



ผลกระทบทางด้านภาษีอากรต่อการบริหารจัดการสัญญาแฟรนไชส์ยุคใหม่ Tax Consequences of Managing the Franchise Agreement in the New Era

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์

หุ้นส่วน (ฝ่ายภาษี) บริษัท ที่ปรึกษาเอชเอ็นพี จำกัด

อาจารย์พิเศษ หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (สาขาภาษีอากร) มหาวิทยาลัยรามคำแหง

บทคัดย่อ

ศาลฎีกาตามคำพิพากษาฎีกาที่ 4440/2552 ได้ตีความว่างบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์จ่ายให้แก่บุคคลภายนอกตามสัญญาแฟรนไชส์นั้น ให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของเจ้าของแฟรนไชส์ที่มีสิทธิได้รับจากผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ ดังนั้นผู้รับสิทธิแฟรนไชส์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเสมือนว่าได้มีการจ่ายงบประมาณดังกล่าวให้แก่เจ้าของแฟรนไชส์โดยตรง

การตีความตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าวใช้หลักเหตุผลที่เจ้าของแฟรนไชส์มีสิทธิได้รับประโยชน์จากงบประมาณและส่งเสริมการขายที่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน โดยไม่คำนึงถึงว่าเจ้าของแฟรนไชส์จะได้รับประโยชน์นั้นแล้วหรือไม่ ดังนั้น คู่สัญญาแฟรนไชส์จึงควรทบทวนสัญญาแฟรนไชส์ของตน เพื่อแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมกับแนวการตีความดังกล่าว เพื่อให้มีการบริหารความเสี่ยงทางภาษีที่ดีสำหรับสัญญาแฟรนไชส์ต่อไป

คำสำคัญ: ผลกระทบทางด้านภาษีอากร การบริหารจัดการ สัญญาแฟรนไชส์ ยุคใหม่

Abstract

The Supreme Court in its decision No. 4440/2552 interpreted that the budgets and expenses in relation to advertisement and sales promotion under the franchise contract paid by the franchisee to the third party shall be deemed the assessable income derivable by the franchisor. Therefore, the franchisee is required to deduct tax from the deeming payment of such budgets and expenses including remitting the self-assessed VAT similar to such payment is made to the franchisor directly.

Such interpretation was ruled on the basis that the benefits and expenses are derivable by the franchisor from such budgets and expenses and it can be calculated into the monies regardless of whether such benefits will be actually derived by the franchisor or not. Consequently, the contractual parties of franchise agreement should review its franchise contract and adjust the terms and condition of contract following to the court interpretation in order to conduct a good tax risk management for the franchise contract.

Keywords: Tax Consequences, Managing, Franchise Agreement, New Era



บทนำ

สัญญาแฟรนไชส์เริ่มเป็นที่รู้จักในประเทศไทยหลายสิบปีเนื่องจากนักธุรกิจไทยรับเอาแฟรนไชส์ของต่างประเทศเข้ามาเป็นเครื่องมือในการประกอบธุรกิจในประเทศไทย กล่าวคือเป็นผู้นำเข้าแฟรนไชส์มากกว่าการสร้างแฟรนไชส์ของตนเอง ตัวอย่างการนำเข้าแฟรนไชส์ เช่น แฟรนไชส์ด้านโรงแรม แฟรนไชส์ด้านกาแฟและร้านอาหารฟาสต์ฟู้ด เป็นต้น

พัฒนาการของแฟรนไชส์ที่เริ่มเห็นภาพชัดเจนมากขึ้นคือกรณีที่นักธุรกิจไทยเริ่มเป็นผู้ส่งออกแฟรนไชส์ไทยไปยังต่างประเทศและมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและพลวัตของสัญญาแฟรนไชส์ยุคใหม่ โดยการเริ่มเปลี่ยนแปลงจากการเป็นผู้นำเข้าแฟรนไชส์กลายเป็นผู้ส่งออกแฟรนไชส์มากยิ่งขึ้น ได้แก่ แฟรนไชส์ร้านอาหารไทย แฟรนไชส์สปาไทย แฟรนไชส์นวดไทย เป็นต้น

สัญญาแฟรนไชส์ส่วนใหญ่มีข้อกำหนดให้คู่สัญญาฝ่ายผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องดำเนินการกิจกรรมการตลาดเพื่อโฆษณาและส่งเสริมการขายโดยมีจุดประสงค์หลักคือการเพิ่มยอดขายสินค้าหรือบริการ ในอดีตที่ผ่านมาคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายได้รับผลประโยชน์จากการทำกิจกรรมการตลาด กล่าวคือ ฝ่ายผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ได้รับผลโดยตรงจากการเพิ่มการรับรู้ในเครื่องหมายการค้ารวมถึงเครื่องหมายบริการที่พัฒนาไปสู่เครื่องหมายทางการค้าที่มีชื่อเสียงแพร่หลายทั่วไปตลอดจนชื่อทางการค้าของตน ในขณะที่ฝ่ายผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้รับผลโดยตรงจากการเพิ่มยอดขายสินค้าและบริการของตน

จุดเปลี่ยนแปลงของประเด็นสำคัญในสัญญาแฟรนไชส์คือ ข้อพิจารณาว่ากิจกรรมทางการตลาด ที่ต้องปฏิบัติตามในสัญญาแฟรนไชส์เป็นการทำเพื่อประโยชน์ของคู่สัญญาฝ่ายใดเป็นหลัก รวมถึงข้อพิจารณาว่าสัดส่วนของผลประโยชน์จากกิจกรรมทางการตลาดจะตกอยู่กับคู่สัญญาฝ่ายใดอันเป็นสาระสำคัญมากกว่ากัน สำหรับกรณีนี้กรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีมีมุมมองที่ต่างกัน โดยสิ้นเชิง อันนำมาสู่ข้อพิพาททางภาษีอากรและในที่สุดได้รับการวินิจฉัยเป็นที่ยุติแล้วโดยศาลฎีกา

ประเด็นที่ควรจะเป็นคำถามสำคัญสำหรับคู่สัญญาทั้งผู้ให้สิทธิและผู้รับสิทธิในสัญญาแฟรนไชส์ยุคใหม่นับตั้งแต่ต้นปี พ.ศ. 2553 เป็นต้นไป ควรมีประเด็นดังต่อไปนี้

1. สมควรจะต้องมีการแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์ที่มีอยู่ให้เหมาะสมกับแนวการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลฎีกาหรือไม่
2. หากมีการแก้ไขสัญญาแฟรนไชส์ตาม ข้อ 1 ดังกล่าวแล้วจะกระทบกับหลักการ และสาระสำคัญของสัญญาแฟรนไชส์หรือไม่ โดยหลักการดังกล่าวให้ความสำคัญกับการรักษา “ชื่อเสียงทางการค้า” ของผู้ให้สิทธิหรือแฟรนไชส์ซอร์ (Franchisor) และผู้รับสิทธิหรือ แฟรนไชส์ซี (Franchisee) มีหน้าที่ตามสัญญาที่ต้องดำเนินกิจกรรมทางการตลาดอย่างต่อเนื่องและในรูปแบบเดียวกันของแฟรนไชส์ซีทั้งหมดภายใต้ผู้ให้สิทธิเดียวกัน
3. เมื่อหลักการสำคัญของแฟรนไชส์ถูกกระทบและมีแนวโน้มเป็นอย่างสูงที่คู่สัญญาต้องแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์เพื่อลดความเสี่ยงทางภาษี คู่สัญญาควรจะต้องปฏิบัติอย่างไรต่อสิทธิและหน้าที่ที่เปลี่ยนแปลงไปอันเป็นผลจากการตีความกฎหมายภาษีของศาลฎีกา



4. ผลการตีความกฎหมายภายใต้ข้อ 1 ข้างต้นส่งผลให้สิทธิและหน้าที่ของคู่สัญญาแฟรนไชส์ในเรื่องการโฆษณาและการส่งเสริมการขายซึ่งถือเป็นสาระสำคัญของสัญญาแฟรนไชส์เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้จะมีผลกระทบหรือไม่อย่างไรต่อค่าตอบแทนต่าง ๆ ในสัญญาแฟรนไชส์ อาทิเช่น ค่าตอบแทนการใช้สิทธิ (Franchise/License Fee) ค่าสิทธิ (Royalties) ค่าการตลาด (Marketing Fee) ค่าโฆษณา (Advertising Fee) ค่าฝึกอบรม (Training Fee) เป็นต้น

