

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1009/2539

บริษัท บางกอกมอเตอร์เวอคส์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 76 ทวิ

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์กล่าวในฟ้องว่า โจทก์ไม่ใช่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้านี้ดังกล่าวได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ดังนั้น ผู้ผลิตและผู้ขายสินค้านี้จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่มีหน้าที่เป็นตัวแทนในการชำระภาษีเงินได้ตามที่กล่าวด้วยดังนี้ คำฟ้องนี้เป็นคำฟ้องที่ได้ความชัดเจนแล้ว ส่วนอนุสัญญาดังกล่าวจะทำการเมื่อใดรัฐบาลทั้งสองประเทศได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันเมื่อใด และอนุสัญญาดังกล่าวมีเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอย่างไรนั้น เป็นรายละเอียดที่จะนำสืบกันในชั้นพิจารณา คำฟ้องของโจทก์จึงไม่เคลือบคลุม โจทก์เป็นผู้จัดจำหน่ายของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ รวม 9 บริษัท การจัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศทั้ง 9 บริษัทนั้น ไม่ว่าจะเป็นกรณีขายให้แก่หน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจหรือเอกชนผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น โจทก์ต้องทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าในประเทศไทย แล้วโจทก์จึงทำใบสั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยโจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่อง โจทก์ก็ต้องรับผิดชอบลูกค้าตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับลูกค้า ผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับอยู่ในรูปของกำไร ไม่ใช่ค่าบำเหน็จจากการเป็นตัวแทนหรือนายหน้า แม้ลูกค้าจะเป็นผู้ดำเนินการชำระเงินให้แก่บริษัทผู้ขายต่างประเทศก็เป็นความประสงค์ของลูกค้าเองเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ลูกค้าตกลงไว้กับสถาบันการเงินผู้ให้กู้หรือตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเพื่อยกเว้นอากรขาเข้า ไม่ถือว่าโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศ นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจึงไม่ได้ชื่อว่าประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์ได้กระทำให้ในฐานะที่โจทก์เป็นผู้ซื้อมาขายไป ไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบแจ้งการประเมินเลขที่ ต.1/1038/2/00669 ถึง ต.1/1038/2/00693 เพิกถอนการประเมินภาษีการค้าตามแบบแจ้งการประเมินเลขที่ ต.1/1038/3/02800 ถึง ต.1/1038/3/02803 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ตามคำวินิจฉัยเลขที่ 261/2534/1, 262 ก/2534/1, 262 ข/2534/1, 262 ค/2534/1 และ 262 ง/2534/1 จำเลยให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว และฟ้องโจทก์เคลือบคลุม ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มที่ ต.1/1038/2/00669 ถึง ต.1/1038/2/00693 และแบบแจ้งการประเมินภาษีการค้าที่ ต.1/1038/3/02800 ถึง

