการบริหารการเงินและการตลาดให้แก่โจทก์อันเป็นการรับทำการทำงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่โจทก์ ซึ่งเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 587 และไม่ปรากฏว่ามีการให้ใช้สิทธิในกรรมวิธีสูตร หรือสิทธิ ในการประกอบกิจการอันเป็นความลับแต่อย่างใด แม้การจ่ายค่าตอบแทนตามสัญญาจะกำหนดให้คิดคำนวณในอัตราร้อยละของยอดขายสินค้าที่ให้โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายแต่บริษัท ก. ก็ได้ให้สิทธิแก่โจทก์เป็นตัวแทนขายสินค้าที่มีชื่อตราสินค้าหรือผูกขาดยี่ห้อสินค้าต่างๆ แต่ผู้เดียวเพราะโจทก์ก็เคยได้รับแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้าของบริษัท อ. โดยสั่งซื้อสินค้าจากผู้ผลิตโดยตรงและได้รับแต่งตั้งจากผู้ผลิตหรือเจ้าของเครื่องหมายการค้าให้เป็นตัวแทนจำหน่ายด้วยการที่โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัท ก. จึงมิใช่ค่าให้ใช้สิทธิแห่ง

เครื่องหมาย การค้าหรือค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นในลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกึ่งดิวลิสหรือค่าแห่งสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) และตามข้อสัญญาที่มีได้มีการตกลงที่จะถ่ายทอดความรู้และประสบการณ์พิเศษซึ่งต้องไม่เปิดเผยต่อสาธารณชนอันเป็นวิทยากรเพื่อให้โจทก์นำไปใช้ จึงมิใช่เป็นการให้ใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม การพาณิชย์หรือวิทยาศาสตร์อันเป็นค่าสิทธิตามที่ระบุไว้ในข้อ 12 วรรคสองแห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งประเทศไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศเดนมาร์กเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และทุนเงินค่าบริการ จึงเป็นค่าตอบแทนตามสัญญาจ้างทำของและเป็นกำไรจากธุรกิจที่บริษัท ก. ซึ่งประกอบกิจการในต่างประเทศและไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยได้รับจากโจทก์ตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาดังกล่าว ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12466/2547

แม้งานเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่โจทก์ทำให้แก่บริษัท ฮ. จะเป็นงานอันมีลิขสิทธิ์ซึ่งโจทก์ในฐานะ

ผู้สร้างสรรค์เป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานดังกล่าวและอาจโอนลิขสิทธิ์ในงานดังกล่าวให้แก่บุคคลอื่นได้ตามพระราชบัญญัติ .ศ. 2537 มาตรา 8 และมาตรา 17 แต่มาตรา 10 ของพระราชบัญญัติดังกล่าวก็บัญญัติว่าในกรณีที่งานซึ่งมีลิขสิทธิ์ตามกฎหมายได้ถูกทำขึ้นโดยการว่าจ้างผู้ว่าจ้างเป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในงานนั้น ผู้รับจ้างซึ่งเป็นผู้สร้างสรรค์งานนั้นหาไม่ลิขสิทธิ์ในงานนั้นไม่เว้นแต่จะมีข้อตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น เงินค่าตอบแทนที่โจทก์ได้รับจากการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ จึงไม่ใช่ค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่าสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัท ฮ. เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายของต่างประเทศมีสำนักงานอยู่ที่ประเทศญี่ปุ่นได้ทำเป็นหนังสือโปรแกรมที่ผลิตตามสัญญาโจทก์ทำการผลิตในประเทศไทย โดยบริษัท ฮ. เป็นผู้กำหนดรูปแบบและรายละเอียดต่างๆ และโจทก์ส่งมอบโปรแกรมที่ผลิตให้แก่บริษัท ฮ. แล้ว ทั้งไม่ปรากฏว่าได้มีการนำโปรแกรมดังกล่าวมาใช้ในประเทศไทยกรณีจึงต้องด้วยบทบัญญัติตาม มาตรา 80/1 (2) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 15) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 แล้ว จึงต้องใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดขายหรือรายรับ

ของโจทก์ที่ได้รับตามสัญญาดังกล่าว

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2538**

โจทก์ทำสัญญาตกลงจ่ายค่าตอบแทนเป็นค่าลิขสิทธิ์ในการใช้ชื่อและเครื่องหมายการค้าให้แก่บริษัท ช. และโจทก์ยังได้ทำสัญญาจ่ายค่าตอบแทนการให้ความรู้ทางวิศวกรรมกับบริษัท น. โดยบริษัท ช. และบริษัท น. มีสำนักงานบริษัทตั้งอยู่ที่ประเทศสวิตเซอร์แลนด์แห่งเดียวกัน สัญญาที่โจทก์ทำกับบริษัททั้งสองดังกล่าวมีอายุสัญญาและมีรายละเอียดเริ่มต้นกับวันสิ้นสุดเหมือนกันทั้งมีเงื่อนไขว่าหากบริษัท น. เลิกสัญญากับโจทก์บริษัท ช. ก็มีสิทธิเลิกสัญญากับโจทก์เช่นเดียวกันและสัญญาทั้งสองฉบับยังระบุให้บริษัททั้งสองซึ่งเป็นสัญญากับโจทก์จัดหาและแนะนำกรรมวิธีการผลิตตำรับสูตรหรือความรู้อื่นที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์ของโจทก์โดยเฉพาะข้อตกลงซึ่งโจทก์ทำไว้กับบริษัท น. นั้น นอกจากบริษัท น. จะต้องให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับเทคนิคทางวิศวกรรมแล้วยังต้องให้ข้อแนะนำวิธีในการผลิตแก่โจทก์ศึกษาและแนะนำวิธีการใช้กรรมวิธีใหม่และพัฒนาให้ดีขึ้น ส่วนบริษัท ช. ไม่ปรากฏว่าเคยให้ข้อแนะนำแก่โจทก์เกี่ยวกับเรื่องสูตรหรือกรรมวิธีการผลิตเลยแสดงว่าการผลิตของโจทก์อยู่ภายใต้เงื่อนไขและควบคุมของบริษัท น. เงินค่าตอบแทนที่บริษัท น. ได้รับจึงไม่ใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระ

ประเภทวิศวกรรมตามความหมายของประมวล-  
 ราษฎร มาตรา 40 (6) แต่เป็นเงินได้พึงประเมิน  
 ประเภทค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40 (3) บริษัท น.  
 เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ  
 และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้น  
 เงินได้ซึ่งบริษัท น. ได้รับจากโจทก์โจทก์ต้อง  
 หักภาษีแล้วนำส่งจำเลยตามประมวลราษฎร  
 มาตรา 70 (2)

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 665/2537**

การที่โจทก์ทำสัญญากับบริษัทต่างประเทศไว้ 2  
 ประเภทคือสัญญาประเภทให้ความช่วยเหลือทาง  
 ด้านวิศวกรรมกับสัญญาประเภทให้ใช้เครื่องหมาย  
 การค้าโดยมีข้อสัญญาว่าเมื่อสัญญาให้ความ  
 ช่วยเหลือทางด้านวิศวกรรมเลิกกันโจทก์ต้องส่ง  
 ค่าแนะนำและเอกสารต่างๆ อันเกี่ยวกับข้อมูลการ  
 ผลิตอันถือเป็นความลับคืนโดยห้ามทำสำเนาไว้  
 และผลของการเลิกสัญญาดังกล่าวมีผลให้สัญญา  
 ให้ใช้เครื่องหมายการค้าเลิกกัน ลิขสิทธิ์ของโจทก์ที่  
 จะใช้เครื่องหมายการค้าย่อมหมดไป สัญญาให้  
 ความช่วยเหลือทางด้านวิศวกรรมดังกล่าวจึงมี  
 ลักษณะเป็นการให้ใช้สิทธิค่าตอบแทนสัญญา  
 จึงเป็นเงินได้ตามประมวลราษฎรมาตรา 40 (3)

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5634/2536**

การผลิตกาแฟผงของโจทก์อยู่ภายใต้เงื่อนไขและ  
 การควบคุมดูแลของบริษัท น. โดยโจทก์ต้องชำระ

เงินค่าตอบแทนเป็นการแลกเปลี่ยนเพื่อโจทก์จะได้ผลิตกาแฟผงในประเทศไทยตามสูตรและกรรมวิธีการผลิตที่ได้รับจากบริษัท น. อันเป็นสิทธิที่โจทก์ได้จากบริษัท น. ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนที่บริษัท น. ได้รับจึงหาใช้เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิศวกรรม ตามความหมายของมาตรา 40 (6) แห่ง ประมวลรัษฎากรไม่ หากแต่เป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้สิทธิผลิตกาแฟผงตามสูตรและความรู้ที่ได้รับตามข้อแนะนำเกี่ยวกับกรรมวิธีการผลิตของบริษัท น. ตลอดเวลาของอายุสัญญาที่ได้ทำกันไว้ ซึ่งโจทก์ต้องรักษาไว้เป็นความลับและสงวนบรรดาเอกสารทั้งปวงที่เกี่ยวกับสูตรและความรู้ดังกล่าว แต่บริษัท น. เมื่อสิ้นอายุสัญญาหรือสัญญาเลิก กรณีจึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าแห่งสิทธิมาตรา 40 (3) ซึ่งโจทก์ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อพนักงานของจำเลยตามมาตรา 70 (2)