ประเด็นที่นำไปสู่คำถามที่ทำทนายข้างต้นเหล่านี้เป็นผลสืบเนื่องโดยตรงจากการตีความของศาลฎีกาทั้งในส่วนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับคู่สัญญาผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ในต่างประเทศ และคู่สัญญาผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในประเทศไทย ยิ่งไปกว่านั้นประเด็นเหล่านี้ส่งผลกระทบในวงกว้างสำหรับสัญญาแฟรนไชส์ระหว่างประเทศ และสัญญาแฟรนไชส์ในประเทศที่คู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับสัญญาแฟรนไชส์ดังกล่าวพึงระมัดระวังต่อผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร หลังจากที่กรมสรรพากรชนะเลิศต่อผู้เสียภาษีตามคำพิพากษาดังกล่าว

2. บทวิเคราะห์

คดีภาษีที่นำมาวิเคราะห์ในบทความนี้มีความเป็นมาพอสังเขปดังนี้

ก. ในปีพ.ศ. 2545 กรมสรรพากรได้ประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับปีพ.ศ. 2540 จากค่าใช้จ่ายด้านโฆษณาและส่งเสริมการขายที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในประเทศไทยมีหน้าที่ตามสัญญาแฟรนไชส์ที่ต้องใช้งบประมาณในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมเพื่อดำเนินการโฆษณาและส่งเสริมการขายในประเทศไทย เงินค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าวผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้จ่ายให้แก่ผู้ประกอบการโฆษณาและส่งเสริมการขายในประเทศไทยซึ่งเป็นบุคคลภายนอกและไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการถือหุ้น หรือการบริหารบริษัททั้งโดยตรงหรือโดยอ้อมกับผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ หรือผู้รับสิทธิแฟรนไชส์

เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายด้านการโฆษณาและประชาสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นผลประโยชน์โดยตรงที่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ได้รับจากผู้รับสิทธิแฟรนไชส์และสามารถคำนวณเป็นเงินได้ แม้ว่าจะไม่มีการจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์เลยก็ตามแต่ก็เป็นการตอบแทนการได้รับสิทธิแฟรนไชส์และเป็นเงื่อนไขสำคัญของสัญญาแฟรนไชส์ที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ปฏิเสธไม่ได้ ดังนั้นกรมสรรพากรจึงประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากค่าโฆษณาและประชาสัมพันธ์ที่ถือว่า ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ในต่างประเทศได้รับจากผู้รับสิทธิแฟรนไชส์เสมือนว่าค่าโฆษณาดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าสิทธิแฟรนไชส์ที่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ได้รับประโยชน์ โดยได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มอีกประเภทหนึ่งด้วยเหตุผลในลักษณะทำนองเดียวกัน

ข. ผลจากการประเมินภาษิดังกล่าวส่งผลให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้แย้งการประเมินภาษีตามลำดับขั้นตอนของกฎหมาย โดยในปี พ.ศ. 2546 ศาลฎีกาชั้นกลางมีคำพิพากษาไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของกรมสรรพากร และสั่งให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีอากรจำนวน 18,255,611.46 บาท พร้อม ดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีจำนวนไม่เกิน 2,406,739.79 บาท

ค. ต่อมากรมสรรพากรและผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลฎีกาชั้นกลางไปยังศาลฎีกาในปี พ.ศ. 2547



ในปี พ.ศ. 2553 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 มีความสำคัญในคดีระหว่างบริษัท เดอะไมเนอร์ฟู้ดกรุ๊ป จำกัด (มหาชน) โจทก์ กับ กรมสรรพากร* จำเลยดังนี้

“สัญญาแฟรนไชส์ ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศและมีได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในเรื่องการโฆษณา กำหนดให้โจทก์ต้องปฏิบัติตามสัญญาและการควบคุมและดูแลของ บริษัท พ. โดยเฉพาะโจทก์ในฐานะผู้รับแฟรนไชส์ไม่มีอิสระที่จะการ โฆษณาตามรูปแบบ และเนื้อหาที่ โจทก์ต้องการได้เลย ดังนั้นงบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาข้อ 7 แม้โจทก์จะมีได้จ่ายให้แก่บริษัท พ. โดยตรง แต่ก็ยังเป็นประโยชน์ที่บริษัท พ. ได้รับ โดยบริษัท พ. ไม่ต้อง ไปดำเนินการโฆษณาเอง จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามบทนิยามความหมายของ “เงินได้พึง ประเมิน” ตามมาตรา 39[†] แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อตามสัญญาแฟรนไชส์ข้อ 7 กำหนดว่าโจทก์จะต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมแสดงว่าโจทก์ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายเช่นนี้ตามสัญญาเพื่อตอบแทนการที่บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแฟรนไชส์ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับ ประโยชน์หรือ “เงินได้พึงประเมิน” เช่นว่านี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) และการที่โจทก์จ่ายเงินค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) ดังกล่าวเช่นนี้ ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระราคาค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โจทก์จึงมีหน้าที่นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท พ. ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตาม ม.83/6 (2)”

ก่อนเข้าสู่การวิเคราะห์เหตุผลอันเป็นที่มาของคำพิพากษาของศาลฎีกาในคดีนี้ ผู้เขียนขอทำความเข้าใจเบื้องต้นก่อนว่าเหตุที่กรมสรรพากรประเมินภาษีผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ เพราะกรมสรรพากรพิจารณาว่าผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ เป็น “ผู้จ่ายเงินได้” ให้แก่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ ดังนั้น ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย[‡] โดยกรมสรรพากร “ถือ” ว่าค่าใช้จ่ายทางการตลาดเพื่อการโฆษณา และส่งเสริมการขายเป็น “ประโยชน์อันสามารถคำนวณเป็นเงินได้” ที่ผลประโยชน์ดังกล่าวนี้ตกอยู่กับผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ เมื่อ “ถือ” ว่าเป็นการจ่ายเงินค่าตอบแทนไปต่างประเทศในกรณีของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรจึงต้องใช้หลักการและเหตุผลเดียวกัน กล่าวคือ ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

* <http://www.rd.go.th/publish/42338.0.html>

† มาตรา 39 ประมวลรัษฎากร

มาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และกรณีคดีภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

‡ มาตรา 70 ประมวลรัษฎากร

มาตรา 70 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม



2.1 เหตุผลหลักในการตีความกฎหมายของศาลฎีกา

โดยปกติหน้าที่ในการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นของ “ผู้จ่ายเงินได้” ในขณะที่ “ผู้มีเงินได้” มีหน้าที่นำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตาม ในคดีนี้ผู้มีเงินได้เป็นผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์ในต่างประเทศและไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจึงไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย แต่เสียภาษีด้วยการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากผู้จ่ายเงินได้ซึ่งนับว่าเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final Tax) ที่ต้องเสียในประเทศไทยแล้ว ดังนั้น หน้าที่เสียภาษีในคดีนี้จึงตกอยู่กับผู้รับสิทธิเฟรนไชส์แต่เพียงผู้เดียวในการนำส่งเงินภาษีที่ต้องหักไว้ ณ เวลาที่จ่ายเงินได้

ประเด็นที่นำมาสู่การวินิจฉัยของศาลฎีกาคือการใช้จ่ายด้านการตลาดเพื่อ โฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นประโยชน์ที่ตกได้แก่ผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์นั้น สามารถสรุปได้จากข้อผูกพันตามสัญญาเฟรนไชส์ได้ดังนี้

- ก. ผู้รับสิทธิเฟรนไชส์จะทำการโฆษณาภายใต้ “เครื่องหมายการค้า” และส่งเสริมการขาย “สินค้า” โดยความพากเพียรและจะใช้ความพยายามอันควรทุกอย่างเพื่อที่จะเพิ่มยอดขาย “สินค้า” อย่างสม่ำเสมอ
- ข. ผู้รับสิทธิเฟรนไชส์จะใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5 ของยอดขายรวมต่อปี
- ค. วัสดุที่ใช้ในการโฆษณาทั้งหมดจะต้องอยู่ในรูปแบบและเนื้อหาอันเป็นที่พอใจของผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์ และผู้รับสิทธิเฟรนไชส์ต้องกำจัดและหยุดแจกจ่ายป้ายหรือวัสดุโฆษณาทันทีเมื่อได้รับหนังสือแจ้งจากผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์

ด้วยเงื่อนไขและข้อผูกพันข้างต้น ศาลฎีกาจึงตีความว่าข้อตกลงตามสัญญาดังกล่าวเป็นข้อตกลงที่กำหนดให้ผู้รับสิทธิเฟรนไชส์ ต้องปฏิบัติตามได้การควบคุมและดุลพินิจของผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์โดยเฉพาะ ผู้รับสิทธิเฟรนไชส์ไม่มีอิสระที่จะทำการ โฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาที่ผู้รับสิทธิเฟรนไชส์ต้องการ ได้เลย ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่ผู้รับสิทธิเฟรนไชส์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามสัญญาแม้จะมีได้จ่ายให้แก่ผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์โดยตรง **จึงเป็นประโยชน์ที่ผู้ให้สิทธิเฟรนไชส์ได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้เครื่องหมายการค้าของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ** จึงถือได้ว่าเป็น “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร^๕

^๕ มาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

"เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย



ประเด็นที่น่าสนใจคือเมื่อศาลฎีกาพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายเพื่อการโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็น “เงินได้พึงประเมินที่ “ถือ” ว่าผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ได้รับเงินได้ดังกล่าวแล้วนั้น เงินได้ดังกล่าวควรเป็นเงินได้ประเภทใด เพราะประเภทของเงินได้ที่ต่างกันมีผลต่อการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่แตกต่างกัน

สำหรับประเด็นนี้ ศาลฎีกาพิจารณาว่าเงื่อนไขที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องใช้งบโฆษณานั้น เพื่อตอบแทนการที่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ยินยอมให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้ใช้สิทธิในแฟรนไชส์จึงถือได้ว่า**วงโฆษณานี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์นอกเหนือจากที่ได้ตกลงกันไว้ในสัญญา** และจัดเข้าลักษณะเป็น ค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร** และผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ยิ่งไปกว่านั้นศาลฎีกายังได้วินิจฉัยต่อไปในประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเมื่อผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ถือว่า ได้จ่ายค่าแฟรนไชส์ (งบโฆษณา) ให้แก่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์แล้วย่อมมีลักษณะเป็นการชำระค่าบริการให้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ดังนั้น ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในฐานะผู้จ่ายเงินค่าแฟรนไชส์หรือค่าบริการจึงต้องมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร**

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์มีหน้าที่ต้องนำส่งให้แก่กรมสรรพากรในประเด็นนี้ ผู้เขียนขอให้ข้อสังเกตว่าจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมิได้เสียไปโดยไร้ประโยชน์แต่อย่างใด เพราะผู้รับสิทธิแฟรนไชส์สามารถนำมาเป็นภาษีซื้อในกิจการของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้และเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการภายใต้สัญญาแฟรนไชส์ของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ กล่าวคือ เมื่อศาลฎีกาตีความว่าค่าใช้จ่ายด้านโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็น “เงินได้” ที่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ได้รับประโยชน์และเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนแฟรนไชส์ ดังนั้น จำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่งโดยผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในกรณีนี้จึงสามารถนำไปใช้เป็นภาษีซื้อสำหรับการเครดิตกับภาษีขายของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้ หากผู้รับสิทธิแฟรนไชส์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตามเงินเพิ่มอันเกิดเนื่องจากกรณีมิได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและมีได้นำส่งหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในคดีนี้ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะเป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษีประเภทหนึ่งตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร**

** มาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(3) ค่าแห่งผู้ควิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

** มาตรา 83/6 เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือ ราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้า หรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

** มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล



2.2 เหตุผลที่ศาลฎีกาไม่เห็นด้วยกับศาลฎีกาอากรกลาง

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรในคดีนี้ได้วินิจฉัยโต้แย้งคำพิพากษาของศาลฎีกาอากรกลางในประเด็นสำคัญดังต่อไปนี้

ก. กรณี “ได้รับเงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า ศาลฎีกาคิดความคำว่า “ได้รับ” เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรในความหมายอย่างกว้างโดยครอบคลุมถึงกรณีให้ผู้ให้สิทธิแพรนไซส์ต่างประเทศ “ได้รับ” ประโยชน์ที่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน กล่าวคือ การ “ได้รับ” เงินได้ครอบคลุมถึงสิ่งที่ถือเสมือนว่าได้รับ ด้วยมิใช่การตีความอย่างแคบตามแนวทางของศาลฎีกาอากรกลางที่มีความเห็นว่าจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น

สำหรับประเด็นนี้ ศาลฎีกายึดเหตุผลและหลักการตีความกฎหมายโดยเทียบเคียงความหมาย ของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่ระบุว่า “ให้หมายความรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...ด้วย”

ในกรณีนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการตีความกฎหมายสมควรต้องใช้การพิจารณาอย่างรอบคอบว่า “ประโยชน์อย่างอื่น” มีความหมายครอบคลุมถึงเฉพาะประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้เท่านั้น มิฉะนั้น อาจทำให้การตีความกฎหมายอากรเป็นการรุกร้าเข้ามาในแดนกรรมสิทธิ์ของเอกชนซึ่งรัฐควรต้องใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเป็นที่สุดเพื่อให้กระทบต่อเงินภาษีอากรซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เสียภาษีที่รัฐต้องมีอำนาจตามกฎหมายที่จะจัดเก็บภาษีได้ ดังตัวอย่างแนวบรรทัดฐานตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยวางหลักการสำคัญไว้ในปี พ.ศ. 2538^{ss}

ข. กรณีการวางแผนบริหารจัดการเก็บภาษี

นอกจากการตีความกฎหมายภาษีกรณีการได้รับเงินได้พึงประเมินโดยมุ่งไปที่ประเด็น “มีสิทธิ จะได้รับ” เงินได้พึงประเมินแล้วศาลฎีกาในคดีนี้ยังได้วางแนวทางสำคัญในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีไว้เป็นที่น่าสนใจ อันจะเป็นประโยชน์สำหรับนักธุรกิจ ผู้ประกอบการ และบุคคลที่เกี่ยวข้องดังนี้

“หากไม่ถือตามความหมายที่กฎหมายได้นิยามกำหนดนิยามความหมายเอาไว้ (ในมาตรา 39) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีสิทธิที่จะได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือ ในประเทศไทย ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 ก็จะสามารถวางแผนการบริหารจัดการภาษีโดยหลบเลี่ยงมาตรา 70 ดังกล่าวด้วยการกำหนดในสัญญาให้คู่สัญญาซึ่งต้องจ่ายเงินได้พึง ประเมินให้แก่ตน จ่ายค่าตอบแทนในลักษณะเป็นประโยชน์ซึ่งสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้แทนเหมือน เช่น

^{ss} คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 สรุปใจความได้ว่า ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น



ข้อตกลงในสัญญาแฟรนไชส์นี้ ซึ่งหากมีผลทำให้ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ไม่ต้องเสียภาษีคงที่ศาลฎีกาอากรกลางวินิจฉัยมา ก็จะไม่เป็นกรรมแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่ทำสัญญากำหนดค่าตอบแทนแบบตรงไปตรงมาแต่ต้องเสียภาษีอันจักส่งผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยถือเป็นแบบอย่าง ในการวางแผนการบริหารจัดการภาษีของตนได้เช่นกัน ซึ่งย่อมส่งผลให้ในที่สุดกรมสรรพากรไม่สามารถเก็บภาษีได้ถูกต้องและเป็นธรรมตามเจตนารมณ์ของมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรได้เลย”

ผู้เขียนมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่าประมวลรัษฎากรของไทยไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายเป็นกรณีเฉพาะเรื่องการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti-avoidance Rules) ที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่รัฐหรือศาลเป็นการเฉพาะเจาะจงในกรณีต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีเหมือนในต่างประเทศบางประเทศ ดังนั้น ศาลจึงต้องใช้หลักการตีความกฎหมายจากหลักเกณฑ์ทั่วไปของกฎหมายที่กระจายอยู่ในบทบัญญัติต่าง ๆ ของประมวลรัษฎากรโดยพิจารณาจากองค์ประกอบและเงื่อนไขตามข้อเท็จจริงในคดีเป็นเครื่องมือ สำหรับวินิจฉัยว่า “เจตนา” ของคู่สัญญาเป็นเจตนาอันบริสุทธิ์ทางการค้าหรือไม่ หรือมีเจตนาอื่นแอบแฝง เพื่อให้มีผลโดยไม่ต้องเสียภาษีอันจะเป็นการเอาเปรียบรัฐและผู้เสียภาษียื่น

อย่างไรก็ตาม การใช้มาตรการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวควรต้องใช้อย่างระมัดระวังเป็นอย่างยิ่ง เพราะสัญญาอันเกิดจากเจตนาอันบริสุทธิ์ของเอกชนเป็นเรื่องทางแพ่งที่มีหลักกฎหมายแพ่งได้คุ้มครองรองรับไว้ใน “หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในการทำสัญญาของเอกชน” ดังนั้น การใช้อำนาจของรัฐผ่านกรมสรรพากรหรือศาลจึงควรต้องอยู่ในกรอบที่จำกัดและจะนำมาบังคับใช้ได้กับผู้เสียภาษีเฉพาะที่มีเจตนาไม่บริสุทธิ์เท่านั้น นอกจากนี้ไม่ควรใช้มาตรการดังกล่าวอย่างพร่ำเพรื่อจนเกินความจำเป็นอันจะไปกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีจะเลือกใช้ช่องทางการดำเนินธุรกิจเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยตามที่มีกฎหมายอนุญาตให้ทำได้ รัฐไม่ควรขัดขวางหรือสร้างอุปสรรคในการเลือกดังกล่าวของเอกชน เช่น การเลือกรูปแบบขององค์กรในการประกอบธุรกิจ การเลือกวางโครงสร้างของสัญญาทางธุรกิจ รวมถึงการใช้ช่องทางการลดหรือยกเว้นภาษีตามกฎหมายต่าง ๆ ที่รัฐอนุญาตให้ทำได้ เป็นต้น

2.3 ข้อเปรียบเทียบคดีภาษีอื่นที่ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกัน

ลักษณะการตีความในทำนองเดียวกันนี้ ศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาไว้ในคดีเกี่ยวกับดอกเบี้ยที่ถือ ว่าเจ้าหนี้ได้รับชำระแล้วเมื่อมีการหักทอนบัญชีระหว่างคู่สัญญาโดยไม่มี การจ่ายเงินกันตามจริง ดังเช่นในคดีระหว่างธนาคารกรุงเทพ จำกัดและกรมสรรพากรตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8479/2540^{***}

^{***} คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8479/2540 ระหว่าง ธนาคารกรุงเทพ จำกัด โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย การหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายนั้น โจทก์เปิดบัญชีเงินฝากในธนาคารต่างประเทศเพื่อดำเนินธุรกิจกับลูกค้าของโจทก์ในต่างประเทศ หากเงินที่ธนาคารต่างประเทศจ่ายออกไปมีจำนวนมากกว่าเงินที่โจทก์มีในบัญชี ธนาคารต่างประเทศจะจ่ายเงินออกไปให้ก่อน โดยคิดดอกเบี้ยจากเงินที่เบิกเกินบัญชีไป เมื่อโจทก์นำเงินเข้าบัญชีธนาคารต่างประเทศก็จะนำยอดดอกเบี้ยนั้นมาหักทอนบัญชีนั้น แม้โจทก์มิได้นำเงินในประเทศไปจ่ายในต่างประเทศหรือส่งไปจ่ายในต่างประเทศก็ตาม แต่การที่ธนาคารต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของหนี้ ได้นำยอดดอกเบี้ยมาหักทอนบัญชีนั้นก็เท่ากับเป็นการที่โจทก์ได้จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ธนาคารต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของหนี้แล้ว ประกอบกับโจทก์ได้นำดอกเบี้ยดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ ย่อมแสดงให้เห็นชัดว่าโจทก์ได้จ่ายดอกเบี้ยนั้นให้ธนาคารต่างประเทศผู้เป็นเจ้าของหนี้ดอกเบี้ยดังกล่าวจึงเป็นเงินที่จ่ายจากโจทก์ซึ่งอยู่ในประเทศไทยไปให้ธนาคารในต่างประเทศดังนี้ เมื่อธนาคารต่างประเทศเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับดอกเบี้ยอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) ที่จ่ายจากประเทศไทย ธนาคารต่างประเทศจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยโจทก์ผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากดอกเบี้ยอันเป็นเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้น ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร



นอกจากนั้น ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรได้เคยตีความไว้ในข้อหาหรือที่ผู้เสียภาษีได้สอบถามปัญหาภาษีในกรณีดอกเบี้ยทบต้นหลายกรณีว่าการแปลงหนี้ดอกเบี้ยค้างชำระเป็นหนี้เงินกู้ใหม่ถือเป็นการชำระดอกเบี้ยให้แก่เจ้าหนี้แล้ว^{***} ดังนั้น ภาระหน้าที่ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจึงเกิดขึ้นเมื่อถือว่า มีการชำระดอกเบี้ยโดยการแปลงดอกเบี้ยเป็นต้นเงินกู้ใหม่แล้ว

ดังนั้น หากศาลฎีกาจะวินิจฉัยคดีนี้โดยเทียบเคียงกับคดีในปี พ.ศ. 2540 เรื่องดอกเบี้ยทบต้น โดยใช้เหตุผลของการ “มีสิทธิจะได้รับ” เงิน ได้มาปรับกับคดีแล้วย่อมเป็นที่น่าสนใจว่าการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับผู้มีเงินได้ที่ เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ศาลได้นำเอา “หลักการมีสิทธิอันพึงได้รับ” หรือ เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) มาปรับใช้กับเรื่องนี้อีกคดีหนึ่ง โดยไม่ได้คำนึงว่าการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมีภาระภาษี “เมื่อมีการจ่าย” อันเป็นกรณีที่ต้องมีการจ่ายจริงที่อิงตามหลักเรื่อง “เกณฑ์เงินสด” (Cash Basis)

เมื่อเป็นเช่นนั้นจึงเป็นกรณีที่แน่นอนว่ากรมสรรพากร จะดำเนินการตามแนวทางที่ศาลฎีกาได้วางแนวการตีความกฎหมายไว้ในเรื่องนี้ ดังนั้น ผู้เสียภาษีเองจึงต้องใช้ความระมัดระวังในการปฏิบัติตามแนวทางของศาลและกรมสรรพากร เพื่อมิให้เกิดความผิดพลาดทางภาษี อันจะนำไปสู่ความรับผิดชอบทางภาษีที่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยไม่จำเป็น

อย่างไรก็ตาม ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้จะใช้เฉพาะกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายกรณีที่มีเงินได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้นหรือไม่ หรือจะรวมไปถึงการหัก ภาษี ณ ที่จ่ายกรณีที่มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาด้วย ซึ่งประเด็นนี้เป็นเรื่องที่ทำทนายสำหรับผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องติดตามแนวการตีความของศาลต่อไป

3. ผลสืบเนื่องจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552

จากผลของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 นี้ ผู้เขียนมิได้เห็นด้วยกับ “เหตุผล” ในการตีความ ของศาลฎีกา เฉพาะในประเด็นที่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์จะได้รับประโยชน์แต่เพียงฝ่ายเดียวจากงบโฆษณา และส่งเสริมการขาย หากแต่ว่าการทำสัญญาแฟรนไชส์เป็นเสมือนการร่วมลงทุนของกลุ่มสัญญาฝ่ายให้สิทธิ และฝ่ายรับสิทธิแฟรนไชส์ โดยที่ผู้ให้สิทธิได้มีประสบการณ์และผ่านความเสี่ยงภัยทางธุรกิจเพื่อสร้างชื่อเสียงทางการค้าในสินค้าหรือบริการของตนมาแล้วเป็นระยะเวลาหนึ่ง ในขณะที่ผู้รับสิทธิไม่มีประสบการณ์ แต่มีเงินทุนและไม่ต้องการใช้ระยะเวลาเสี่ยงภัยทางธุรกิจ รวมถึงความต้องการประสบการณ์ทางการค้า และทรัพย์สินทางปัญญาของผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์โดยจ่ายค่าตอบแทนตามที่ตกลงกัน

เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของกลุ่มสัญญาในสัญญาแฟรนไชส์จะเห็นว่าเป็นสัญญาที่คู่สัญญา ต้องต่างตอบแทนกัน (Reciprocal) โดยเฉพาะการทำตลาดด้วยการโฆษณาและส่งเสริมการขายเพื่อเพิ่มยอดขายสินค้าหรือบริการให้แก่ “ผู้รับ

^{***} การแปลงหนี้ดอกเบี้ยค้างชำระเป็นหนี้เงินกู้ใหม่ถือเป็นการชำระดอกเบี้ยให้แก่เจ้าหนี้แล้ว

(ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/9923 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2549)

(ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/11589 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2546)

(ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/3178 ลงวันที่ 19 เมษายน 2545)

การแปลงหนี้ดอกเบี้ยค้างชำระเป็นหนี้เงินกู้ใหม่ถือเป็นการชำระดอกเบี้ยแก่เจ้าหนี้แล้ว

(ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.02)/406 ลงวันที่ 18 เมษายน 2546)



สิทธิ” อันจะเป็นฐานของรายได้ส่วนที่เป็นค่าแพรนไชส์ให้แก่ “ผู้ให้สิทธิ” ดังนั้น หากพิจารณาตามเหตุผลที่ศาลฎีกาใช้ในการวินิจฉัยคดีนี้ก็จะต้องหมายความว่าผู้ให้สิทธิแพรนไชส์จะได้รับประโยชน์แต่เพียงฝ่ายเดียวจากงบโฆษณาในการประชาสัมพันธ์สินค้าภายใต้ชื่อ หรือเครื่องหมายการค้าของตนเท่านั้น โดยที่ผู้รับสิทธิแพรนไชส์จะไม่ได้รับประโยชน์ใด ๆ เลยจากงบโฆษณาและส่งเสริมการขายดังกล่าว

ในทำนองเดียวกัน งบโฆษณาและส่งเสริมการขายไม่ได้มีเฉพาะในธุรกิจแพรนไชส์เท่านั้นแต่มีอยู่ในทุกธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสาธารณชนหมู่คนที่ต้องการทำตลาดและรักษาตลาดไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจที่ต้องการเพิ่มยอดขายหรือต้องการเปิดตลาดใหม่ ผู้ประกอบการยิ่งต้องเพิ่มงบโฆษณาและส่งเสริมการขายให้มากขึ้น หากใช้เหตุผลที่ว่างบโฆษณาเป็นประโยชน์ของผู้ให้สิทธิแพรนไชส์ แต่เพียงฝ่ายเดียวเพื่อรักษาและขยายชื่อเสียงทางการค้าของตนเท่านั้น โดยที่ผู้รับสิทธิแพรนไชส์ไม่ได้รับประโยชน์เลย แล้วจะให้เหตุผลใดมาอธิบายว่าในธุรกิจที่ไม่มีแพรนไชส์นั้นงบโฆษณาและส่งเสริมการขายจะตกเป็นประโยชน์ของใคร ทั้งที่งบโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นรายจ่ายสำคัญของทุกธุรกิจที่ต้องการขยายกิจการ ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากธุรกิจที่ไม่มีแพรนไชส์แล้ว ผลประโยชน์ของการโฆษณาก็ควรกลับมาตกอยู่กับธุรกิจผู้โฆษณาสินค้าหรือบริการของตนเองและผู้จ่ายค่าโฆษณาดังกล่าว

เมื่อวิเคราะห์ด้วยเหตุผลข้างต้น เมื่อเป็นธุรกิจที่มีแพรนไชส์แล้วผู้รับสิทธิแพรนไชส์จึงไม่ควรได้รับประโยชน์จากการโฆษณาเลย แต่ผลประโยชน์ของผู้ให้สิทธิแพรนไชส์ทั้งหมดที่ได้ประโยชน์จากการสร้างชื่อเสียงในเครื่องหมายการค้าของตน ทั้ง ๆ ที่ยอดขายสินค้าที่เพิ่มขึ้นย่อมเป็นผลประโยชน์ของผู้รับสิทธิแพรนไชส์โดยตรง เมื่อมีกำไรผู้รับสิทธิแพรนไชส์ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของตนเอง ในขณะที่ผู้ให้สิทธิแพรนไชส์ได้รับส่วนแบ่งเป็นค่าสิทธิแพรนไชส์จากยอดขายเท่านั้น

หากหาเหตุผลอันสมควรมาอธิบายไม่ได้ว่างบโฆษณาเป็นประโยชน์แก่ธุรกิจของผู้ที่ต้องจ่ายค่าโฆษณาเองสำหรับธุรกิจที่ไม่มีแพรนไชส์ ดังนั้นรายจ่ายของงบโฆษณาอาจไม่สามารถนำมาใช้เป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร^{***} เพราะถือว่างบโฆษณา ไม่มีประโยชน์ใด ๆ ต่อธุรกิจของผู้โฆษณาสินค้าหรือบริการของตนเองเลย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรพิจารณาว่างบโฆษณา และส่งเสริมการขายสำหรับธุรกิจที่ไม่มีแพรนไชส์แต่เป็นการโฆษณาสินค้าของตนสามารถนำมาใช้เป็นรายจ่ายทางภาษีได้และไม่เป็นรายจ่ายต้องห้าม ดังนั้นในประเด็นของสัญญาแพรนไชส์ ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรเป็นการเฉลี่ยประโยชน์ (Allocation of Benefits) ที่คู่สัญญาแพรนไชส์ได้รับทั้งสองฝ่าย มิใช่ผู้ให้สิทธิแพรนไชส์ได้รับประโยชน์เพียงฝ่ายเดียวดังเหตุผลของศาลฎีกาในคดีนี้ ดังนั้น ประเด็นที่ทำทนายธรรมสรรพากรและศาลในลำดับต่อไปคือ จะเฉลี่ยส่วนของผลประโยชน์ดังกล่าวอย่างไรและเป็นมีมูลค่าเป็นจำนวนเงินเท่าไรที่จะถือว่าเป็น “เงินได้พึงประเมิน” ที่ผู้ให้สิทธิแพรนไชส์ได้รับและผู้รับสิทธิแพรนไชส์มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้เขียนมีความเห็นว่า คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ส่งผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจแพรนไชส์ในประเทศไทยหลายประการดังนี้

3.1 ผลกระทบต่อหลักการและสาระสำคัญของสัญญาแพรนไชส์

^{***} มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ



ประเด็นที่ต้องตั้งคำถามสำหรับธุรกิจแฟรนไชส์คือ แฟรนไชส์เป็น “เครื่องมือในการขยายตัวทาง ธุรกิจ” ของเจ้าของแฟรนไชส์ หรือ แฟรนไชส์เป็น “ตัวธุรกิจ” ของเจ้าของแฟรนไชส์โดยการมุ่งขยายแฟรนไชส์เพื่อหวังค่าตอบแทนเป็นหลัก คำตอบจะเป็นอย่างไรก็ตามวิธีการที่สำคัญวิธีการหนึ่งที่เป็นสาระสำคัญและขาดเสียมิได้ในการขยายตัวทางธุรกิจหรือการขยายแฟรนไชส์คือ การทำให้ตัวแฟรนไชส์ “ยังคงมีชีวิต” อยู่ในตลาดโดยเฉพาะชื่อเสียงทางการค้าที่มีผ่านสินค้าหรือบริการ และเครื่องมือในการส่งเสริมการดำรงชีวิตอยู่อย่างยั่งยืนของชื่อเสียงทางการค้า คือการทำการตลาดผ่านการโฆษณาและ ส่งเสริมการขาย

ดังนั้น กิจกรรมหนึ่งที่เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ต้องกำหนดไว้ในสัญญาแฟรนไชส์คือการทำการตลาด ด้วยการโฆษณาและส่งเสริมการขาย ไม่ว่าจะดำเนินกิจกรรมการตลาดโดยฝ่ายเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์เอง และคิดค่าใช้จ่าย (ตามจริง) คืน (Reimbursement) จากฝ่ายผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ หรือเป็นกรณีที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องตั้งงบประมาณเพื่อการโฆษณาและส่งเสริมการขายตามคำแนะนำของเจ้าของแฟรนไชส์ ทั้งนี้ ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากกิจกรรมทางการตลาดดังกล่าวคือ คู่สัญญาแฟรนไชส์ทั้งสองฝ่าย โดยที่เจ้าของแฟรนไชส์ได้รับผลโดยตรงจากการเพิ่มการรับรู้ชื่อเสียงทางการค้าของตน ในขณะที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้รับยอดขายสินค้าที่เพิ่มขึ้นจากผลของการโฆษณาและส่งเสริมการขายนั้นภายใต้แนวทางการดำเนินกิจกรรมการตลาดของเจ้าของแฟรนไชส์ซึ่งมีประสบการณ์ทางธุรกิจก่อนการขายแฟรนไชส์ให้แก่ ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์

จากหลักการข้างต้น ดูเสมือนว่าคู่สัญญาแฟรนไชส์ทั้งสองฝ่ายเป็นหุ้นส่วนทางธุรกิจ (Business Partnership ไม่ใช่หุ้นส่วนทางกฎหมาย) ที่มีความเสี่ยงร่วมกันในความสำเร็จของยอดขายในธุรกิจแฟรนไชส์แต่ไม่ได้เสี่ยงร่วมกันในส่วนของการกำไรของกิจการแต่ละฝ่าย กล่าวคือเจ้าของแฟรนไชส์ร่วมลงทุน โดยใช้ความสำเร็จ ประสบการณ์และชื่อเสียงทางการค้าของตน ขณะที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ใช้เงินลงทุนของตน ทรัพย์สิน สถานที่ บุคลากรและความเสี่ยงทางธุรกิจของตนเพื่อนำเอาแฟรนไชส์นั้นมาร่วมดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจเพื่อให้บรรลุถึงความสำเร็จทางธุรกิจ

ค่าใช้จ่ายทางการตลาด (Marketing Charges) ที่เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ดำเนินกิจกรรมทางการตลาดด้วยตนเองเพื่อระบบแฟรนไชส์ที่ครอบคลุมถึงผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ทั้งหมดแล้วเจ้าของแฟรนไชส์นำมาเรียกเก็บเป็นค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ทั้งหลาย โดยการเฉลี่ยค่าใช้จ่ายทางการตลาด (Marketing Cost Allocation) ให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ทั้งหมดมีส่วนร่วมรับผิดชอบร่วมกับเจ้าของแฟรนไชส์ เพื่อมีส่วนร่วมสนับสนุนการตลาดของระบบแฟรนไชส์ทั้งหมด อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายทางการตลาดนี้เจ้าของแฟรนไชส์อาจกำหนดให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องดำเนินการด้วยตนเองตามรูปแบบและขอบเขตของกิจกรรมทางการตลาดที่เจ้าของแฟรนไชส์กำหนดไว้ด้วยค่าใช้จ่ายของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์เอง ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขของสัญญาแฟรนไชส์อันเป็นไปตามหลักการทั่วไปของธุรกิจแฟรนไชส์

สำหรับค่าใช้จ่ายทางการตลาดที่กล่าวมานี้ในระบบแฟรนไชส์จะไม่ถือเป็นรายได้ของเจ้าของแฟรนไชส์และเจ้าของแฟรนไชส์จะไม่ค้าหากำไรจากค่าใช้จ่ายทางการตลาด (Non profitable but at cost) นี้ โดยถือเสมือนว่าเจ้าของแฟรนไชส์เป็นศูนย์กลางของการทำการตลาดเพื่อประโยชน์องคร่วมในระบบแฟรนไชส์ซึ่งรวมถึงผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ทั้งหมด ทั้งนี้ เปรียบเสมือนการโฆษณาแบรนด์หรือ เครื่องหมายการค้าของบริษัทแม่ที่บริษัทในเครือทั้งหลายได้รับประโยชน์ด้วย และบริษัทในเครือต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในการโฆษณาดังกล่าวให้แก่บริษัทแม่ด้วย ตัวอย่างเช่น การโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย ร่วม” ของเครือซิเมนต์ไทย เครือสิงห์ เครือซีพี เครือสหพัฒน์ เครือคุสิต เครือเซ็นทรัล เครือไทยเบฟ เป็นต้น



เมื่อผลการตีความของศาลฎีกาในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ยืนยันว่างบโฆษณาและ ส่งเสริมการขายเป็น “เงินได้พึงประเมิน” อันถือว่าเป็นรายได้ของเจ้าของแฟรนไชส์ในต่างประเทศและเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการใช้สิทธิแฟรนไชส์ย่อมมีผลกระทบต่อคู่สัญญาแฟรนไชส์ทั้งสองฝ่ายหลายด้าน เช่น ระบบบัญชีของคู่สัญญาแฟรนไชส์ โครงสร้างรายได้และรายจ่าย การรับรู้ประเภทรายได้รายจ่าย และงบการเงินของคู่สัญญาแฟรนไชส์ เป็นต้น

3.2 ผลกระทบต่อหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา

ด้วยเหตุผลของการตีความของศาลฎีกาในเรื่องนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Autonomy of Contract) เพื่อเข้าทำสัญญาของเอกชนได้รับผลกระทบโดยตรง เพราะกรมสรรพากรและศาลมองว่างบโฆษณา ถือเป็นเงินได้พึงประเมินอันเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ค่าตอบแทนในสัญญาแฟรนไชส์ที่เป็นประโยชน์แก่เจ้าของแฟรนไชส์แต่เพียงฝ่ายเดียวเท่านั้น อันมีผลเป็นการปฏิเสธ เจตนาของคู่สัญญาที่ตกลงให้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นภาระหน้าที่ของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์

การตีความของศาลในกรณีนี้ทำให้เข้าใจได้ว่าศาลพยายามวินิจฉัยโดยมุ่งประสงค์ถึงเนื้อหาอันเป็นสาระสำคัญของสัญญามากกว่าตัวเนื้อความในสัญญา (Substance over Form) และมุ่งค้นหาเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญา ส่วนผลจะเป็นอย่างไรนั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริง เอกสารหลักฐานและปัจจัยแวดล้อม ต่าง ๆ ที่ศาลจะนำมาพิจารณา

เมื่อเป็นเช่นนั้น ผู้เสียภาษีจึงควรใช้ความระมัดระวังอย่างยิ่งยวดและรอบคอบในการทำสัญญา โดยควรต้องสื่อให้เห็นชัดเจนถึงเจตนาของคู่สัญญาว่าเมื่ออย่างไร และต้องระบุไว้ให้ชัดเจนในสัญญาอันเป็นหลักฐานที่สามารถใช้อ้างอิงได้ ประกอบกับต้องมีเหตุผลที่สมควรตามปกติในทางการค้าเพื่อสนับสนุน “เจตนา” ของตนในสัญญา ทั้งนี้ เพื่อลดความเสี่ยงจากการถูกตีความเจตนาให้ผิดเพี้ยนไปจากความต้องการที่แท้จริงของคู่สัญญา

3.3 ผลกระทบทางภาษี

ก. ประโยชน์อื่นที่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน

เมื่อพิจารณาถึงนิยามความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ที่ให้รวมความถึง “ประโยชน์อื่นที่สามารถคำนวณได้เป็นเงิน” นั้น และด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาของศาลฎีกาในคดีนี้ ผู้เขียนยังมีข้อสงสัยว่าเหตุผลที่ศาลฎีกา วินิจฉัยว่างบโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็น “ประโยชน์ที่ผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์ได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้เครื่องหมายการค้าของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ” นั้นเป็นประโยชน์อื่นที่สามารถคำนวณได้เป็นเงินได้อย่างไร

ข้อสงสัยของผู้เขียนอยู่บนพื้นฐานที่ว่ากรณีที่สามารถคำนวณได้เป็นเงินตามเหตุผลในคำพิพากษานี้ใช้วิธีการคำนวณเอาจากจำนวนเงินค่าใช้จ่ายด้านการโฆษณาและส่งเสริมการขาย (Cost Basis) เป็นฐานในการคำนวณเพียงเท่านั้นหรือไม่

ข้อสงสัยที่น่าศึกษาต่อไปคือ ควรจะใช้ฐานในการคำนวณเป็นเงินโดยมุ่งไปที่ผลประโยชน์อันเจ้าของแฟรนไชส์จะได้รับจากการโฆษณาสินค้าภายใต้เครื่องหมายการค้าของตนหรือไม่ กล่าวคือ มุ่งที่ผลของการโฆษณาว่าค่าแฟรนไชส์จะเพิ่มยอดขายอันนำไปสู่รายได้ของเจ้าของแฟรนไชส์ให้มากขึ้น (Revenue Basis) หรือไม่ หรือควรจะใช้ฐานในการคำนวณได้เป็นเงินตามการรับรู้ของลูกค้าหรือตลาด (Awareness Basis) เป็นเครื่องช่วยในการคำนวณ หากเป็นเช่นนั้นแล้ว Revenue Basis กับ Awareness Basis จะพิสูจน์ออกมาเป็นจำนวนเงินอย่างไรและเท่าไร ด้วยเหตุนี้เองผู้เขียนสันนิษฐานว่าศาลได้ใช้



Cost Basis ประกอบเหตุผลในการวินิจฉัยว่าเจ้าของแฟรนไชส์ได้รับประโยชน์เพิ่มด้วยการไม่ต้องจ่ายค่าโฆษณาเองเพราะสามารถคำนวณเป็นได้เป็นเงินและพิสูจน์ถึงรายจ่ายดังกล่าวได้ง่ายกว่า

อย่างไรก็ตาม หากเป็นคดีอื่นที่สามารถใช้ Revenue Basis ในการพิสูจน์ถึงรายได้อันเป็นประโยชน์เพิ่มที่สามารถคำนวณได้เป็นเงินย่อมเป็นที่น่าติดตามว่าจะมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงแนวการตีความของศาลในประเด็นนี้หรือไม่

ข. ผลของการถือว่าจ่ายค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น

กรณีศาลฎีกาได้วินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 ว่า

“แสดงว่าโจทก์ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายเช่นว่านี้ตามสัญญาเพื่อตอบแทนการที่ บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแฟรนไชส์ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับประโยชน์หรือ “เงินได้พึง ประเมิน” เช่นว่านี้เป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น”

สิ่งที่ต้องคำนึงถึงสำหรับผู้รับแฟรนไชส์คือ งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่เป็นค่าใช้จ่ายนี้ จะนำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้หรือไม่เพราะเมื่อศาลตัดสินว่างบโฆษณานี้ได้จ่ายไปเพื่อตอบแทนการที่ เจ้าของแฟรนไชส์ให้สิทธิในแฟรนไชส์แก่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์อันเป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่น ค่าตอบแทนนี้จึงอาจมีลักษณะเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนหรือไม่ และอาจต้องห้ามนำไปหักเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล^{๕๕๕} แต่ต้องนำไปหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 145)

ประเด็นที่ต้องติดตามและทำความเข้าใจต่อไปคืองบโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นรายการที่อิงตามยอดขายและมีจำนวนที่ไม่แน่นอนในแต่ละเดือน และในแต่ละปีจะมีจำนวนไม่เท่ากัน ในเมื่อถือเป็น “ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิอย่างอื่น” แล้ว การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตลอดอายุของสัญญาแฟรนไชส์จะคำนวณอย่างไร หรือการคำนวณภาษีกรณีนี้ ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์สามารถนำงบโฆษณาไปหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งก่อนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องเพราะถือเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ เช่นเดียวกับค่าสิทธิ (License Fee) ที่มีการจ่ายให้แก่เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์เป็นรายเดือน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนเพื่อการได้ใช้สิทธิแฟรนไชส์แต่เป็นการจ่ายภายหลังจากการได้มาแล้วซึ่งสิทธิในแฟรนไชส์แล้วจึงไม่นับเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนแต่อย่างใด ทั้งนี้ ต่างจากค่าแฟรนไชส์ (Franchise Fee) ที่ต้องจ่ายให้แก่เจ้าของแฟรนไชส์เป็นก้อนแรกเมื่อทำสัญญาแฟรนไชส์เพื่อการได้ใช้สิทธิและมีลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุน ดังนั้น ประเด็นที่ควรจะต้องค้นคว้าต่อไปคือ งบโฆษณาและประชาสัมพันธ์เป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์แบบใดระหว่าง Franchise Fee กับ License Fee

ค. คู่สัญญาฝ่ายใดต้องรับผิดชอบต่อเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามคำพิพากษา

ประเด็นที่ยังไม่เป็นที่ยุติอันสืบเนื่องจากผลการตีความดังกล่าวคือ เมื่อบริษัทโฆษณาถือเป็นเงินได้ ของเจ้าของแฟรนไชส์ตามแนวการตีความของศาลไทยแล้ว เจ้าของแฟรนไชส์ต้องนำงบโฆษณาดังกล่าว ไปรวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศของตนหรือไม่ และอีกประเด็นหนึ่งคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีรวมถึงศาลและกฎหมายใน

^{๕๕๕} มาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม



ประเทศของเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ยอมรับผลการตีความของศาลไทยหรือไม่ หากไม่ยอมรับแล้ว ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในไทยต้องนำส่งแก่ กรมสรรพากรตามคำพิพากษาของศาลฎีกาจะตกเป็นภาระของคู่สัญญาฝ่ายใด ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ สามารถไปเรียกร้องหรือใช้สิทธิไล่เบียดเอาภาษีที่ต้องจ่ายไปก่อนจากเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ในต่างประเทศได้หรือไม่ เพราะในปัจจุบันเมื่อมีคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์และผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ ได้เลิกสัญญาแฟรนไชส์ดังกล่าวไปหลายปีแล้ว

นอกจากนั้น หากเจ้าของแฟรนไชส์ไม่ยอมรับว่างบโฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นรายได้ของตน และไม่ยอมรับกรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ย่อมไม่มีสิทธินำภาษีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปใช้เป็นเครดิตภาษีในประเทศของตน (สหรัฐอเมริกา) ได้เพราะไม่มีการได้รับเงินได้จริงจากงบ โฆษณาดังกล่าวและไม่มีการหักภาษีจากเงินได้ดังกล่าวจริงเป็นแต่เพียงผลจากคำพิพากษาของศาลไทย เท่านั้น

ยิ่งไปกว่านั้น ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในประเทศไทยย่อมไม่มีสิทธินำภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ต้องนำส่ง กรมสรรพากรแทนเจ้าของแฟรนไชส์มาหักเป็นรายจ่ายได้เพราะถือได้ว่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายดังกล่าว เป็นรายจ่ายที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียแทนเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ตามสัญญาแฟรนไชส์อัน เกี่ยวข้องกับกิจการของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์แต่ เป็นผลของคำพิพากษาศาลที่กำหนดให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีดังกล่าว

ทางออกสำหรับเรื่องนี้ น่าจะนำไปสู่การแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์ภายหลังจากที่ศาลฎีกามีคำพิพากษาฉบับนี้ โดยคู่สัญญาอาจกำหนดเป็น “ทางเลือก” ไว้เป็นเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งที่เป็น ข้อสัญญาแฟรนไชส์เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับอำนาจการ เจรจาต่อรองของคู่สัญญาในสัญญาแฟรนไชส์ ดังนี้

- ก. ในกรณีที่มีคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลอันเป็นที่สุดกำหนดให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้อง เสียภาษีเงินได้หรือภาษีอื่นแทนเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ยินยอมชำระ ภาษีดังกล่าวนั้นคืนให้แก่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์เต็มจำนวนทันที ทั้งนี้ ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องให้ ความร่วมมือแก่เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ในการโต้แย้งคำสั่งหรือต่อสู้คดีเสมือนเป็นคดีของ ตนเอง หรือ
- ข. ในกรณีที่มีคำสั่งของทางราชการอันชอบด้วยกฎหมายหรือคำพิพากษาศาลอันเป็นที่สุด กำหนดให้ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องเสียภาษีเงินได้หรือภาษีอื่นแทนเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ตกลงชำระเงินภาษีดังกล่าวเต็มจำนวนคืนให้แก่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์รวมทั้งดอกเบี้ย (หากมี) ในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีนับแต่วันที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ได้ชำระภาษี ดังกล่าว

สำหรับข้อสัญญาดังกล่าวข้างต้นอาจปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพและลักษณะของคู่สัญญาแฟรนไชส์ได้ อาทิ เช่น เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์เป็นคู่สัญญาในประเทศไทย หรือผู้รับสิทธิแฟรนไชส์เป็นคู่สัญญา ในต่างประเทศ

ง. การประเมินภาษีหลังจากปีภาษี 2540

หลังจากศาลฎีกาได้ตัดสินคดีนี้แล้ว เป็นที่น่าเชื่อ โดยไม่ต้องสงสัยว่าเจ้าพนักงานประเมินของ กรมสรรพากรจะ เริ่มประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและภาษีมูลค่าเพิ่มจากงบโฆษณาและส่งเสริมการ ขายจากสัญญาแฟรนไชส์ฉบับอื่น ทั้ง



ที่เป็นแฟรนไชส์ระหว่างประเทศและในประเทศหากข้อตกลงและเงื่อนไขในสัญญาแฟรนไชส์ฉบับอื่นมีลักษณะทำนองเดียวกับคดีนี้ ซึ่งผลกระทบทางภาษีน่าจะมีดังนี้

เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ที่เป็นคู่สัญญาในประเทศไทยต้องรับรู้รายได้จากงบโฆษณาโดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าแฟรนไชส์ และต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในอัตราร้อยละ 7 ของงบโฆษณาแม้ว่าจะไม่ได้รับจริง

ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 จากงบโฆษณาเพราะถือเป็นการจ่ายค่าสิทธิให้แก่เจ้าของแฟรนไชส์ที่เป็นคู่สัญญาในประเทศไทย และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะต่างออกไปเมื่อเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์เป็นคู่สัญญาที่อยู่ในต่างประเทศที่มีอนุสัญญากำหนดภาษีซ้อนกับประเทศไทย

นอกจากนั้น ผู้เสียภาษีอาจสนใจเสียภาษีเองต่อกรมสรรพากรให้ถูกต้องสำหรับปีภาษีที่ผ่านมา เพื่อลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่อาจมี และรีบแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์เพื่อเปลี่ยนเงื่อนไขและข้อตกลง ด้านการตลาดและงบโฆษณาให้แตกต่างไปจากสัญญาแฟรนไชส์ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้

4. แนวโน้มการแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์

ด้วยผลของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้มีแนวโน้มเป็นอย่างสูงที่เจ้าของสิทธิและผู้รับสิทธิ แฟรนไชส์ในประเทศไทยจะแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตลาดและ งบโฆษณา ไม่ว่าจะเป็แฟรนไชส์ในธุรกิจโรงแรม ธุรกิจอาหาร ธุรกิจร้านค้าแฟ เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อลดความเสี่ยงทางภาษีให้ได้มากที่สุดเพราะคู่สัญญาแฟรนไชส์ไม่สามารถแก้ไขหรือปรับปรุงข้อสัญญาแฟรนไชส์ในอดีตที่ได้จ่ายเงินค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการ โฆษณาและประชาสัมพันธ์ไปแล้ว

ประเด็นที่คู่สัญญาแฟรนไชส์น่าจะนำไปแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์เพื่อลดความเสี่ยงทางภาษีให้เร็วที่สุดและไม่กระทบต่อหลักสำคัญของแฟรนไชส์ คือ

- ก. งบโฆษณาและประชาสัมพันธ์ไม่ผูกพันกับยอดขาย โดยเจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ไม่มีการควบคุม เรื่องการตลาดและกิจกรรมการส่งเสริมการขาย แต่ให้กำหนดเป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่ผู้รับสิทธิ แฟรนไชส์ต้องดำเนินการตามมาตรฐานแฟรนไชส์อย่างยืดหยุ่นและเหมาะสมในรูปแบบและ เนื้อหาของการ โฆษณา
- ข. เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ปรับปรุงแก้ไขคู่มือแฟรนไชส์ที่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ใช้เป็นเครื่องมือ (Guideline) ในการบริหารจัดการ แฟรนไชส์ โดยกำหนดหลักการพื้นฐานของการตลาดแฟรนไชส์ ไว้เป็นมาตรฐานขั้นต่ำ
- ค. เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ให้อิสระแก่ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในการคัดเลือกผู้โฆษณาได้เอง แต่ต้องอยู่ในกรอบของมาตรฐานขั้นต่ำ และผู้รับสิทธิแฟรนไชส์สามารถพลิกแพลงการ โฆษณา ประชาสัมพันธ์ได้ตามสภาวะตลาดและกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์
- ง. เจ้าของสิทธิแฟรนไชส์ทำหน้าที่ให้คำปรึกษาทางการตลาดและไม่มีการควบคุมกิจกรรมการ ตลาดของผู้รับสิทธิแฟรนไชส์ในรายละเอียดแต่ให้เป็นกรณีที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายทำการตลาดร่วมกัน โดยผู้รับสิทธิแฟรนไชส์มีสิทธิเลือกว่าจะดำเนินการตามคำปรึกษาของเจ้าของแฟรนไชส์หรือไม่
- จ. ค่าตอบแทนแฟรนไชส์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับงบโฆษณาและกิจกรรมทางการตลาดต้องนำมา ทบทวนใหม่ (Reclassify & Restructure) ทั้งหมด



จากผลของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าวเห็นได้ว่าผู้ให้สิทธิแฟรนไชส์เป็นผู้ที่ถือว่าได้รับผล ประโยชน์หรือเงินได้พึงประเมินจากค่าใช้จ่ายด้านการตลาดอันสืบเนื่องจากเงื่อนไขและข้อตกลงในสัญญาแฟรนไชส์โดยตรง ดังนั้น ใน การบริหารจัดการสัญญาแฟรนไชส์ยุคใหม่หลังจากการตัดสินใจนี้ คู่สัญญา แฟรนไชส์มีความจำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไข สัญญาแฟรนไชส์เดิม เพื่อลดผลกระทบทางภาษีจากการตี ความดังกล่าว

ผู้เขียนหวังว่าข้อเสนอในการแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์ข้างต้นน่าจะมีประโยชน์ไม่มากนักน้อยต่อวงการแฟรนไชส์ไทย โดยไม่ทิ้งสาระสำคัญของแฟรนไชส์และไม่เป็นการผิดต่อแนวความคิดความของศาล อันจะนำไปสู่ปัญหาภาษีของทั้งเจ้าของแฟรนไชส์และผู้รับสิทธิแฟรนไชส์

5. บทสรุป

จากบทวิเคราะห์ข้างต้นจะเห็นได้ว่าการตีความข้อสัญญาแฟรนไชส์โดยศาลฎีกาที่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของกรมสรรพากรมีผลให้ทั้งโฆษณาและส่งเสริมการขายที่คู่สัญญาไม่ได้ตกลงกันให้เป็น ค่าตอบแทนแฟรนไชส์ของเจ้าของแฟรนไชส์ โดยถูกตีความว่าเป็นรายได้ของเจ้าของแฟรนไชส์และ ผู้รับสิทธิแฟรนไชส์มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเสมือนว่าได้มีการจ่าย งบโฆษณาดังกล่าวให้แก่เจ้าของแฟรนไชส์โดยตรง

ผลของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 นี้ผู้กฟ้นเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม คู่สัญญา แฟรนไชส์อื่นที่ทำ สัญญาแฟรนไชส์ในลักษณะทำนองเดียวกันกับคู่สัญญาในคดีนี้ควรต้องทบทวน ข้อตกลงและเงื่อนไขในสัญญาแฟรนไชส์ ของตนว่าอยู่ในข่ายที่อาจถูกประเมินภาษีจากกรมสรรพากรใน ประเด็นงบโฆษณาดังกล่าวหรือไม่ หากว่ามีความเสี่ยงทาง ภาษีอยู่จริงในสัญญาแฟรนไชส์ของตน คู่สัญญาแฟรนไชส์จึงควรต้องแก้ไขปรับปรุงสัญญาแฟรนไชส์ให้เหมาะสมกับแนว การตีความดังกล่าว ของศาลฎีกาต่อไป

บรรณานุกรม

สมชาย รัตนชื่อสกุล (2546) *พลิกกฎหมายเป็นกลยุทธ์ในธุรกิจแฟรนไชส์* พิมพ์ครั้งที่ บริษัท เอ. อาร์. บิซิเนส เพรส จำกัด กทม.

Greg C. (1997) *Buying your first franchise: Everything you need to know before you do*, Second Edition, Kogan Page Limited, London.

Cornish W.R. (1999). *Intellectual Property: Patents, Copyright, Trade Marks and Allied Rights*, Fourth Edition, Sweet & Maxwell, London.

Roger D. B. & Francine L. (2005). *The Economics of Franchising*, Cambridge University Press, New York.