ต.1/1038/3/02803 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ 261/2534/1, 262 ก/2534/1, 262 ข/2534/1, 262 ค/2534/1 และ 262 ง/2534/1 จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า มีปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยข้อแรกว่า คำฟ้องข้อ 6 ของโจทก์เคลือบคลุมหรือไม่ จำเลยอุทธรณ์ว่า เมื่อโจทก์อ้างว่าโจทก์ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น โจทก์มีหน้าที่ต้องบรรยายให้ชัดแจ้งว่าอนุสัญญาดังกล่าวทำกันเมื่อใด รัฐบาลของทั้งสองประเทศได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันเมื่อใด มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอย่างไร อันเป็นข้อความรายละเอียดที่เป็นสาระสำคัญเพื่อจำเลยจะได้ให้การต่อสู้คดีได้นั้น โจทก์ระบุในคำฟ้องข้อ 6 ว่า โจทก์ไม่ใช่สถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้านี้ดังกล่าวได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน และป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ดังนั้นผู้ผลิตและผู้ขายสินค้านี้จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่มีหน้าที่เป็นตัวแทนในการชำระภาษีเงินได้ตามกล่าวด้วย เห็นว่า คำฟ้องนี้เป็นคำฟ้องที่ได้ความชัดแจ้งแล้ว ส่วนอนุสัญญาดังกล่าวจะทำกันเมื่อใด รัฐบาลทั้งสองประเทศได้แลกเปลี่ยนสัตยาบันสารกันเมื่อใด และอนุสัญญาดังกล่าวมีเงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอย่างไรนั้น เป็นรายละเอียดที่จะนำสืบกันในชั้นพิจารณา คำฟ้องข้อ 6 ของโจทก์จึงไม่เคลือบคลุมปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยข้อสองมีว่า การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ข้อขัดแย้งกฎหมายหรือไม่ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์ประกอบกิจการเป็นผู้นำเข้าสินค้าประเภทเครื่องจักร เครื่องทุนแรง และอะไหล่จากต่างประเทศเข้ามาจำหน่ายในประเทศไทย โดยเป็นผู้จัดจำหน่ายของบริษัทผู้ขายในต่างประเทศหลายบริษัท การจำหน่ายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี วิธีที่ 1 คือโจทก์เป็นผู้สั่งซื้อสินค้าและเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตชำระเงินเอง เมื่อสินค้ามาถึงประเทศไทยแล้วโจทก์จะขายต่อให้ลูกค้า และวิธีที่ 2 คือโจทก์เป็นผู้สั่งซื้อสินค้าแต่ให้ลูกค้าเป็นผู้ดำเนินการชำระเงินเอง วิธีนี้แบ่งเป็น 2 กรณี คือกรณีที่ 1 ได้แก่กรณีจำหน่ายให้ลูกค้าที่เป็นหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจซึ่งได้รับเงินกู้จากต่างประเทศกรณีนี้เมื่อหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจประกาศประกวดราคาสินค้าที่ต้องการซื้อโจทก์จะซื้อแบบแล้วคิดต้นทุนทั้งสิ้นคือราคาสินค้าที่จะต้องจ่ายให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศรวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ บวกด้วยกำไรแล้วใช้ราคาดังกล่าวนี้เป็นราคาที่ยื่นขอเสนอประกวดราคา เมื่อโจทก์ชนะการประกวดราคา โจทก์จะทำสัญญาซื้อขายกับหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจในนามของโจทก์แล้วโจทก์จะทำใบสั่งซื้อไปยังบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ เมื่อบริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งสินค้ามายังประเทศไทยและหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจผู้ซื้อได้รับแล้วหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจนั้นจะแจ้งให้สถาบันการเงินผู้ให้กู้ในต่างประเทศชำระเงินให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศ เมื่อบริษัทผู้ขายในต่างประเทศได้รับชำระเงินแล้ว ก็จะส่งเงินส่วนต่างระหว่างราคาที่โจทก์ขายให้แก่หน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจกับราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศขายให้แก่โจทก์มาให้โจทก์ ส่วนกรณีที่ 2 ได้แก่กรณีจำหน่ายให้แก่ลูกค้าที่เป็นเอกชนผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน วิธีนี้โจทก์จะเสนอราคาสินค้าที่จะขายให้ลูกค้าพิจารณาโดยราคาดังกล่าวเป็นราคาตามใบบัญชีราคาสินค้าที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งมาให้โจทก์บวกด้วยกำไรที่โจทก์ควรจะได้รับเมื่อลูกค้าตกลงซื้อแล้วโจทก์ก็จะทำใบสั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ส่วนลูกค้าก็จะนำใบรายการและราคาสินค้าหรือใบกำกับสินค้าลงหน้าที่โจทก์มอบให้ไปเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตชำระเงินให้แก่บริษัท

ผู้ขายในต่างประเทศในนามของลูกค้า ทั้งนี้เพื่อที่ลูกค้าจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรขาเข้าตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุน เมื่อบริษัทผู้ขายในต่างประเทศส่งสินค้าลงเรือและได้รับชำระเงินค่าสินค้าแล้วก็จะส่งเงินส่วนต่างระหว่างราคาที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้ากับราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศขายให้แก่โจทก์มาให้โจทก์ ในรอบระยะเวลาบัญชี พ.ศ. 2520 ถึง พ.ศ. 2523 โจทก์เป็นผู้จัดจำหน่ายของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศรวม 9 บริษัท คือ (1) บริษัทซูมิโตโมโซไกโกซา จำกัด (แห่งประเทศไทย) (2) บริษัทโคมัตสึ จำกัด (แห่งประเทศไทย) (3) บริษัทแวนโบ้เทรค จำกัด (แห่งประเทศไทย) (4) บริษัทคอมแพร์ อินดัสเทรียล จำกัด (แห่งประเทศไทย) (5) บริษัทเคลลีคอเมริกาอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (แห่งประเทศไทย) (6) บริษัทแกรโค อินส์ จำกัด (แห่งประเทศไทย) (7) บริษัทโคมัตสึ ฟอกซ์ลิฟท์ จำกัด (แห่งประเทศไทย) (8) บริษัทอชิคาว่าจิมาฮาริมา เฮฟวี อินดัสเทรียล จำกัด (แห่งประเทศไทย) และ (9) บริษัทกลูด อินส์ จำกัด (แห่งประเทศไทย) เห็นว่าการจัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศทั้ง 9 บริษัทโดยวิธีที่ 2 ไม่ว่าจะเป็นกรณีขายให้แก่หน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจหรือเอกชนผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้น โจทก์ต้องทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าในประเทศไทยแล้วโจทก์จึงทำใบสั่งซื้อสินค้าไปยังบริษัทผู้ขายในต่างประเทศโดยโจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้แก่ลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายชำรุดบกพร่องโจทก์ก็ต้องรับผิดชอบลูกค้าตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับลูกค้า ผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับอยู่ในรูปของกำไร ไม่ใช่ค่าบำเหน็จจากการเป็นตัวแทนหรือนายหน้า แม้ลูกค้าจะเป็นผู้ดำเนินการชำระเงินให้แก่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศก็เป็นความประสงค์ของลูกค้าเองเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ลูกค้าตกลงไว้กับสถาบันการเงินผู้ให้กู้หรือตามบัตรส่งเสริมการลงทุนเพื่อยกเว้นอากรขาเข้าไม่ถึงว่าโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศ นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวจึงไม่ได้ชื่อว่าประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์ได้กระทำไปในฐานะที่โจทก์เป็นผู้ซื้อมาขายไป ไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการตัวแทนของนิติบุคคลต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ที่จำเลยฎีกาว่ากรรมสิทธิ์ในสินค้ายังเป็นของนิติบุคคลต่างประเทศจนกว่าสินค้าจะส่งถึงยังท่าปลายทางหรือในกรณีการขนส่งทางอากาศจนกว่าผู้รับขนส่งมอบสินค้าแก่ศุลกากรประเทศปลายทางโดยกรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่ได้ตกเป็นของโจทก์ก่อนแต่อย่างใด อีกทั้งข้อปฏิบัติระหว่างโจทก์กับหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจหรือเอกชนดังกล่าวก็ถือไม่ได้ว่ามีการขายระหว่างกันนั้น เห็นว่า โจทก์เป็นผู้ทำใบสั่งซื้อสินค้าส่งไปยังนิติบุคคลต่างประเทศเมื่อนิติบุคคลต่างประเทศส่งสินค้านี้มาให้โจทก์เพื่อส่งมอบให้แก่หน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจหรือเอกชนผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ถือว่าโจทก์เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในสินค้านี้แล้ว โจทก์จึงมีสิทธิทำสัญญาขายสินค้านั้นได้ ที่จำเลยฎีกาว่าโจทก์ไม่มีทางขาดทุนผิดหลักการค้าทั่วไปที่ต้องมีทั้งกำไรและขาดทุนนั้น เห็นว่า โจทก์เสนอขายและเข้าทำสัญญากับหน่วยราชการหรือรัฐวิสาหกิจหรือเอกชนผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในนามของโจทก์เอง โจทก์ย่อมมีความผูกพันตามสัญญาซื้อขายดังกล่าวตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา หากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศไม่ส่งสินค้าให้หรือส่งสินค้าไม่ตรงตามที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือสินค้านี้มีความชำรุดบกพร่อง โจทก์ก็มีทางขาดทุนได้ โจทก์จึงมิใช่ผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อให้แก่บริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศพิพาทภายใน

องค์คณะ

ชลอ ทองแย้ม · นิเวศน์ คำผอง · สละ เทศร่าพรรณ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/1009/2539>