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 994/2531

โจทก์ว่าจ้างบริษัท ซี จำกัด ในการให้บริการทางวิศวกรรม มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการก่อสร้างโรงงานออกแบบแปลนโรงงานสำรวจสถานที่ตั้งโรงงานและจะต้องนำเครื่องจักรเก่าจากต่างประเทศมาปรับปรุงให้ใช้การได้กับโรงงานของโจทก์และเมื่อติดตั้งเครื่องจักรโรงงานแล้วต้อง

ทำการฝึกวิศวกรไทยของโจทก์ให้รู้จักใช้เครื่องจักรด้วยโดยโจทก์จะต้องจ่ายค่าบริการทางวิศวกรรมเป็นการตอบแทนการทำงานของเจ้าหน้าที่ของบริษัท ซี จำกัด แม้เจ้าหน้าที่ของบริษัท ซี จำกัด จะมีความรู้ความชำนาญทางด้านวิศวกรรมเป็นพิเศษ โจทก์จึงว่าจ้างมาขยายโรงงานรวมทั้งได้ให้ความรู้ทางเทคนิคก็ตามก็หาทำให้ความรู้ทางวิศวกรรมของเจ้าหน้าที่ของบริษัท ซี จำกัด กลายเป็นการให้ข้อมูลในกรรมวิธีในการผลิตสินค้า อันจะทำให้เป็นค่าแห่งสิทธิไปไม่ เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้กับบริษัท ซี จำกัด จึงเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระวิศวกรรม ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2117/2523

บริษัท เอ ในประเทศอังกฤษ ไม่มีลูกจ้างผู้ทำการทำงานหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ผู้จัดการบริษัทเข้ามาทำสัญญายอมให้โจทก์ใช้ชื่อเครื่องหมายการค้าของบริษัทเป็นชื่อผลิตภัณฑ์กระเบื้อง กระดาษของโจทก์ถือไม่ได้ว่าบริษัททั้งสองประกอบกิจการในประเทศไทยกรณีไม่ต้องตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ, 71 (1) ที่โจทก์เสียภาษีเงินได้จากค่าธรรมเนียม 248,600 บาท แทนบริษัท เอ. ในอัตราร้อยละ 2 ย่อมไม่ถูกต้อง เงินค่าธรรมเนียมดังกล่าว ถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น



ตามมาตรา 40 (3) ซึ่งบริษัท เอ มีหน้าที่เสียภาษี โดยโจทก์ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 15 แล้วนำส่งอำเภอกองที่ภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่าย ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70 (2)

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 410/2532**

โจทก์ทำสัญญาว่าจ้างบริษัท พ. จำกัด ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ ณ ประเทศสหรัฐอเมริกาและมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นผู้ให้คำแนะนำปรึกษาและบริการทางวิศวกรรมในเรื่องต่างๆ ตั้งแต่จัดหาเงินทุนมาดำเนินกิจการ เครื่องจักร เครื่องมือที่จะใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์ทองแดง และอะลูมิเนียม รวมทั้งผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องการสำรวจตลอดการปรับปรุงขยายโรงงาน การวางรูปบัญชี การจัดทำบัญชีเกี่ยวกับการผลิตซึ่งโจทก์จะต้องจ่ายค่าตอบแทนให้บริษัทที่กล่าวแล้วเป็นเงินปีละ 18,000 เหรียญสหรัฐ กับคิดค่าบริการจากยอดขายสุทธิให้อีกร้อยละ 2.5 คดีมีปัญหาว่า ค่าตอบแทนข้อตกลงให้คำปรึกษาทางเทคนิคข้างต้นเป็นเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรที่ตั้งจำเลยฎีกา

หรือไม่ ศาลฎีกาพิเคราะห์แล้วเห็นว่าค่าตอบแทนตามสัญญาดังกล่าวเป็นการตอบแทนการให้คำแนะนำให้การปรึกษาในกิจการต่างๆ ซึ่งตามสัญญามีหลายประเภทบางประเภท เช่น การเงิน การบัญชี และการตลาด เห็นได้ชัดแจ้งว่าไม่ใช่ประเภทค่าแห่งสิทธิตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) แม้จะฟังว่าค่าตอบแทนตามสัญญานั้นมีค่าแห่งสิทธิรวมอยู่ด้วย แต่เมื่อไม่อาจจะแยกได้ว่าเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิมีเป็นจำนวนเท่าใด การที่จำเลยประเมินให้โจทก์เสียภาษีโดยถือว่าค่าตอบแทนทั้งหมดตามสัญญาเป็นค่าแห่งสิทธิจึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ

## สรุป

ทรัพย์สินทางปัญญาเป็นผลงานอันเกิดจากความคิดสร้างสรรค์ของมนุษย์ที่รัฐรับรองสิทธิให้ มีค่าและนำไปใช้ประโยชน์ในทางพาณิชย์ได้และเมื่อมีรายได้เกิดขึ้นก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่จะได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมาย

