

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ.กร มาตรา 76 ทวิ, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 66, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 70, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 70 ทวิ, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 83/3, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 82/2, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 85/3, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 85/2, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 82/1, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 83/2, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 83/6, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 86/14, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 77/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

การซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี วิธีที่ 1 โจทก์ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่ส่งซื้อเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อ โจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะสั่งซื้อจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศที่มีสัญญาตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่าย (Distributorship Agreement) เป็นหนังสือโดยให้บริษัทดังกล่าวส่งสินค้าให้กับลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับผู้ขายในต่างประเทศโดยตรงแต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้กับลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่องโจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์ นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ยังไม่ออกในนามของโจทก์ กรณีจึงเป็นเรื่องที่โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีฐานะเป็นนิติบุคคลมีหน้าที่จัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร เมื่อปี 2525 จำเลยได้เข้าทำการตรวจสอบภาษีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 และจำเลยได้ทำการประเมินภาษีจากโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว อ้างว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนหรือทำการติดต่อให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศในการประกอบกิจการและมีรายได้ในประเทศไทยรวม 5 บริษัทด้วยกัน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศเหล่านั้น ตาม มาตรา 76 ทวิ เป็นเงินค่าภาษีทั้งสิ้น 514,787.36 บาท โจทก์ไม่เห็นพ้องกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย จึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยไปเมื่อวันที่ 12 เมษายน 2526 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โดยอ้างว่า การประเมินของจำเลยชอบแล้ว ซึ่งโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2533 โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการประเมินของจำเลย เพราะโจทก์มิได้กระทำการเป็นผู้ติดต่อหรือผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายตามการประเมินของจำเลยแต่อย่างใด โจทก์เป็นผู้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศดังกล่าวโดยโจทก์ได้ทำสัญญาเป็นผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียวในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายอันมีผลทำให้โจทก์มีสิทธิส่งสินค้าของบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นเข้ามายังประเทศไทยได้แต่ผู้เดียว วัตถุประสงค์หลักอันหนึ่งของโจทก์ในการประกอบการค้าก็คือการขายสินค้า ในการขาย

สินค้าที่โจทก์สั่งซื้อจากต่างประเทศนี้ หากในขณะสั่งซื้อสินค้าโจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าต่อจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองก่อนเพื่อรอขาย หรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำการในทำนองเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่โจทก์สามารถหาลูกค้าสั่งซื้อต่อจากโจทก์ได้อยู่แล้ว โจทก์ก็จะใช้วิธีลดขั้นตอน โดยการแจ้งให้ลูกค้าผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ชำระเงินค่าสินค้าโดยตรงไปยังบริษัทผู้จำหน่ายต่างประเทศ และโจทก์จะแจ้งให้บริษัทต่างประเทศผู้ขายสินค้าแก่โจทก์ทราบว่า สินค้าที่โจทก์สั่งซื้อนั้น โจทก์ได้ขายต่อให้กับบุคคลภายนอกซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ไปแล้ว กับได้แจ้งให้ลูกค้าชำระค่าสินค้าแก่บริษัทผู้ขายโดยตรงแล้วขอให้บริษัทผู้ขายชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ด้วยซึ่งบริษัทผู้ขายก็ได้ปฏิบัติตามคำบอกกล่าวของโจทก์ เหตุผลที่โจทก์ต้องแจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยชำระค่าสินค้าเต็มจำนวนตามราคาขายที่โจทก์ขายไปให้แก่บริษัทต่างประเทศ แทนที่จะให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยจ่ายเงินผลต่างอันเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์โดยตรงและส่งเงินให้แก่บริษัทผู้ขายเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนซื้อของโจทก์นั้น ก็เพราะนโยบายการค้าทั่วโลกนั้นไม่มีผู้ประกอบการค้ารายใดยินยอมให้ลูกค้าของตนรู้ถึงต้นทุนและกำไรของตน นอกจากนั้นการที่โจทก์ตกลงกับผู้ซื้อสินค้าของโจทก์ให้ชำระราคาไปยังผู้ขายที่ต่างประเทศ โดยตรงยังเป็นการตัดรายจ่ายของโจทก์ในด้านการขนส่งหลายทอด ตัดปัญหาพิธีการส่งเงินตราต่างประเทศและพิธีการศุลกากรในการออกสินค้าอันเป็นการลดต้นทุนของโจทก์สินค้าที่ลูกค้าของโจทก์สั่งซื้อนี้เป็นการสั่งซื้อจากโจทก์โดยตรง ลูกค้าของโจทก์มีนิติสัมพันธ์กับโจทก์ในฐานะผู้ซื้อและผู้ขายหากสินค้าชำรุดบกพร่องหรือมีการรอนสิทธิ โจทก์แต่ผู้เดียวที่จะต้องรับผิดชอบในสิ่งเหล่านี้ ลูกค้าของโจทก์ไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ การส่งเงินของลูกค้าโจทก์เป็นเพียงการกระทำไปตามคำสั่งและข้อตกลงที่ทำไว้กับโจทก์เท่านั้น

นิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศก็คือเมื่อมีการชำรุดบกพร่องหรือรอนสิทธิเกิดขึ้นกับสินค้าโจทก์แต่ผู้เดียวมีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าเสียหาย มิใช่ลูกค้าของโจทก์กรณีจึงเห็นได้ว่า ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อระหว่างบริษัทผู้ขายกับโจทก์เลย ในการขายสินค้าของโจทก์แก่ลูกค้านั้น โจทก์มีอิสระดำเนินการได้เต็มที่ ไม่ว่าจะเป็นเลือกขายแก่ผู้ใด และตั้งราคาอย่างไร เพราะโจทก์ซื้อขายในนามตนเอง ความอิสระในการขายสินค้าและตั้งกำหนดราคาเช่นนี้ย่อมมิใช่วิสัยที่ตัวแทนจะมีสิทธิกระทำได้ นอกจากนี้กิจการนายหน้าหรือตัวแทนที่จำเลยอ้างว่าโจทก์กระทำอยู่นั้น ไม่อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีของโจทก์ เพราะโจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ซึ่งต้องห้ามตามกฎหมายมิให้ประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนอยู่แล้ว ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการประเมินของจำเลยจำเลยให้การและแก้ไขคำให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 ขอบด้วยเหตุผลและข้อกฎหมายแล้ว ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะได้ทำการประเมินภาษีของโจทก์นั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521-2522 ในสำนวนการสอบสวนการประเมินภาษีอากรของโจทก์ในคดีอื่นพบว่าในการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ ผิดแผกแตกต่างกับการลงบัญชีซื้อขายโดยทั่วไป จึงได้ไต่สวนผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ไว้โดยผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้รายละเอียดว่าโจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายแห่งเดียวในประเทศไทยของบริษัทในต่างประเทศ รวม 5 บริษัทจากหลักฐานการลงบัญชีและพฤติกรรมในการ

ประกอบธุรกิจของโจทก์ตามคำให้การของผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ พฤติกรรมของโจทก์เป็นผู้ติดต่อและเป็นผู้กระทำการแทนบริษัทซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเพราะโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้บริษัทผู้ผลิตสินค้าซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศได้ติดต่อกับผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทย ได้ทำการซื้อขายสินค้ากัน โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่โจทก์หาได้ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวแต่อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้มีหมายเรียกกรม 5 ฉบับ เรียกตรวจสอบภาษีอากร ผลการตรวจสอบได้สรุปพบว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 บริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศรวม 5 บริษัท และมีโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยมียอดรายรับจากการขายสินค้าก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ในประเทศไทย ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่โจทก์ไม่ได้ยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าว อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้ทำการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวให้แก่จำเลย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร รวมเป็นเงินภาษีที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียให้จำเลยเป็นเงิน 514,787.36 บาท เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบซึ่งโจทก์ได้รับทราบการประเมินโดยชอบแล้ว โจทก์อุทธรณ์การประเมินคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า วิธีการจำหน่ายสินค้าที่โจทก์อ้างว่าได้มีข้อตกลงเป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าของบริษัทต่างประเทศแต่ผู้เดียวในประเทศไทย โดยไม่มีสต็อกสินค้าสำหรับสินค้าเหล่านั้นเลย เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยวิธีการที่เรียกว่า Direct finance กล่าวคือ โจทก์จะเป็นผู้ติดต่อผู้ซื้อในประเทศพร้อมทั้งเสนอราคาสินค้าและกำหนดราคาสินค้า เมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้า โจทก์ก็จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเดบิตหรือเช็คเครดิตเพื่อชำระราคาสินค้าโดยตรงกับบริษัทในต่างประเทศ โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ออกของลูกค้าจะต้องเป็นผู้ออกของเองและรับสินค้าไปเอง และลูกค้าจะส่งเงินไปชำระราคาสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง ส่วนโจทก์จะได้รับเงินค่าตอบแทนในรูปของเครดิตโน้ตซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าที่บริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้ากับราคาที่บริษัทต่างประเทศคิดจากโจทก์ ลักษณะการขายแบบ Direct Finance ดังกล่าวนั้นโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนในการซื้อขายให้กับบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ที่ถือว่าบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย แต่โจทก์มิได้ยื่นแบบและชำระภาษีในฐานะตัวแทนบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ฉะนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์ในฐานะผู้ทำแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทต่างประเทศจากยอดขายสินค้าที่บริษัทนิติบุคคลในต่างประเทศขายให้กับผู้ซื้อในประเทศจึงเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว ตามฟ้องโจทก์ที่ว่าในการขายสินค้าที่โจทก์ส่งสินค้าจากต่างประเทศนี้หากในขณะส่งซื้อสินค้า โจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองเพื่อรอขายหรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำในทำนองเดียวกัน นั้น ปรากฏว่าประเด็นดังกล่าวโจทก์มิได้อุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาของอุทธรณ์ของจำเลยไว้ คิดโจทก์จึงต้องห้ามมิให้ฟ้องร้องในประเด็นดังกล่าวตามกฎหมายการที่โจทก์เป็นผู้ไปติดต่อกับบริษัทต่างประเทศผู้ขายว่ามีลูกค้าจะซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศผู้ขายแล้วเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้า

ในประเทศไทยได้ เนื่องจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ลูกค้าผู้ซื้อและบริษัทต่างประเทศผู้ขายติดต่อทำสัญญาทางธุรกิจการค้ากันซึ่งการที่โจทก์เป็นตัวเชื่อมดังกล่าว โดยให้ลูกค้าชำระราคาสินค้ากับบริษัทต่างประเทศผู้ขายเองก็เท่ากับว่าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้ขายโดยตรงกับลูกค้าซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศ เพราะหากนิติสัมพันธ์ของโจทก์กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศไทยเป็นว่าโจทก์เป็นผู้ขายและลูกค้าเป็นผู้ซื้อแล้วโจทก์ก็ต้องให้ลูกค้าชำระเงินให้แก่โจทก์เอง แล้วโจทก์จึงส่งเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ขายอีกทีหนึ่งเพราะผลกำไรจากการซื้อขายสินค้านี้ดังกล่าวโจทก์ก็ได้เท่ากับกับวิธีการที่โจทก์ทำการติดต่อหรือกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศผู้ขายให้กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศ อีกทั้งยังปรากฏในชั้นที่โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยว่าการส่งสินค้าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้จัดการส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยตรง ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผู้ขาย

ในประเทศไทยตามฟ้องโจทก์ที่ว่า โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ต้องห้ามในการประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนนั้น โจทก์ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย หากได้เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่มีสัญชาติไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับดังกล่าว อีกทั้งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวินั้น ก็ได้บัญญัติว่า ต้องเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ แต่บัญญัติว่า เป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเท่านั้น จึงไม่เป็นการต้องห้ามที่โจทก์ประกอบกิจการดังกล่าวแต่อย่างใด ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่

ต.3/1037/2/04430-04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533

คำอุทธรณ์นิยมให้เป็นพับจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามหนังสือรับรองเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 1 มีวัตถุประสงค์เป็นผู้ส่งของเข้าและส่งออก เป็นผู้แทนห้างร้านหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใด การซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์มีวิธีการอยู่ 2 วิธีคือ วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า วิธีที่ 2 ในกรณีที่สินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพได้ง่าย หรือตกรุ่นง่าย โจทก์จะใช้วิธีสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อจากโจทก์แล้ว เหตุที่ไม่สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกก็เพราะถ้าขายสินค้านี้ไม่ได้ โจทก์จะต้องขาดทุนในการติดต่อซื้อสินค้านี้ ถ้าบริษัทที่ขายเป็นบริษัทใหญ่ ก็จะมีการทำสัญญาระหว่างบริษัทดังกล่าวกับโจทก์ในรูปสัญญาผู้แทนจำหน่ายซึ่งโจทก์ได้ทำสัญญากับบริษัทนอร์ทตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด(Norton International Co., Ltd) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 48 พร้อมคำแปลแผ่นที่ 49 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม(Perless Pump) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน (Detroit Diesel Allison) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนบริษัทนอร์ทตัน แอบเบรซีฟส์ จำกัด(Norton Abrasives Ltd.) และบริษัทเนิร์น โคตเต็ดโปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Nairn Coated Products International Ltd.) โจทก์จะใช้วิธีส่งไปสั่งซื้อสินค้าไปโดยตรง ไม่ต้องมีการทำสัญญาผู้แทนจำหน่าย กรณีที่ลูกค้ามาสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์และโจทก์สั่งซื้อไปยังบริษัทในต่างประเทศนั้น โจทก์จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเตอร์ออฟเครดิตชำระราคาไปยังผู้ขายโดยตรง และให้บริษัทผู้ขายส่งสินค้ามาให้ลูกค้าโดยตรงเช่นกันเพื่อเป็นการลดขั้นตอนค่าใช้จ่าย เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ลูกค้า สำหรับราคาที่โจทก์ขายให้ลูกค้านั้นจะ

เป็นราคาต้นทุนบวกผลกำไรของโจทก์โจทก์จะแจ้งให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศทราบเพื่อการตรวจสอบว่าลูกค้าชำระราคาครบถ้วนหรือไม่ และบริษัทผู้ขายจะส่งส่วนกำไรของโจทก์กลับให้โจทก์ เหตุที่ไม่ให้ลูกค้าส่งส่วนกำไรให้โจทก์โดยตรงก็เพื่อมิให้ลูกค้าทราบต้นทุนที่แท้จริง วิธีการเช่นนี้ถือเป็นประเพณีในทางการค้าที่ทำกันทั่วไป นิติสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผู้ขายในต่างประเทศกับลูกค้านั้นจะไม่มีต่อกันเลย กรณีบริษัทผู้ขายไม่ได้รับชำระราคาก็ต้องมาฟ้องโจทก์ เพราะถือว่าโจทก์เป็นคู่สัญญา ในทางกลับกันถ้าผู้ซื้อไม่ได้รับสินค้าหรือสินค้าชำรุดบกพร่องลูกค้าก็ต้องมาฟ้องโจทก์เช่นกัน โจทก์ไม่เคยมีบัญชีการค้าในฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อแทนบริษัทในต่างประเทศแต่อย่างใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยทำการประเมินภาษีและแจ้งให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเนื่องมาจากการซื้อและขายสินค้ากับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 5 บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04431 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 6 บริษัทดีทรอยต์ดีเซล อัลลิสัน ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04432 ถึง 04433 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 7 และ 8 บริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04434 ถึง 04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 9 และ 10 บริษัทเพียร์เลส ปัม ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04436 ถึง 04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 11 และ 12 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 14 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมายจำเลยนำสืบว่า เจ้าพนักงานของจำเลยได้ตรวจสอบบัญชีและเอกสารของโจทก์ พบว่าการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดพลาดคือมีการลงบัญชีทั้งซื้อและขายในวันเดียวกัน ซึ่งการซื้อขายดังกล่าวไม่น่าจะเกิดในวันเดียวกัน โจทก์ควรจะลงบัญชีไปตามขั้นตอนคือ ลงบัญชีซื้อสินค้ามาก่อนเมื่อขายสินค้าได้จึงลงบัญชีขายและเมื่อเก็บเงินได้จึงลงบัญชีเก็บเงิน จำเลยเห็นว่าการติดต่อซื้อขายโจทก์กับลูกค้าและบริษัทผู้ขายในต่างประเทศเป็นลักษณะที่โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิเพราะโจทก์ได้รับผลประโยชน์คือผลต่างราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้าในประเทศไทยกับราคาที่โจทก์จะต้องชำระให้บริษัทในต่างประเทศ โจทก์ไม่มีโอกาสขาดทุนเลย ซึ่งการซื้อขายโดยปกตินั้นจะต้องมีกำไรและขาดทุน กรณีทำนองเดียวกับโจทก์นี้เคยมีคำพิพากษากฎีกาวินิจฉัยไว้แล้วว่าเข้ามาตรา 76 ทวิ คือคำพิพากษากฎีกาที่ 2956/2525 และคำพิพากษากฎีกาที่ 3238/2532 ตามเอกสารหมาย ล.1 แผ่นที่ 1 ถึง 22 นอกจากนี้ยังเทียบเคียงได้กับกรณีของบริษัทดีทีแอนด์เอ็ม จำกัด ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ได้มีมติว่าลักษณะการค้าเช่นนี้เป็นวิธีการที่เรียกว่า Direct Finance ซึ่งถือได้ว่าเป็นตัวแทนในการขายสินค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีจากโจทก์พิเคราะห์แล้ว ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังเป็นยุติได้ว่าโจทก์เป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทในต่างประเทศ 5 บริษัทโดยได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าแต่ผู้เดียวในประเทศไทย 3 บริษัท คือ บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม (Peerless Pump) ตามเอกสาร

หมายเหตุ จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 บริษัทดีทอรี่ท์ ดีเซล อัลลิอัน ตามเอกสารหมายเหตุ จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนอีก 2 บริษัทไม่ได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายคือบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด ในการซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์ดำเนินการ 2 วิธี กล่าวคือ โจทก์ส่งซื้อสินค้าเข้ามาเก็บไว้ในโกดังแล้วขายให้ลูกค้าอย่างหนึ่ง กับเมื่อลูกค้าส่งซื้อสินค้า โจทก์จะส่งใบสั่งซื้อไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยให้ลูกค้าชำระราคาให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง และบริษัทผู้ขายก็จะส่งสินค้าตรงไปยังลูกค้า แล้วบริษัทผู้ขายจะชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศหรือไม่ โจทก์มีนายชัยยุทธศรีพรประเสริฐ นายสมยุก พงษ์ภักดี และนายบุญเลิศ เจริญทองเป็นพยานเบิกความในทำนองเดียวกันว่าการซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี คือ วิธีที่ 1 โจทก์ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อโจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะส่งซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โดยให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งสินค้าให้ลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง แต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้ามีการขาดบกพร่องของสินค้า โจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ออกในนามของโจทก์ ดังเช่นตามใบกำกับสินค้าและคำแปลเอกสารหมายเหตุ จ.1 แผ่นที่ 41 ถึง 42 และแผ่นที่ 108 ถึง 111 การซื้อขายสินค้าตามวิธีนี้ไม่เป็นการซื้อขายตรง (Direct Finance) ดังที่จำเลยนำสืบโต้แย้ง ดังนั้นเมื่อโจทก์มีสัญญาทำกับบริษัทในต่างประเทศตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าตามเอกสารหมายเหตุ จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และแผ่นที่ 60 ถึง 89 มาสืบประกอบพยานบุคคลดังกล่าว พยานหลักฐานโจทก์จึงมีน้ำหนักในการรับฟังมากกว่าพยานจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า เฉพาะการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด บริษัทเพียร์เลส บีม และบริษัทดีทอรี่ท์ ดีเซล อัลลิอัน โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้ เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศโจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่สำหรับการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด โจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศดังกล่าวไม่ได้ทำสัญญาตั้งผู้แทนจำหน่ายเป็นหนังสือ โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่าการที่โจทก์เป็นผู้จัดการจำหน่ายสินค้าของบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้น โจทก์มิได้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทดังกล่าวโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้นบางส่วนพิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์เฉพาะคำขอให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ที่ ต.3/1037/2/04434 ที่ ต.3/1037/2/04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และคำขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 เฉพาะที่เกี่ยวกับการประเมินของจำเลยตามแบบ

คำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้นนอกจากที่แก้คงให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง คำอุทธรณ์ยื่นในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ อุทธรณ์ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 บริษัท บอร์เนียวเทค จำกัดโจทก์กรมสรรพากร จำเลย ป.รัชฎากร ม. 76 ทวิ การซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่สั่งซื้อเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อ โจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะสั่งซื้อจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศที่มีสัญญาตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่าย (Distributorship Agreement) เป็นหนังสือโดยให้บริษัทดังกล่าวส่งสินค้าให้กับลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับผู้ขายในต่างประเทศโดยตรงแต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้กับลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่องโจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์ นอกจากนี้ ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ออกในนามของโจทก์ กรณีจึงเป็นเรื่องที่โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเอง มิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิโจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีฐานะเป็นนิติบุคคลมีหน้าที่จัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร เมื่อปี 2525 จำเลยได้เข้าทำการตรวจสอบภาษีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 และจำเลยได้ทำการประเมินภาษีจากโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว อ้างว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนหรือทำการติดต่อให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศในการประกอบกิจการและมีรายได้ในประเทศไทยรวม 5 บริษัทด้วยกัน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นตาม มาตรา 76 ทวิ เป็นเงินค่าภาษีทั้งสิ้น 514,787.36 บาท โจทก์ไม่เห็นพ้องกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย จึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยไปเมื่อวันที่ 12 เมษายน 2526คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โดยอ้างว่าการประเมินของจำเลยชอบแล้ว ซึ่งโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2533 โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการประเมินของจำเลย เพราะโจทก์มิได้กระทำการเป็นผู้ติดต่อหรือผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายตามการประเมินของจำเลยแต่อย่างใด โจทก์เป็นผู้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศดังกล่าว โดยโจทก์ได้ทำสัญญาเป็นผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียวในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายอันมีผลทำให้โจทก์มีสิทธิสั่งซื้อสินค้าของบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นเข้ามายังประเทศไทยได้แต่ผู้เดียว วัตถุประสงค์หลักอันหนึ่งของโจทก์ในการประกอบการค้าก็คือการขายสินค้า ในการขายสินค้าที่โจทก์สั่งซื้อจากต่างประเทศนี้ หากในขณะสั่งซื้อสินค้าโจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าต่อจากโจทก์ โจทก์ก็จะสั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองก่อนเพื่อรอขาย หรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำการในทำนองเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่โจทก์สามารถหาลูกค้าสั่งซื้อต่อจากโจทก์ได้อยู่แล้ว โจทก์ก็จะใช้วิธีลดขั้นตอน โดยการแจ้งให้ลูกค้าผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ชำระเงินค่าสินค้าโดยตรงไปยังบริษัทผู้จำหน่ายต่างประเทศ และโจทก์จะแจ้งให้บริษัทต่างประเทศผู้ขายสินค้าแก่โจทก์ทราบ ว่า สินค้าที่โจทก์สั่งซื้อนั้น โจทก์ได้ขายต่อให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ไปแล้ว กับได้แจ้งให้ลูกค้าชำระค่าสินค้าแก่บริษัท ผู้ขายโดยตรงแล้วขอให้

บริษัทผู้ขายชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ด้วยซึ่งบริษัทผู้ขายก็ได้ปฏิบัติตามคำบอกกล่าวของโจทก์ เหตุผลที่โจทก์ต้องแจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยชำระค่าสินค้าเต็มจำนวนตามราคาขายที่โจทก์ขายไปให้แก่บริษัทต่างประเทศ แทนที่จะให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยจ่ายเงินผลต่างอันเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์โดยตรงและส่งเงินให้แก่บริษัทผู้ขายเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนซื้อของโจทก์นั้น ก็เพราะนโยบายการค้าทั่วโลกนั้นไม่มีผู้ประกอบการค้ารายใดยินยอมให้ลูกค้าของตนรู้ถึงต้นทุนและกำไรของตน นอกจากนั้นการที่โจทก์ตกลงกับผู้ซื้อสินค้าของโจทก์ให้ชำระราคาไปยังผู้ขายที่ต่างประเทศโดยตรงยังเป็นการตัดรายจ่ายของโจทก์ในด้านการขนส่งหลายทอด ตัดปัญหาวิธีการส่งเงินตราต่างประเทศและพิธีการศุลกากรในการออกสินค้าอันเป็นการลดต้นทุนของโจทก์สินค้าที่ลูกค้าของโจทก์สั่งซื้อนี้เป็นการสั่งซื้อจากโจทก์โดยตรง ลูกค้าของโจทก์มีนิติสัมพันธ์กับโจทก์ในฐานะผู้ซื้อและผู้ขายหากสินค้าชำรุดบกพร่องหรือมีการรอนสิทธิ โจทก์แต่ผู้เดียวที่จะต้องรับผิดชอบในสิ่งเหล่านี้ ลูกค้าของโจทก์ไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ การส่งเงินของลูกค้าโจทก์เป็นเพียงการกระทำไปตามคำสั่งและข้อตกลงที่ทำไว้กับโจทก์เท่านั้นนิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศก็คือเมื่อมีการชำรุดบกพร่องหรือรอนสิทธิเกิดขึ้นกับสินค้าโจทก์แต่ผู้เดียวมีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าเสียหาย มิใช่ลูกค้าของโจทก์กรณีจึงเห็นได้ว่า ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวการตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อระหว่างบริษัทผู้ขายกับโจทก์เลย ในการขายสินค้าของโจทก์แก่ลูกค้า นั้น โจทก์มีอิสระดำเนินการได้เต็มที่ ไม่ว่าจะเลือกขายแก่ผู้ใด และตั้งราคาอย่างไร เพราะโจทก์ซื้อขายในนามตนเอง ความอิสระในการขายสินค้าและตั้งกำหนดราคาเช่นนี้ย่อมมิใช่วิสัยที่ตัวแทนจะมีสิทธิกระทำได้ นอกจากนี้ก็การนายหน้าหรือตัวแทนที่จำเลยอ้างว่าโจทก์กระทำอยู่นั้น ไม่อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีของโจทก์ เพราะโจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ซึ่งต้องห้ามตามกฎหมายมิให้ประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนอยู่แล้ว ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการประเมินของจำเลยจำเลยให้การและแก้ไขคำให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 ชอบด้วยเหตุผลและข้อกฎหมายแล้ว ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะได้ทำการประเมินภาษีของโจทก์นั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521-2522 ในสำนวนการสอบสวนการประเมินภาษีอากรของโจทก์ในคดีอื่นพบว่าในการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดแผกแตกต่างกับการลงบัญชีซื้อขายโดยทั่วไป จึงได้ไต่สวนผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ไว้โดยผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้รายละเอียดว่าโจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายแห่งเดียวในประเทศไทยของบริษัทในต่างประเทศ รวม 5 บริษัทจากหลักฐานการลงบัญชีและพฤติกรรมในการประกอบธุรกิจของโจทก์ตามคำให้การของผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ พฤติกรรมของโจทก์เป็นผู้ติดต่อและเป็นผู้กระทำการแทนบริษัทซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ เพราะโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้บริษัทผู้ผลิตสินค้าซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศได้ติดต่อกับผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทย ได้ทำการซื้อขายสินค้ากัน โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่โจทก์หาได้ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวแต่อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้มีหมายเรียกรวม 5 ฉบับ เรียกตรวจสอบภาษีอากร ผลการตรวจสอบไต่สวนพบว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 บริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศรวม 5 บริษัท และมีโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือ

เป็นผู้ติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยมียอดรายรับจากการขายสินค้าก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ในประเทศไทย ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่โจทก์ไม่ได้ยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าว อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้ทำการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวให้แก่จำเลย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร รวมเป็นเงินภาษีที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียให้จำเลยเป็นเงิน 514,787.36 บาท เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบซึ่งโจทก์ได้รับทราบการประเมินโดยชอบแล้ว โจทก์อุทธรณ์การประเมินคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า วิธีการจำหน่ายสินค้าที่โจทก์อ้างว่าได้มีข้อตกลงเป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าของบริษัทต่างประเทศแต่ผู้เดียวในประเทศไทย โดยไม่มีสต็อกสินค้าสำหรับสินค้าเหล่านั้นเลย เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยวิธีการที่เรียกว่า Direct finance กล่าวคือ โจทก์จะเป็นผู้ติดต่อผู้ซื้อในประเทศพร้อมทั้งเสนอราคาสินค้าและกำหนดราคาสินค้า เมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้า โจทก์ก็จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเดอริฟเครดิตเพื่อชำระราคาสินค้าโดยตรงกับบริษัทในต่างประเทศ โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ออกของลูกค้าจะต้องเป็นผู้ออกของเองและรับสินค้าไปเอง และลูกค้าจะส่งเงินไปชำระราคาสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง ส่วนโจทก์จะได้รับเงินค่าตอบแทนในรูปของเครดิตโน้ตซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าที่บริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้ากับราคาที่บริษัทต่างประเทศคิดจากโจทก์ ลักษณะการขายแบบ Direct Finance ดังกล่าวนั้นโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนในการซื้อขายให้กับบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ที่ถือว่าบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย แต่โจทก์มิได้ยื่นแบบและชำระภาษีในฐานะตัวแทนบริษัทต่างประเทสดังกล่าว ฉะนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์ในฐานะผู้ทำแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทต่างประเทศจากยอดขายสินค้าที่บริษัทนิติบุคคลในต่างประเทศขายให้กับผู้ซื้อในประเทศจึงเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว ตามฟ้องโจทก์ที่ว่าในการขายสินค้าที่โจทก์ส่งสินค้าจากต่างประเทศนี้หากในขณะส่งซื้อสินค้า โจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองเพื่อรอขายหรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำในทำนองเดียวกัน นั้น ปรากฏว่าประเด็นดังกล่าวโจทก์มีได้อุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาของอุทธรณ์ของจำเลยไว้ คดีโจทก์จึงต้องห้ามมิให้ฟ้องร้องในประเด็นดังกล่าวตามกฎหมายการที่โจทก์เป็นผู้ไปติดต่อกับบริษัทต่างประเทศผู้ขายว่ามีลูกค้าจะซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศผู้ขายแล้วเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยได้ เนื่องจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ลูกค้าผู้ซื้อและบริษัทต่างประเทศผู้ขายติดต่อทำสัญญาทางธุรกิจการค้ากันซึ่งการที่โจทก์เป็นตัวเชื่อมดังกล่าว โดยให้ลูกค้าชำระราคาสินค้ากับบริษัทต่างประเทศผู้ขายเองก็เท่ากับว่าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้ขายโดยตรงกับลูกค้าซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศ เพราะหากนิติสัมพันธ์ของโจทก์กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศไทยเป็นว่าโจทก์เป็นผู้ขายและลูกค้าเป็นผู้ซื้อแล้วโจทก์ก็ต้องให้ลูกค้าชำระเงินให้แก่โจทก์เอง แล้วโจทก์จึงส่งเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ขายอีกทีหนึ่งเพราะผลกำไรจากการซื้อขายสินค้านี้ดังกล่าวโจทก์ก็ได้เท่ากับกับวิธีการที่โจทก์ทำการติดต่อหรือกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศผู้ขายให้กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศ อีกทั้งยังปรากฏในชั้นที่โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย

ว่าการส่งสินค้าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้จัดการส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยตรง ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผู้ขาย

ในประเทศไทยตามฟ้องโจทก์ที่ว่า โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ต้องห้ามในการประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนนั้น โจทก์ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย หาได้เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่มีสัญชาติไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับดังกล่าว อีกทั้งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ นั้น ก็ได้บัญญัติว่า ต้องเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ แต่บัญญัติว่า เป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเท่านั้น จึงไม่เป็นการต้องห้ามที่โจทก์ประกอบกิจการดังกล่าวแต่อย่างใด ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่

ต.3/1037/2/04430-04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533

คำอุทธรณ์ยอมให้เป็นพับจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามหนังสือรับรองเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 1 มีวัตถุประสงค์เป็นผู้ส่งของเข้าและส่งออก เป็นผู้แทนห้างร้านหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใด การซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์มีวิธีการอยู่ 2 วิธีคือ วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า วิธีที่ 2 ในกรณีที่สินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพได้ง่าย หรือตกรุ่นง่าย โจทก์จะใช้วิธีสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อจากโจทก์แล้ว เหตุที่ไม่สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกก็เพราะถ้าขายสินค้านี้ไม่ได้ โจทก์จะต้องขาดทุนในการติดต่อซื้อสินค้านี้ ถ้าบริษัทที่ขายเป็นบริษัทใหญ่ ก็จะมีการทำสัญญาระหว่างบริษัทดังกล่าวกับโจทก์ในรูปสัญญาผู้แทนจำหน่ายซึ่งโจทก์ได้ทำสัญญากับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Norton International Co., Ltd) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 48 พร้อมคำแปลแผ่นที่ 49 ถึง 53 บริษัทเพอร์เลส ปัม (Perless Pump) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน (Detroit Diesel Allison) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนบริษัทนอร์ตัน แอบเบรซีฟส์ จำกัด (Norton Abrasives Ltd.) และบริษัทเนิร์น โคตเต็ดโปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Nairn Coated Products International Ltd.) โจทก์จะใช้วิธีส่งไปสั่งซื้อสินค้าไปโดยตรง ไม่ต้องมีการทำสัญญาผู้แทนจำหน่าย กรณีที่ลูกค้ามาสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์และโจทก์สั่งซื้อไปยังบริษัทในต่างประเทศนั้น โจทก์จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเตอร์ออฟเครดิตชำระราคาไปยังผู้ขายโดยตรง และให้บริษัทผู้ขายส่งสินค้ามาให้ลูกค้าโดยตรงเช่นกันเพื่อเป็นการลดขั้นตอนค่าใช้จ่าย เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ลูกค้า สำหรับราคาที่โจทก์ขายให้ลูกค้านั้นจะเป็นราคาต้นทุนบวกผลกำไรของโจทก์โจทก์จะแจ้งให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศทราบเพื่อการตรวจสอบว่าลูกค้าชำระราคาครบถ้วนหรือไม่ และบริษัทผู้ขายจะส่งส่วนกำไรของโจทก์กลับให้โจทก์ เหตุที่ไม่ให้ลูกค้าส่งส่วนกำไรให้โจทก์โดยตรงก็เพื่อมิให้ลูกค้าทราบต้นทุนที่แท้จริง วิธีการเช่นนี้ถือเป็นประเพณีในทางการค้าที่ทำกันทั่วไป นิติสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผู้ขายในต่างประเทศกับลูกค้านั้นจะไม่มีต่อกันเลย กรณีบริษัทผู้ขายไม่ได้รับชำระราคาก็ต้องมาฟ้องโจทก์ เพราะถือว่าโจทก์เป็นคู่สัญญา ในทางกลับกันถ้าผู้ซื้อไม่ได้รับสินค้าหรือสินค้าชำรุดบกพร่องลูกค้าก็ต้องมาฟ้องโจทก์เช่นกัน โจทก์ไม่เคยมีบัญชีการค้าในฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อแทนบริษัทในต่างประเทศแต่อย่างใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยทำการประเมินภาษีและแจ้ง

ให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเนื่องมาจากการซื้อและขายสินค้ากับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 5 บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04431 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 6 บริษัททีทรอยท์ดีเซล อัลลิสัน ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04432 ถึง 04433 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 7 และ 8 บริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04434 ถึง 04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 9 และ 10 บริษัทเพียร์เลส ปัม ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04436 ถึง 04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 11 และ 12 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 14 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมายจำเลยนำสืบว่า เจ้าพนักงานของจำเลยได้ตรวจสอบบัญชีและเอกสารของโจทก์ พบว่าการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดพลาดคือมีการลงบัญชีทั้งซื้อและขายในวันเดียวกัน ซึ่งการซื้อขายดังกล่าวไม่น่าจะเกิดในวันเดียวกัน โจทก์ควรจะลงบัญชีไปตามขั้นตอนคือ ลงบัญชีซื้อสินค้ามาก่อนเมื่อขายสินค้าได้จึงลงบัญชีขายและเมื่อเก็บเงินได้จึงลงบัญชีเก็บเงิน จำเลยเห็นว่าการติดต่อซื้อขายโจทก์กับลูกค้าและบริษัทผู้ขายในต่างประเทศเป็นลักษณะที่โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ เพราะโจทก์ได้รับผลประโยชน์คือผลต่างราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้าในประเทศไทยกับราคาที่โจทก์จะต้องชำระให้บริษัทในต่างประเทศ โจทก์ไม่มีโอกาสขาดทุนเลย ซึ่งการซื้อขายโดยปกตินั้นจะต้องมีกำไรและขาดทุน กรณีทำนองเดียวกับโจทก์นี้เคยมีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยไว้แล้วว่าเข้ามาตรา 76 ทวิ คือคำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 และคำพิพากษาฎีกาที่ 3238/2532 ตามเอกสารหมาย ล.1 แผ่นที่ 1 ถึง 22 นอกจากนี้ยังเทียบเคียงได้กับกรณีของบริษัทดีทีแอล จำกัด ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ได้มีมติว่าลักษณะการค้าเช่นนี้เป็นวิธีการที่เรียกว่า Direct Finance ซึ่งถือได้ว่าเป็นตัวแทนในการขายสินค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีจากโจทก์พิเคราะห์แล้ว ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังเป็นยุติได้ว่า โจทก์เป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทในต่างประเทศ 5 บริษัท โดยได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าแต่ผู้เดียวในประเทศไทย 3 บริษัท คือ บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม (Peerless Pump) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 บริษัททีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนอีก 2 บริษัทไม่ได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายคือบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด ในการซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์ดำเนินการ 2 วิธี กล่าวคือ โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาเก็บไว้ในโกดังแล้วขายให้ลูกค้าอย่างหนึ่งกับเมื่อลูกค้าสั่งซื้อสินค้า โจทก์จะส่งใบสั่งซื้อไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยให้ลูกค้าชำระราคาให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง และบริษัทผู้ขายก็จะส่งสินค้าตรงไปยังลูกค้า แล้วบริษัทผู้ขายจะชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศหรือไม่

โจทก์มีนายชัยยุทธศรีพรประเสริฐ นายสมยุค พงษ์ภักดี และนายบุญเลิศ เจริญทองเป็นพยานเบิกความในทำนองเดียวกันว่าการซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี คือ วิธีที่ 1 โจทก์ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อโจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะส่งซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โดยให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งสินค้าให้ลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง แต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้ามีการขำรดบกพร่องของสินค้า โจทก์ต้องรับผิดชอบต่อลูกค้า โจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ยังออกในนามของโจทก์ ดังเช่นตามใบกำกับสินค้าและคำแปลเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 41 ถึง 42 และแผ่นที่ 108 ถึง 111 การซื้อขายสินค้าตามวิธีนี้ไม่เป็นการซื้อขายตรง (Direct Finance) ดังที่จำเลยนำสืบโต้แย้ง ดังนั้นเมื่อโจทก์มีสัญญาทำกับบริษัทในต่างประเทศตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และแผ่นที่ 60 ถึง 89 มาสืบประกอบพยานบุคคลดังกล่าว พยานหลักฐานโจทก์จึงมีน้ำหนักในการรับฟังมากกว่าพยานจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า เฉพาะการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด บริษัทเพียร์เลส บีม และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้ เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศโจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่สำหรับการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตันแอบเบรชีฟท์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเต็ด โปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด โจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศดังกล่าวไม่ได้ทำสัญญาตั้งผู้แทนจำหน่ายเป็นหนังสือ โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่าการที่โจทก์เป็นผู้จัดการจำหน่ายสินค้าของบริษัทนอร์ตันแอบเบรชีฟท์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเต็ด โปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้น โจทก์มิได้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทดังกล่าวโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้นบางส่วนพิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์เฉพาะคำขอให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ที่ ต.3/1037/2/04434 ที่ ต.3/1037/2/04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และคำขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 เฉพาะที่เกี่ยวกับการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้นนอกจากที่แก้คงให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ(เจริญ นิลเอสงฆ์-เพ็ง เพ็งนิติ-สุวรรณ ตระการพันธุ์)แหล่งที่มาสำนักงานส่งเสริมงานตุลาการแผนกหมายเลขคดีดำศาลฎีกา หมายเลขคดีดำศาลชั้นต้นหมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้นหมายเลขเหตุ การที่บริษัทในต่างประเทศจะขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศไทยนั้นอาจทำได้หลายรูปแบบ คือ เข้ามาจดทะเบียนตั้งบริษัทใหม่เป็นบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ (Subsidiary Company) ในประเทศไทยหรือตั้งสาขา (Branch) ตัวแทนทางการค้า (Commercial Agency) หรือผู้จัดจำหน่าย (distributor) ในประเทศไทย 1. การจดทะเบียนตั้งบริษัทใหม่ การจดทะเบียนตั้งบริษัทใหม่เป็นบริษัทลูกหรือ

บริษัทในเครือในประเทศไทยนั้น บริษัทใหม่จะมีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากบริษัทแม่ (ParentCompany) ในต่างประเทศ และถือเป็นบริษัทไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศไทย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรค 1) ส่วนบริษัทแม่นั้น เนื่องจากเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ หากบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือมีกำไรและจ่ายเงินปันผลบริษัทแม่ก็จะได้รับเงินปันผลตามจำนวนหุ้นที่ตนถืออยู่ เงินปันผลนี้บริษัทแม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือผู้จ่ายเงินปันผลมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา 10% ของยอดเงินปันผลที่จ่าย และนำส่งอำเภอรอหรือเขตท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด(แบบ ภ.ง.ด.54) ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินปันผล (ประมวลรัษฎากร มาตรา 70) 2. การตั้งสาขา การเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยนั้นไม่ถือว่าสาขาเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากสำนักงานใหญ่ (HeadOffice) แต่ถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น(ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรค 2) และเมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ก็ต้องเสียภาษีในอัตรา 10% ของยอดเงินที่จำหน่ายออกไปนั้น โดยสาขาในประเทศไทยมีหน้าที่นำส่งอำเภอรอหรือเขตท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด(แบบ ภ.ง.ด.54) ภายใน 7 วัน นับแต่วันจำหน่าย (ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ว่าจะเป็นการเข้ามาจดทะเบียนตั้งบริษัทใหม่หรือตั้งสาขา ต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย โดยในกรณีจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทใหม่นั้น กรรมการผู้มีอำนาจของบริษัทเป็นผู้มีหน้าที่ขอจดทะเบียนและยื่นรายการพร้อมชำระภาษีแทนบริษัท (ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/3) ส่วนกรณีสาขานั้นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรงหรือโดยปริยายที่อยู่ในประเทศไทยมีหน้าที่ขอจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร่วมกับบริษัทของตน(ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/2) 3. การตั้งตัวแทนทางการค้า การตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศไทยนั้นเป็นกรณีที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งให้ตัวแทนในประเทศไทยซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าสั่งซื้อสินค้าของตน อาจจะให้มีอำนาจในการเจรจาต่อรองตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนก็ได้ ทั้งนี้กิจกรรมที่ตัวแทนกระทำไปนั้นเป็นการกระทำในนามของตัวการและเพื่อประโยชน์ส่วนได้เสียของตัวการ กำไรและความเสี่ยงต่อการขาดทุนตกเป็นของตัวการ โดยตัวแทนจะต้องขายสินค้าตามราคาที่ตัวการกำหนดและตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของค่าบำเหน็จ (Commission)ซึ่งมักจะคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่ซื้อขายกัน และการชำระเงินผู้ซื้อก็มักจะชำระตรงไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยวิธีเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต ซึ่งการเป็นตัวแทนทางการค้านี้ อาจเป็นSoleAgency หรือ ExclusiveAgency ก็ได้ แล้วแต่จะตกลงกันถ้าเป็น SoleAgency ก็หมายความว่าตัวการในต่างประเทศให้คำรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งตัวแทนรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ยังคงสิทธิที่จะขายโดยตรงด้วยตนเองแต่ถ้าเป็น ExclusiveAgencyก็หมายความว่าตัวการให้คำรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้นจะต้องจำหน่ายโดยตัวแทนเท่านั้น การขายสินค้าโดยผ่านตัวแทนทางการค้าดังกล่าวความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อในประเทศไทยกับผู้ขายในต่างประเทศจะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย ส่วนความสัมพันธ์ระหว่างตัวแทนในประเทศไทยกับผู้ขายในต่างประเทศจะเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวการตัวแทนเมื่อเป็นเช่นนี้จึงเป็นเรื่องบริษัทผู้ขายในต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทผู้ขายต้อง

เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยตัวแทนในประเทศไทยมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดจากการขายสินค้าในประเทศไทยแทนบริษัทขายในต่างประเทศ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ) อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรตัวแทนก็ไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ นอกจากนี้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศอาจได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำไว้กับประเทศของบริษัทผู้ขาย ในเมื่อตัวแทนนั้นไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ของบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ซึ่งปัจจุบันมีประเทศต่าง ๆ รวม 26 ประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ได้แก่ นอร์เวย์ สวีเดน เดนมาร์ก เยอรมนี ญี่ปุ่น เนเธอร์แลนด์ ฝรั่งเศส สวิตเซอร์แลนด์ อิตาลี เบลเยียม ปากีสถาน อังกฤษ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ โปแลนด์ แคนาดา ฟินแลนด์ อินเดีย ออสเตรเลีย สาธารณรัฐประชาชนจีน ฮังการี ออสเตรเลีย ศรีลังกา และเวียดนาม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นบริษัทผู้ขายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่จะได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย ส่วนจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้นได้ขายสินค้าผ่านตัวแทนในประเทศไทยเป็นปกติธุระหรือเป็นครั้งคราว ถ้าขายเป็นครั้งคราวก็ไม่ต้องจดทะเบียน (ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/3(1)) แต่ถ้าขายเป็นปกติธุระก็ต้องจดทะเบียน โดยตัวแทนในประเทศไทยมีหน้าที่ขอจดทะเบียนและยื่นรายการพร้อมชำระภาษี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/2, 82/1, 83/2) กรณีที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศได้เข้ามาขายสินค้าเป็นครั้งคราวในประเทศไทยซึ่งไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถ้าจะขอจดทะเบียนชั่วคราวก็มีสิทธิที่จะทำได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ ซึ่งระยะเวลาในการขายสินค้าในประเทศไทยจะต้องเกิน 1 ปี แต่ไม่เกิน 3 ปี จึงจะถือว่าเป็นการเข้ามาขายเป็นครั้งคราว (ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/3 วรรค 2, 3, 4 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 43) ลงวันที่ 29 มกราคม 2536) กรณีที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เมื่อมีการชำระราคาสินค้า ผู้ซื้อจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 7% ของยอดเงินที่จ่ายโดยยื่นรายการตามแบบนำส่ง (แบบ ภ.พ.36) ณ ที่ว่าการอำเภอหรือเขตท้องที่ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน (ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6(1)) ซึ่งใบเสร็จรับเงินที่กรมสรรพากรออกให้ นั้นถือเป็นใบกำกับภาษี และภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำส่งดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อของผู้ซื้อ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/14, 77/1(18)) ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธินำไปคำนวณหักกับภาษีขายในเดือนที่มีการออกใบเสร็จรับเงินนั้น

4. การตั้งผู้จัดจำหน่าย การตั้งผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทยนั้นเป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดไว้ ซึ่งหากเป็น Sole Distributorship ก็หมายความว่าผู้ผลิตรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีก แต่ก็ยังสงวนสิทธิที่จะขายโดยตรงด้วยตนเองอยู่แต่ถ้าเป็น Exclusive Distributorship ก็หมายความว่าผู้ผลิตรับรองว่าการจำหน่ายสินค้าในอาณาเขตนั้นจะต้องจำหน่ายโดยผู้จัดจำหน่ายรายนั้นเท่านั้น ผู้จัดจำหน่ายไม่มีฐานะเป็นตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศแต่มีฐานะเป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในต่างประเทศมาจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่ายจึงเป็นความสัมพันธ์ตามสัญญาซื้อขาย ไม่ใช่ความสัมพันธ์ตามสัญญาตัวแทนดังเช่นกรณีผู้ผลิตในต่างประเทศกับ

ตัวแทนทางการค้าดังกล่าวมาแล้ว และกรณีผู้จัดจำหน่ายนี้สัญญาซื้อขายจะมี 2 ฉบับ ฉบับหนึ่งคือสัญญาซื้อขายระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้จัดจำหน่าย ส่วนอีกฉบับเป็นสัญญาซื้อขายระหว่างผู้จัดจำหน่ายกับผู้ซื้อในประเทศ จึงต่างกับกรณีตัวแทนทางการค้าที่สัญญาซื้อขายมีเพียงฉบับเดียว คือ สัญญาซื้อขายระหว่างผู้ผลิตในต่างประเทศกับผู้ซื้อในประเทศไทย โดยมีตัวแทนทางการค้าเป็นผู้ทำสัญญาซื้อขายแทนผู้ผลิตในต่างประเทศ ก. ตัวแทนทางการค้า เมื่อกรณีผู้จัดจำหน่ายมีสัญญาซื้อขาย 2 ฉบับ ผู้ผลิตในต่างประเทศจึงไม่มีนิติสัมพันธ์กับผู้ซื้อในประเทศไทย ผู้ซื้อในประเทศไทยมิได้เป็นลูกหนี้ของผู้ผลิตในต่างประเทศแต่เป็นลูกหนี้ของผู้จัดจำหน่าย จึงต่างกับกรณีตัวแทนทางการค้าที่ถือว่าผู้ซื้อในประเทศไทยเป็นลูกหนี้ของผู้ผลิตในต่างประเทศ ผลประโยชน์ที่ผู้จัดจำหน่ายได้รับก็คือกำไรจากการขายสินค้าให้กับผู้ซื้อในประเทศไทย ความเสี่ยงต่อการขาดทุนตกเป็นของผู้จัดจำหน่ายเอง ต่างกับตัวแทนทางการค้าที่ความเสี่ยงต่อการขาดทุนตกเป็นของผู้ผลิตในต่างประเทศ ตัวแทนจะได้รับค่าบำเหน็จเป็นจำนวนเงินแน่นอนตามราคาสินค้าที่ผู้ผลิตได้รับ โดยไม่คำนึงว่าผู้ผลิตจะขาดทุนหรือกำไร ในส่วนของภาษีนั้นเมื่อผู้จัดจำหน่ายไม่ใช่ตัวแทนของผู้ผลิตในต่างประเทศกรณีก็ไม่ถือว่าผู้ผลิตในต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จัดจำหน่ายจึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรก็ยอมรับเฉพาะกรณีที่ผู้ซื้อในประเทศไทยชำระเงินค่าสินค้าให้แก่ผู้จัดจำหน่ายหากเป็นกรณีที่ผู้ซื้อในประเทศไทยชำระให้แก่ผู้ผลิตในต่างประเทศแล้ว กรมสรรพากรจะถือว่าผู้ผลิตในต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีผู้จัดจำหน่ายเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อผู้จัดจำหน่ายจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่ศาลฎีกาก็ไม่ได้เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเสมอไป แต่จะพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป ดังเช่นคดีที่กำลังหมายเหตุอยู่นี้มีทั้งกรณีที่ศาลฎีกาเห็นด้วยกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรและไม่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร อาจกล่าวได้ว่าหากข้อเท็จจริงฟังได้ว่าการซื้อขายสินค้านี้ระหว่างผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทยกับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ผู้จัดจำหน่ายได้กระทำด้วยตนเอง มิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ศาลฎีกาก็จะวินิจฉัยว่าผู้จัดจำหน่ายไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ผู้เขียนเห็นว่าหากข้อเท็จจริงฟังได้ว่าผู้ขายในประเทศไทยเป็นผู้จัดจำหน่ายของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศโดยสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายดังกล่าวมาขายให้กับลูกค้าในประเทศไทยในลักษณะซื้อมาขายไป มีอิสระในการขายและต้องรับผิดชอบตามสัญญาซื้อขายต่อลูกค้าในประเทศไทย เช่นรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของสินค้าที่ขาย ทั้งผลประโยชน์ที่ผู้ขายในประเทศไทยได้รับจะอยู่ในรูปของกำไรมิใช่ค่านายหน้าและต้องเสี่ยงต่อการขาดทุนแล้ว กรณีก็ไม่อาจถือว่าผู้จัดจำหน่ายเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แม้การชำระราคาจะให้ลูกค้าในประเทศไทยชำระให้กับบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศก็ตามเพราะการชำระราคาหรือการชำระหนี้กันคู่สัญญาจะตกลงชำระให้กับบุคคลภายนอกสัญญาก็ได้ ไม่มีผลทำให้สัญญาซื้อขายกลายเป็นสัญญาตัวแทนไปได้ดังความเห็นของกรมสรรพากร อย่างไรก็ดี การที่จะฟังข้อเท็จจริงว่ากรณีเป็นเรื่องผู้จัดจำหน่ายซื้อมาขายไปหรือไม่นั้น จะพิจารณาแต่ชื่อของสัญญาที่ทำกันไว้ไม่ได้ แม้ชื่อของสัญญาจะระบุว่าสัญญาตั้งผู้จัดจำหน่าย(Distributorship Agreement) แต่สาระสำคัญของสัญญามีใช่เป็นเรื่องซื้อมาขายไป หากแต่เป็นเรื่องตัวแทน

ทางการค้า(CommercialAgency) แล้ว กรณีก็ต้องถือว่าผู้จัดจำหน่ายเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัท ผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ อันมีผลทำให้ผู้จัดจำหน่ายมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีแทนบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศนอกจากนี้แม้จะมีสัญญาตั้งผู้จัดจำหน่ายกันจริง แต่ถ้ามองการสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศซึ่งเป็นขั้นตอนที่เกิดขึ้นหลังจากการทำสัญญาตั้งผู้จัดจำหน่าย ผู้จัดจำหน่ายไม่ได้เป็นผู้สั่งซื้อโดยตรง แต่ให้ลูกค้าเป็นผู้สั่งซื้อ กรณีก็มีใช้การซื้อมาขายไป แต่เป็นเรื่องลูกค้าซื้อโดยตรงจากบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศซึ่งหากมีข้อเท็จจริงว่าผู้จัดจำหน่ายในประเทศไทยเป็นผู้แนะนำหรือตัวเชื่อมให้มีการซื้อขายกันดังกล่าว กรณีก็ต้องถือว่าผู้จัดจำหน่ายเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ ผู้จัดจำหน่ายย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษีแทนบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศ ดังจะเห็นตัวอย่างได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3238/2532 คดีระหว่างบริษัททอลายด์เอ็นยีเนียร์จังก์ด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า "โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายเครื่องปรับอากาศและอุปกรณ์ต่าง ๆ ของบริษัท ท.แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีอำนาจทำสัญญาแทนบริษัท ท.วิธีการปฏิบัติในการติดต่อเครื่องปรับอากาศขนาดใหญ่ของโจทก์นั้นวิศวกรของโจทก์จะต้องไปสำรวจออกแบบและสั่งเครื่องปรับอากาศเข้ามาโดยโจทก์จะทำใบสั่งซื้อไปยังผู้ขาย ถ้าไม่มีใบสั่งซื้อ บริษัทผู้ขายจะขายให้ใครไม่ได้ ก่อนทำสัญญาซื้อขายและติดตั้งเครื่องปรับอากาศและระบบระบายอากาศกับบริษัท ต.ในประเทศไทย โจทก์ก็ให้วิศวกรของโจทก์ไปสำรวจออกแบบแล้วแยกคำนวณราคาค่าเครื่องปรับอากาศกับค่าแรงในการติดตั้งไว้ต่างหาก แต่เนื่องจากบริษัทต. ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรโดยไม่ต้องเสียภาษีอากร โจทก์จึงให้บริษัท ต. เป็นผู้สั่งซื้อเครื่องปรับอากาศจากบริษัท ท. ประเทศสหรัฐอเมริกาโดยตรง การกระทำของโจทก์ดังกล่าวฟังได้ว่าบริษัทต. ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีโจทก์เป็นผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นเหตุให้บริษัท ท. ได้รับเงินได้ในประเทศไทยถือว่าบริษัทต. ประกอบกิจการในประเทศไทย และโจทก์ผู้ทำการติดต่อเช่นนั้นก็มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรนั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ" ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมคำพิพากษา: โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีฐานะเป็นนิติบุคคลมีหน้าที่จัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร เมื่อปี 2525 จำเลยได้เข้าทำการตรวจสอบภาษีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 และจำเลยได้ทำการประเมินภาษีจากโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว อ้างว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนหรือทำการติดต่อให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศในการประกอบกิจการและมีรายได้ในประเทศไทยรวม 5 บริษัทด้วยกัน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นตาม มาตรา 76 ทวิ เป็นเงินค่าภาษีทั้งสิ้น 514,787.36 บาท โจทก์ไม่เห็นพ้องกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย จึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยไปเมื่อวันที่ 12 เมษายน 2526คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โดยอ้างว่า การประเมินของจำเลยชอบแล้ว ซึ่งโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2533 โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการประเมินของจำเลย เพราะโจทก์มิได้กระทำการเป็นผู้ติดต่อหรือผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายตามการประเมินของจำเลยแต่อย่างใด โจทก์เป็นผู้สั่งซื้อ

สินค้าจากบริษัทต่างประเทศดังกล่าว โดยโจทก์ได้ทำสัญญาเป็นผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียว ในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายอันมีผลทำให้โจทก์มีสิทธิสั่งสินค้าของบริษัท ต่างประเทศเหล่านั้นเข้ามายังประเทศไทยได้แต่ผู้เดียว วัตถุประสงค์หลักอันหนึ่งของโจทก์ในการ ประกอบการค้าก็คือการขายสินค้า ในการขายสินค้าที่โจทก์สั่งซื้อจากต่างประเทศนี้ หากในขณะ สั่งซื้อสินค้าโจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าต่อจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เอง ก่อนเพื่อรอขาย หรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็ จะกระทำการในทำนองเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่โจทก์สามารถหาลูกค้าสั่งซื้อต่อจากโจทก์ได้ อยู่แล้ว โจทก์ก็จะใช้วิธีลดขั้นตอน โดยการแจ้งให้ลูกค้าผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ชำระสินค้าเงินค่าสินค้า โดยตรงไปยังบริษัทผู้จำหน่ายต่างประเทศ และโจทก์จะแจ้งให้บริษัทต่างประเทศผู้ขายสินค้าแก่ โจทก์ทราบ ว่า สินค้าที่โจทก์สั่งซื้อนั้น โจทก์ได้ขายต่อให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ไป แล้ว ก็ได้แจ้งให้ลูกค้าชำระค่าสินค้าแก่บริษัท ผู้ขายโดยตรงแล้วขอให้บริษัทผู้ขายชำระผลต่าง ของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ด้วยซึ่งบริษัทผู้ขายก็ได้ปฏิบัติตามคำบอกกล่าวของ โจทก์ เหตุผลที่โจทก์ต้องแจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยชำระค่าสินค้าเต็มจำนวนตาม ราคาขายที่โจทก์ขายไปให้แก่บริษัทต่างประเทศ แทนที่จะให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยจ่าย เงินผลต่างอันเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์โดยตรงและส่งเงินให้แก่บริษัทผู้ขายเฉพาะส่วนที่เป็น ต้นทุนซื้อของโจทก์นั้น ก็เพราะนโยบายการค้าทั่วโลกนั้นไม่มีผู้ประกอบการค้ารายใดยินยอมให้ ลูกค้าของตนรู้ถึงต้นทุนและกำไรของตน นอกจากนั้นการที่โจทก์ตกลงกับผู้ซื้อสินค้าของโจทก์ให้ ชำระราคาไปยังผู้ขายที่ต่างประเทศโดยตรงยังเป็นการตัดรายจ่ายของโจทก์ในด้านการขนส่งหลาย ทอด ตัดปัญหาพิธีการส่งเงินตราต่างประเทศและพิธีการศุลกากรในการออกสินค้าอันเป็นการลด ต้นทุนของโจทก์สินค้าที่ลูกค้าของโจทก์สั่งซื้อนี้เป็นการสั่งซื้อจากโจทก์โดยตรง ลูกค้าของโจทก์มี นิติสัมพันธ์กับโจทก์ในฐานะผู้ซื้อและผู้ขายหากสินค้าชำรุดบกพร่องหรือมีการรอนสิทธิ โจทก์ แต่ผู้เดียวที่จะต้องรับผิดชอบในสิ่งเหล่านี้ ลูกค้าของโจทก์ไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทผู้ขายใน ต่างประเทศ การส่งเงินของลูกค้าโจทก์เป็นเพียงการกระทำไปตามคำสั่งและข้อตกลงที่ทำไว้กับ โจทก์เท่านั้นนิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศก็คือเมื่อมีการชำรุดบกพร่อง หรือรอนสิทธิเกิดขึ้นกับสินค้าโจทก์แต่ผู้เดียวมีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าเสียหาย มิใช่ลูกค้าของโจทก์ กรณีจึงเห็นได้ว่า ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวการตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อระหว่างบริษัท ผู้ขายกับโจทก์เลย ในการขายสินค้าของโจทก์แก่ลูกค้านั้น โจทก์มีอิสระดำเนินการได้เต็มที่ ไม่ว่า จะเลือกขายแก่ผู้ใด และตั้งราคาอย่างไร เพราะโจทก์ซื้อขายในนามตนเอง ความอิสระในการขาย สินค้าและตั้งกำหนดราคาเช่นนี้ย่อมมิใช่วิสัยที่ตัวแทนจะมีสิทธิกระทำได้ นอกจากนี้กิจการ นายหน้าหรือตัวแทนที่จำเลยอ้างว่าโจทก์กระทำอยู่นั้น ไม่อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีของโจทก์ เพราะ โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ซึ่งต้องห้าม ตามกฎหมายมิให้ประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนอยู่แล้ว ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการประเมินของจำเลยจำเลยให้การและแก้ไขคำให้การ ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 ขอบด้วยเหตุผลและข้อกฎหมายแล้ว ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมิน ของจำเลยจะได้ทำการประเมินภาษีของโจทก์นั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ออกหมายเรียก เพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521-2522 ในสำนวนการ สอบสวนการประเมินภาษีอากรของโจทก์ในคดีอื่นพบว่าในการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์

ผิดแผกแตกต่างกับการลงบัญชีซื้อขายโดยทั่วไป จึงได้ไต่สวนผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ไว้โดยผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้รายละเอียดว่าโจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายแห่งเดียวในประเทศไทยของบริษัทในต่างประเทศ รวม 5 บริษัทจากหลักฐานการลงบัญชีและพฤติกรรมในการประกอบธุรกิจของโจทก์ตามคำให้การของผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ พฤติกรรมของโจทก์เป็นผู้ติดต่อและเป็นผู้กระทำการแทนบริษัทซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเพราะโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้บริษัทผู้ผลิตสินค้าซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศได้ติดต่อกับผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทย ได้ทำการซื้อขายสินค้ากัน โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่โจทก์หาได้ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวแต่อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้มีหมายเรียกกรม 5 ฉบับ เรียกตรวจสอบภาษีอากร ผลการตรวจสอบไต่สวนพบว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 บริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศรวม 5 บริษัท และมีโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยมียอดรายรับจากการขายสินค้าก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ในประเทศไทย ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่โจทก์ไม่ได้ยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าว อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้ทำการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวให้แก่จำเลย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร รวมเป็นเงินภาษีที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียให้จำเลยเป็นเงิน 514,787.36 บาทเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบซึ่งโจทก์ได้รับทราบการประเมินโดยชอบแล้ว โจทก์อุทธรณ์การประเมินคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า วิธีการจำหน่ายสินค้าที่โจทก์อ้างว่าได้มีข้อตกลงเป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าของบริษัทต่างประเทศแต่ผู้เดียวในประเทศไทย โดยไม่มีสต็อกสินค้าสำหรับสินค้าเหล่านั้นเลย เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยวิธีการที่เรียกว่าDirect finance กล่าวคือ โจทก์จะเป็นผู้ติดต่อผู้ซื้อในประเทศพร้อมทั้งเสนอราคาสินค้าและกำหนดราคาสินค้า เมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้า โจทก์ก็จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเดอรัฟเฟอเครดิตเพื่อชำระราคาสินค้าโดยตรงกับบริษัทในต่างประเทศ โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ออกของลูกค้านั้นจะต้องเป็นผู้ออกของเองและรับสินค้าไปเอง และลูกค้าจะส่งเงินไปชำระราคาสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง ส่วนโจทก์จะได้รับเงินค่าตอบแทนในรูปของเครดิตไนต์ซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าที่บริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้ากับราคาที่บริษัทต่างประเทศคิดจากโจทก์ ลักษณะการขายแบบDirect Finance ดังกล่าวนั้นโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนในการซื้อขายให้กับบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ที่ถือว่าบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย แต่โจทก์มิได้ยื่นแบบและชำระภาษีในฐานะตัวแทนบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ฉะนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์ในฐานะผู้แทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทต่างประเทศจากยอดขายสินค้าที่บริษัทนิติบุคคลในต่างประเทศขายให้กับผู้ซื้อในประเทศจึงเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว ตามฟ้องโจทก์ที่ว่าในการขายสินค้าที่โจทก์ส่งสินค้าจากต่างประเทศนี้หากในขณะส่งซื้อสินค้า โจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองเพื่อรอขายหรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำในทำนองเดียวกัน นั้น ปรากฏว่าประเด็นดังกล่าวโจทก์มิได้อุทธรณ์คัดค้านต่อ

คณะกรรมการพิจารณาของอุทธรณ์ของจำเลยไว้ คดีโจทก์จึงต้องห้ามมิให้ฟ้องร้องในประเด็นดังกล่าวตามกฎหมายการที่โจทก์เป็นผู้ไปติดต่อกับบริษัทต่างประเทศผู้ขายว่ามีลูกค้าจะซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศผู้ขายแล้วเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยได้ เนื่องจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ลูกค้าผู้ซื้อและบริษัทต่างประเทศผู้ขายติดต่อทำสัญญาทางธุรกิจการค้ากันซึ่งการที่โจทก์เป็นตัวเชื่อมดังกล่าว โดยให้ลูกค้าชำระราคาสินค้ากับบริษัทต่างประเทศผู้ขายเองก็เท่ากับว่าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้ขายโดยตรงกับลูกค้าซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศ เพราะหากนิติสัมพันธ์ของโจทก์กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศไทยเป็นว่าโจทก์เป็นผู้ขายและลูกค้าเป็นผู้ซื้อแล้วโจทก์ก็ต้องให้ลูกค้าชำระเงินให้แก่โจทก์เอง แล้วโจทก์จึงส่งเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ขายอีกทีหนึ่งเพราะผลกำไรจากการซื้อขายสินค้านี้ดังกล่าวโจทก์ก็ได้เท่ากับกับวิธีการที่โจทก์ทำการติดต่อหรือกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศผู้ขายให้กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศ อีกทั้งยังปรากฏในชั้นที่โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยว่าการส่งสินค้าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้จัดการส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยตรง ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผู้ขายในประเทศไทยตามฟ้องโจทก์ที่ว่า โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ต้องห้ามในการประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนนั้น โจทก์ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย หาได้เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่มีสัญชาติไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับดังกล่าว อีกทั้งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ นั้น ก็ได้บัญญัติว่า ต้องเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ แต่บัญญัติว่า เป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเท่านั้น จึงไม่เป็นการต้องห้ามที่โจทก์ประกอบกิจการดังกล่าวแต่อย่างใด ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430-04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533

คำอุทธรณ์ยอมให้เป็นพับจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามหนังสือรับรองเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 1 มีวัตถุประสงค์เป็นผู้ส่งของเข้าและส่งออก เป็นผู้แทนห้างร้านหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใด การซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์มีวิธีการอยู่ 2 วิธีคือ วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า วิธีที่ 2 ในกรณีที่สินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพได้ง่าย หรือตกรุ่นง่าย โจทก์จะใช้วิธีสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อจากโจทก์แล้ว เหตุที่ไม่สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกก็เพราะถ้าขายสินค้านี้ไม่ได้ โจทก์จะต้องขาดทุนในการติดต่อซื้อสินค้านี้ ถ้าบริษัทที่ขายเป็นบริษัทใหญ่ ก็จะมีการทำสัญญาระหว่างบริษัทดังกล่าวกับโจทก์ในรูปสัญญาผู้แทนจำหน่ายซึ่งโจทก์ได้ทำสัญญากับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด(Norton International Co., Ltd) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 48 พร้อมคำแปลแผ่นที่ 49 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม(Perless Pump) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน (Detroit Diesel Allison) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนบริษัทนอร์ตัน แอบเบรซีฟส์ จำกัด(Norton Abrasives Ltd.) และบริษัทเนรน์ โคตเต็ดโปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Nairn Coated Products International Ltd.) โจทก์จะใช้วิธีส่งไปสั่งซื้อสินค้าไปโดยตรง ไม่ต้องมีการทำสัญญาผู้แทนจำหน่าย กรณีที่ลูกค้ามาสั่งซื้อสินค้าจาก

โจทก์และโจทก์ส่งข้อไปยังบริษัทในต่างประเทศนั้น โจทก์จะให้ลูกค้าเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตชำระราคาไปยังผู้ขายโดยตรง และให้บริษัทผู้ขายส่งสินค้ามาให้ลูกค้าโดยตรงเช่นกันเพื่อเป็นการลดขั้นตอนค่าใช้จ่าย เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ลูกค้า สำหรับราคาที่โจทก์ขายให้ลูกค้านั้นจะเป็นราคาต้นทุนบวกผลกำไรของโจทก์โจทก์จะแจ้งให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศทราบเพื่อการตรวจสอบว่าลูกค้าชำระราคาครบถ้วนหรือไม่ และบริษัทผู้ขายจะส่งส่วนกำไรของโจทก์กลับให้โจทก์ เหตุที่ไม่ให้ลูกค้าส่งส่วนกำไรให้โจทก์โดยตรงก็เพื่อให้ลูกค้าทราบต้นทุนที่แท้จริง วิธีการเช่นนี้ถือเป็นประเพณีในทางการค้าที่ทำกันทั่วไป นิติสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผู้ขายในต่างประเทศกับลูกค้านั้นจะไม่มีต่อกันเลย กรณีบริษัทผู้ขายไม่ได้รับชำระราคาก็ต้องมาฟ้องโจทก์ เพราะถือว่าโจทก์เป็นคู่สัญญา ในทางกลับกันถ้าผู้ซื้อไม่ได้รับสินค้าหรือสินค้าชำรุดบกพร่องลูกค้าก็ต้องมาฟ้องโจทก์เช่นกัน โจทก์ไม่เคยมีบัญชีการค้าในฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อแทนบริษัทในต่างประเทศแต่อย่างใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยทำการประเมินภาษีและแจ้งให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเนื่องมาจากการซื้อและขายสินค้ากับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 5 บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04431 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 6 บริษัททีทรอยท์ดีเซล อัลลิสัน ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04432 ถึง 04433 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 7 และ 8 บริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04434 ถึง 04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 9 และ 10 บริษัทเพียร์เลส ปีม ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04436 ถึง 04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 11 และ 12 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 14 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมายจำเลยนำสืบว่า เจ้าพนักงานของจำเลยได้ตรวจสอบบัญชีและเอกสารของโจทก์ พบว่าการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดปกติกล่าวคือมีการลงบัญชีทั้งซื้อและขายในวันเดียวกัน ซึ่งการซื้อขายดังกล่าวไม่น่าจะเกิดในวันเดียวกัน โจทก์ควรจะลงบัญชีไปตามขั้นตอนคือ ลงบัญชีซื้อสินค้ามาก่อนเมื่อขายสินค้าได้จึงลงบัญชีขายและเมื่อเก็บเงินได้จึงลงบัญชีเก็บเงิน จำเลยเห็นว่าการติดต่อซื้อขายโจทก์กับลูกค้าและบริษัทผู้ขายในต่างประเทศเป็นลักษณะที่โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ เพราะโจทก์ได้รับผลประโยชน์คือผลต่างราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้าในประเทศไทยกับราคาที่โจทก์จะต้องชำระให้บริษัทในต่างประเทศ โจทก์ไม่มีโอกาสขาดทุนเลย ซึ่งการซื้อขายโดยปกตินั้นจะต้องมีกำไรและขาดทุน กรณีทำนองเดียวกับโจทก์นี้เคยมีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยไว้แล้วว่าเข้ามาตรา 76 ทวิ คือคำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 และคำพิพากษาฎีกาที่ 3238/2532 ตามเอกสารหมาย ล.1 แผ่นที่ 1 ถึง 22 นอกจากนี้ยังเทียบเคียงได้กับกรณีของบริษัทดีทีแอล จำกัด ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ได้มีมติว่าลักษณะการค้าเช่นนี้เป็นวิธีการที่เรียกว่า Direct Finance ซึ่งถือได้ว่าเป็นตัวแทนในการขายสินค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีจากโจทก์พิเคราะห์แล้ว ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังเป็นยุติได้ว่า

โจทก์เป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทในต่างประเทศ 5 บริษัทโดยได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าแต่ผู้เดียวในประเทศไทย 3 บริษัท คือ บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม(Peerless Pump) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 บริษัทตีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนอีก 2 บริษัทไม่ได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายคือบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดัคส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบอร์ชีฟส์ จำกัด ในการซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์ดำเนินการ 2 วิธี กล่าวคือ โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาเก็บไว้ในโกดังแล้วขายให้ลูกค้าอย่างหนึ่ง กับเมื่อลูกค้าสั่งซื้อสินค้า โจทก์จะส่งใบสั่งซื้อไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยให้ลูกค้าชำระราคาให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง และบริษัทผู้ขายก็จะส่งสินค้าตรงไปยังลูกค้า แล้วบริษัทผู้ขายจะชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศหรือไม่ โจทก์มีนายชัยยุทธศรีพรประเสริฐ นายสมยุก พงษ์ภักดี และนายบุญเลิศ เจริญทองเป็นพยานเบิกความในทำนองเดียวกันว่าการซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี คือ วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อโจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โดยให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งสินค้าให้ลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง แต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้ามีการชำระครบถ้วนของสินค้า โจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ยังคงออกในนามของโจทก์ ดังเช่นตามใบกำกับสินค้าและคำแปลเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 41 ถึง 42 และแผ่นที่ 108 ถึง 111 การซื้อขายสินค้าตามวิธีนี้ไม่เป็นการซื้อขายตรง (Direct Finance) ดังที่จำเลยนำสืบโต้แย้ง ดังนั้นเมื่อโจทก์มีสัญญาทำกับบริษัทในต่างประเทศตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และแผ่นที่ 60 ถึง 89 มาสืบประกอบพยานบุคคลดังกล่าว พยานหลักฐานโจทก์จึงมีน้ำหนักในการรับฟังมากกว่าพยานจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า เฉพาะการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดบริษัทเพียร์เลส ปัม และบริษัทตีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้ เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศโจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่สำหรับการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบอร์ชีฟส์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดัคส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด โจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศดังกล่าวไม่ได้ทำสัญญาตั้งผู้แทนจำหน่ายเป็นหนังสือ โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่าการที่โจทก์เป็นผู้จัดการจำหน่ายสินค้าของบริษัทนอร์ตัน แอบเบอร์ชีฟส์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดัคส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้น โจทก์มิได้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทดังกล่าวโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้นบางส่วนพิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์เฉพาะคำขอให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้

นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ที่ ต.3/1037/2/04434 ที่ ต.3/1037/2/04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และคำขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 เฉพาะที่เกี่ยวกับการประเมินของจำเลยตามแบบ คำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้นนอกจากที่แก้คงให้เป็นไปตามคำพิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ ดูฉบับย่อฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหา ข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537 บริษัท บอร์เนียวเทค จำกัด ใจทกกรมสรรพากร จำเลย ป.รัชฎากร ม. 76 ทวิ การซื้อขายสินค้าของใจทกมี 2 วิธี วิธีที่ 1 ใจทกสั่งซื้อสินค้าเข้ามาใน สต็อกของใจทกเพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย ใจทกจะไม่สั่งซื้อเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อ ใจทกก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วใจทกจะ สั่งซื้อจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศที่มีสัญญาตั้งใจทกเป็นผู้แทนจำหน่าย (Distributorship Agreement) เป็นหนังสือโดยให้บริษัทดังกล่าวส่งสินค้าให้กับลูกค้าและลูกค้า ชำระราคาให้กับผู้ขายในต่างประเทศโดยตรงแต่ใจทกเป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้กับลูกค้าเอง ใจทกมีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่องใจทกต้องรับผิดชอบลูกค้าใจทกดำเนินธุรกิจ ซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของใจทก นอกจากนี้ ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ออกในนามของใจทก กรณีจึงเป็นเรื่องที่ใจทก ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเอง มิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการ ติดต่อกับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ใจทกจึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ใจทกฟ้องว่า ใจทกเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีฐานะเป็น นิติบุคคลมีหน้าที่จัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร เมื่อปี 2525 จำเลยได้เข้าทำการตรวจสอบภาษีของ ใจทกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 และจำเลยได้ทำการประเมินภาษีจากใจทกสำหรับ รอบระยะบัญชีดังกล่าว อ้างว่าใจทกเป็นผู้กระทำการแทนหรือทำการติดต่อกับบริษัทที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายต่างประเทศในการประกอบกิจการและมีรายได้ในประเทศไทยรวม 5 บริษัทด้วยกัน ใจทกจึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นตาม มาตรา 76 ทวิ เป็นเงินค่าภาษีทั้งสิ้น 514,787.36 บาท ใจทกไม่เห็นพ้องกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมินของจำเลย จึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยไปเมื่อ วันที่ 12 เมษายน 2526 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โดยอ้างว่า การประเมินของจำเลยชอบแล้ว ซึ่งใจทกได้รับเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2533 ใจทกไม่เห็นพ้องด้วย กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการประเมินของจำเลย เพราะใจทก มิได้กระทำการเป็นผู้ติดต่อหรือผู้ทำการแทนของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายตามการประเมินของ จำเลยแต่อย่างใด ใจทกเป็นผู้สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศดังกล่าว โดยใจทกได้ทำสัญญา เป็นผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียวในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศทั้ง 5 รายอันมีผลทำให้ใจทกมี สิทธิสั่งซื้อสินค้าของบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นเข้ามายังประเทศไทยได้แต่ผู้เดียว วัตถุประสงค์หลัก อันหนึ่งของใจทกในการประกอบการค้าก็คือการขายสินค้า ในการขายสินค้าที่ใจทกสั่งซื้อจาก ต่างประเทศนี้ หากในขณะสั่งซื้อสินค้าใจทกยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าต่อจากใจทก ใจทกก็จะสั่งซื้อสินค้า เข้ามาในสต็อกของใจทกเองก่อนเพื่อรอขาย หรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บ สต็อกหรืออะไหล่ไว้ ใจทกก็จะกระทำการในทำนองเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่ใจทกสามารถหา ลูกค้าสั่งซื้อต่อจากใจทกได้อยู่แล้ว ใจทกก็จะใช้วิธีลดขั้นตอน โดยการแจ้งให้ลูกค้าผู้ซื้อสินค้าจาก

โจทก์ชำระเงินค่าสินค้าโดยตรงไปยังบริษัทผู้จำหน่ายต่างประเทศ และโจทก์จะแจ้งให้บริษัทต่างประเทศผู้ขายสินค้าแก่โจทก์ทราบว่า สินค้าที่โจทก์สั่งซื้อนั้น โจทก์ได้ขายต่อให้บุคคลภายนอก ซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ไปแล้ว กับได้แจ้งให้ลูกค้าชำระค่าสินค้าแก่บริษัท ผู้ขายโดยตรงแล้วขอให้บริษัทผู้ขายชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ด้วยซึ่งบริษัทผู้ขายก็ได้ปฏิบัติตามคำบอกกล่าวของโจทก์ เหตุผลที่โจทก์ต้องแจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยชำระค่าสินค้าเต็มจำนวนตามราคาขายที่โจทก์ขายไปให้แก่บริษัทต่างประเทศ แทนที่จะให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยจ่ายเงินผลต่างอันเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์โดยตรงและส่งเงินให้แก่บริษัทผู้ขายเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนซื้อของโจทก์นั้น ก็เพราะนโยบายการค้าทั่วโลกนั้นไม่มีผู้ประกอบการรายใดยินยอมให้ลูกค้าของตนรู้ถึงต้นทุนและกำไรของตน นอกจากนั้นการที่โจทก์ตกลงกับผู้ซื้อสินค้าของโจทก์ให้ชำระราคาไปยังผู้ขายที่ต่างประเทศโดยตรงยังเป็นการตัดรายจ่ายของโจทก์ในด้านการขนส่งหลายทอด ตัดปัญหาพิธีการส่งเงินตราต่างประเทศและพิธีการศุลกากรในการออกสินค้าอันเป็นการลดต้นทุนของโจทก์สินค้าที่ลูกค้าของโจทก์สั่งซื้อนี้เป็นการสั่งซื้อจากโจทก์โดยตรง ลูกค้าของโจทก์มีนิติสัมพันธ์กับโจทก์ในฐานะผู้ซื้อและผู้ขายหากสินค้าชำรุดบกพร่องหรือมีการรอนสิทธิ โจทก์แต่ผู้เดียวที่จะต้องรับผิดชอบในสิ่งเหล่านี้ ลูกค้าของโจทก์ไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ การส่งเงินของลูกค้าโจทก์เป็นเพียงการกระทำไปตามคำสั่งและข้อตกลงที่ทำไว้กับโจทก์เท่านั้นนิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศก็คือเมื่อมีการชำรุดบกพร่องหรือรอนสิทธิเกิดขึ้นกับสินค้าโจทก์แต่ผู้เดียวมีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าเสียหาย มิใช่ลูกค้าของโจทก์กรณีจึงเห็นได้ว่า ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อระหว่างบริษัทผู้ขายกับโจทก์เลย ในการขายสินค้าของโจทก์แก่ลูกค้า นั้น โจทก์มีอิสระดำเนินการได้เต็มที่ ไม่ว่าจะเลือกขายแก่ผู้ใด และตั้งราคาอย่างไร เพราะโจทก์ซื้อขายในนามตนเอง ความอิสระในการขายสินค้าและตั้งกำหนดราคาเช่นนี้ย่อมมิใช่วิสัยที่ตัวแทนจะมีสิทธิกระทำได้ นอกจากนี้กิจการนายหน้าหรือตัวแทนที่จำเลยอ้างว่าโจทก์กระทำอยู่นั้น ไม่อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีของโจทก์ เพราะโจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ซึ่งต้องห้ามตามกฎหมายมิให้ประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนอยู่แล้ว ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการประเมินของจำเลยจำเลยให้การและแก้ไขคำให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 ขอบด้วยเหตุผลและข้อกฎหมายแล้ว ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะได้ทำการประเมินภาษีของโจทก์นั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521-2522 ในสำนวนการสอบสวนการประเมินภาษีอากรของโจทก์ในคดีอื่นพบว่าในการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดแผกแตกต่างกับการลงบัญชีซื้อขายโดยทั่วไป จึงได้ไต่สวนผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ไว้โดยผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้รายละเอียดว่าโจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายแห่งเดียวในประเทศไทยของบริษัทในต่างประเทศ รวม 5 บริษัทจากหลักฐานการลงบัญชีและพฤติกรรมในการประกอบธุรกิจของโจทก์ตามคำให้การของผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ พฤติกรรมของโจทก์เป็นผู้ติดต่อและเป็นผู้กระทำการแทนบริษัทซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ เพราะโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้บริษัทผู้ผลิตสินค้าซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศได้ติดต่อกับผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทย ได้ทำการซื้อขายสินค้ากัน โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่โจทก์หาได้ยื่นรายการและเสีย

ภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวแต่อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้มีหมายเรียกกรม 5 ฉบับ เรียกตรวจสอบภาษีอากร ผลการตรวจสอบได้สรุปพบว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 บริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศรวม 5 บริษัท และมีโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยมียอดรายรับจากการขายสินค้าก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ในประเทศไทย ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ แต่โจทก์ไม่ได้ยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าว อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้ทำการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบที่ต้องเสียภาษีดังกล่าวให้แก่จำเลย ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร รวมเป็นเงินภาษีที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียให้จำเลยเป็นเงิน 514,787.36 บาท เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบซึ่งโจทก์ได้รับทราบการประเมินโดยชอบแล้ว โจทก์อุทธรณ์การประเมินคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า วิธีการจำหน่ายสินค้าที่โจทก์อ้างว่าได้มีข้อตกลงเป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าของบริษัทต่างประเทศแต่ผู้เดียวในประเทศไทย โดยไม่มีสต็อกสินค้าสำหรับสินค้าเหล่านั้นเลย เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยวิธีการที่เรียกว่า Direct finance กล่าวคือ โจทก์จะเป็นผู้ติดต่อผู้ซื้อในประเทศพร้อมทั้งเสนอราคาสินค้าและกำหนดราคาสินค้า เมื่อลูกค้าตกลงซื้อสินค้า โจทก์ก็จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเดบิตหรือเช็คเครดิตเพื่อชำระราคาสินค้าโดยตรงกับบริษัทในต่างประเทศ โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ออกของลูกค้านั้นจะต้องเป็นผู้ออกของเองและรับสินค้าไปเอง และลูกค้าจะส่งเงินไปชำระราคาสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง ส่วนโจทก์จะได้รับเงินค่าตอบแทนในรูปของเครดิตโน้ตซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าที่บริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้ากับราคาที่บริษัทต่างประเทศคิดจากโจทก์ ลักษณะการขายแบบ Direct Finance ดังกล่าวนั้นโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนในการซื้อขายให้กับบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ที่ถือว่าบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย แต่โจทก์มิได้ยื่นแบบและชำระภาษีในฐานะตัวแทนบริษัทต่างประเทสดังกล่าว ฉะนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์ในฐานะผู้แทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทต่างประเทศจากยอดขายสินค้าที่บริษัทนิติบุคคลในต่างประเทศขายให้กับผู้ซื้อในประเทศจึงเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว ตามฟ้องโจทก์ที่ว่าในการขายสินค้าที่โจทก์ส่งสินค้าจากต่างประเทศนี้หากในขณะส่งซื้อสินค้า โจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองเพื่อรอขายหรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำในทำนองเดียวกัน นั้น ปรากฏว่าประเด็นดังกล่าวโจทก์มิได้อุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาของอุทธรณ์ของจำเลยไว้ คิดโจทก์จึงต้องห้ามมิให้ฟ้องร้องในประเด็นดังกล่าวตามกฎหมายการที่โจทก์เป็นผู้ไปติดต่อกับบริษัทต่างประเทศผู้ขายว่ามีลูกค้าจะซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศผู้ขายแล้วเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยได้ เนื่องจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ลูกค้าผู้ซื้อและบริษัทต่างประเทศผู้ขายติดต่อทำสัญญาทางธุรกิจการค้ากันซึ่งการที่โจทก์เป็นตัวเชื่อมดังกล่าว โดยให้ลูกค้าชำระราคาสินค้ากับบริษัทต่างประเทศผู้ขายเองก็เท่ากับว่าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้ขายโดยตรงกับลูกค้าซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศ เพราะหากนิติสัมพันธ์ของโจทก์กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศไทยเป็นว่าโจทก์เป็นผู้ขายและลูกค้าเป็นผู้ซื้อแล้วโจทก์ก็ต้องให้ลูกค้าชำระเงินให้แก่โจทก์เอง แล้วโจทก์จึงส่งเงินค่า

สินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ขายอีกทีหนึ่งเพราะผลกำไรจากการซื้อขายสินค้านี้ดังกล่าวโจทก์ก็ได้เท่ากันกับวิธีการที่โจทก์ทำการติดต่อหรือกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศผู้ขายให้กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศ อีกทั้งยังปรากฏในชั้นที่โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยว่าการส่งสินค้าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้จัดการส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยตรง ถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผู้ขายในประเทศไทยตามฟ้องโจทก์ที่ว่า โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ต้องห้ามในการประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนนั้น โจทก์ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย หากได้เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่มีสัญชาติไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับดังกล่าว อีกทั้งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ นั้น ก็ได้บัญญัติว่า ต้องเป็นตัวแทนของบริษัทต่างประเทศ แต่บัญญัติว่า เป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเท่านั้น จึงไม่เป็นการต้องห้ามที่โจทก์ประกอบกิจการดังกล่าวแต่อย่างใด ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430-04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533

คำอุทธรณ์นิยมให้เป็นพยานหลักฐานต่อศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสอบจำนวนประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามหนังสือรับรองเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 1 มีวัตถุประสงค์เป็นผู้ส่งของเข้าและส่งออก เป็นผู้แทนห้างร้านหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใด การซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์มีวิธีการอยู่ 2 วิธีคือ วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า วิธีที่ 2 ในกรณีที่สินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพได้ง่าย หรือตกรุ่นง่าย โจทก์จะใช้วิธีสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อจากโจทก์แล้ว เหตุที่ไม่สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกก็เพราะถ้าขายสินค้านี้ไม่ได้ โจทก์จะต้องขาดทุนในการติดต่อซื้อสินค้านี้ ถ้าบริษัทที่ขายเป็นบริษัทใหญ่ ก็จะมีการทำสัญญาระหว่างบริษัทดังกล่าวกับโจทก์ในรูปสัญญาผู้แทนจำหน่ายซึ่งโจทก์ได้ทำสัญญากับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Norton International Co., Ltd) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 48 พร้อมคำแปล แผ่นที่ 49 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม (Perless Pump) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน (Detroit Diesel Allison) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด (Norton Abrasives Ltd.) และบริษัทเนรน์ โคตเต็ดโปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Nairn Coated Products International Ltd.) โจทก์จะใช้วิธีส่งไปสั่งซื้อสินค้าไปโดยตรง ไม่ต้องมีการทำสัญญาผู้แทนจำหน่าย กรณีที่ลูกค้ามาสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์และโจทก์สั่งซื้อไปยังบริษัทในต่างประเทศนั้น โจทก์จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเตอร์ออฟเครดิตชำระราคาไปยังผู้ขายโดยตรง และให้บริษัทผู้ขายส่งสินค้ามาให้ลูกค้าโดยตรงเช่นกันเพื่อเป็นการลดขั้นตอนค่าใช้จ่าย เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ลูกค้า สำหรับราคาที่โจทก์ขายให้ลูกค้านั้นจะเป็นราคาต้นทุนบวกผลกำไรของโจทก์โจทก์จะแจ้งให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศทราบเพื่อการตรวจสอบว่าลูกค้าชำระราคาครบถ้วนหรือไม่ และบริษัทผู้ขายจะส่งส่วนกำไรของโจทก์กลับให้โจทก์ เหตุที่ไม่ให้ลูกค้าส่งส่วนกำไรให้โจทก์โดยตรงก็เพื่อมิให้ลูกค้าทราบต้นทุนที่แท้จริง วิธีการเช่นนี้ถือเป็นประเพณีในทางการค้าที่ทำกันทั่วไป นิติสัมพันธ์ระหว่างบริษัทผู้ขายในต่างประเทศกับลูกค้านั้นจะไม่มีต่อกันเลย กรณีบริษัทผู้ขายไม่ได้รับชำระราคาก็ต้องมาฟ้องโจทก์ เพราะถือว่า

โจทก์เป็นคู่สัญญา ในทางกลับกันถ้าผู้ซื้อไม่ได้รับสินค้าหรือสินค้าชำรุดบกพร่องลูกค้าก็ต้องมาฟ้องโจทก์เช่นกัน โจทก์ไม่เคยมีบัญชีการค้าในฐานะเป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อแทนบริษัทในต่างประเทศแต่อย่างใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยทำการประเมินภาษีและแจ้งให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเนื่องมาจากการซื้อและขายสินค้ากับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 5 บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04431 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 6 บริษัททีทรอยท์ดีเซล อัลลิสัน ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04432 ถึง 04433 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 7 และ 8 บริษัทเนิร์น โคตเต็ด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04434 ถึง 04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 9 และ 10 บริษัทเพียร์เลส ปัม ตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04436 ถึง 04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 เอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 11 และ 12 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 14 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมายจำเลยนำสืบว่า เจ้าพนักงานของจำเลยได้ตรวจสอบบัญชีและเอกสารของโจทก์ พบว่าการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดปกติก่อให้เกิดการลงบัญชีทั้งซื้อและขายในวันเดียวกัน ซึ่งการซื้อขายดังกล่าวไม่น่าจะเกิดในวันเดียวกัน โจทก์ควรจะลงบัญชีไปตามขั้นตอนคือ ลงบัญชีซื้อสินค้ามาก่อนเมื่อขายสินค้าได้จึงลงบัญชีขายและเมื่อเก็บเงินได้จึงลงบัญชีเก็บเงิน จำเลยเห็นว่าการติดต่อซื้อขายโจทก์กับลูกค้าและบริษัทผู้ขายในต่างประเทศเป็นลักษณะที่โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ เพราะโจทก์ได้รับผลประโยชน์คือผลต่างราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้าในประเทศไทยกับราคาที่โจทก์จะต้องชำระให้บริษัทในต่างประเทศ โจทก์ไม่มีโอกาสขาดทุนเลย ซึ่งการซื้อขายโดยปกตินั้นจะต้องมีกำไรและขาดทุน กรณีทำนองเดียวกับโจทก์นี้เคยมีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยไว้แล้วว่าเข้ามาตรา 76 ทวิ คือคำพิพากษาฎีกาที่ 2956/2525 และคำพิพากษาฎีกาที่ 3238/2532 ตามเอกสารหมาย ล.1 แผ่นที่ 1 ถึง 22 นอกจากนี้ยังเทียบเคียงได้กับกรณีของบริษัทดีทีเอสเอ็ม จำกัด ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ได้มีมติว่าลักษณะการค้าเช่นนี้เป็นวิธีการที่เรียกว่า Direct Finance ซึ่งถือได้ว่าเป็นตัวแทนในการขายสินค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีจากโจทก์พิเคราะห์แล้ว ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังเป็นยุติได้ว่าโจทก์เป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทในต่างประเทศ 5 บริษัทโดยได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าแต่ผู้เดียวในประเทศไทย 3 บริษัท คือ บริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม (Peerless Pump) ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 บริษัททีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนอีก 2 บริษัทไม่ได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายคือบริษัทเนิร์น โคตเต็ด โปรดักส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด ในการซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์ดำเนินการ 2 วิธี กล่าวคือ โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาเก็บไว้ในโกดังแล้วขายให้ลูกค้าอย่างหนึ่งกับเมื่อลูกค้าสั่งซื้อสินค้า โจทก์จะส่งใบสั่งซื้อไปยังผู้ขายในต่างประเทศโดยให้ลูกค้าชำระราคาให้

แก่ผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง และบริษัทผู้ขายก็จะส่งสินค้าตรงไปยังลูกค้า แล้วบริษัทผู้ขายจะชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือเป็นผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศหรือไม่ โจทก์มีนายชัยยุทธศรีพรประเสริฐ นายสมยุค พงษ์ภักดี และนายบุญเลิศ เจริญทองเป็นพยานเบิกความในทำนองเดียวกันว่าการซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี คือ วิธีที่ 1 โจทก์ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่ส่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อโจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะส่งซื้อสินค้าจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โดยให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งสินค้าให้ลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยตรง แต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้ามีการชำระครบพร้อมของสินค้า โจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ออกในนามของโจทก์ ดังเช่นตามใบกำกับสินค้าและคำแปลเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 41 ถึง 42 และแผ่นที่ 108 ถึง 111 การซื้อขายสินค้าตามวิธีนี้ไม่เป็นการซื้อขายตรง (Direct Finance) ดังที่จำเลยนำสืบโต้แย้ง ดังนั้นเมื่อโจทก์มีสัญญาทำกับบริษัทในต่างประเทศตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และแผ่นที่ 60 ถึง 89 มาสืบประกอบพยานบุคคลดังกล่าว พยานหลักฐานโจทก์จึงมีน้ำหนักในการรับฟังมากกว่าพยานจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า เฉพาะการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด บริษัทเพียร์เลส บีม และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้ เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศโจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่สำหรับการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตันแอบเบรชีฟท์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเต็ต โปรดัคส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด โจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศดังกล่าวไม่ได้ทำสัญญาตั้งผู้แทนจำหน่ายเป็นหนังสือ โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่าการที่โจทก์เป็นผู้จัดการจำหน่ายสินค้าของบริษัทนอร์ตันแอบเบรชีฟท์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเต็ต โปรดัคส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้น โจทก์มิได้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทดังกล่าวโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้นบางส่วนพิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์เฉพาะคำขอให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1037/2/04430 ที่ ต.3/1037/2/04434 ที่ ต.3/1037/2/04435 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และคำขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533 เฉพาะที่เกี่ยวกับการประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวข้างต้นนอกจากที่แก้คงให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

เจริญ นิลเอสงฆ์ · เพ็ง เพ็งนิติ · สุวรรณ ตระการพันธุ์

