

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397-399/2551

นางจริยา มุนินทร์สาคร กับพวกโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 40

ย่อ / หลักกฎหมาย

สินค้าที่โจทก์รับไปจากบริษัทเป็นสินค้าที่บริษัทขายให้โจทก์ในลักษณะขายขาด โดยบริษัทได้ออกใบส่งของและใบกำกับภาษีในนามของโจทก์เป็นลูกค้าไม่ได้ออกในนามของบุคคลอื่นที่แสดงว่าบุคคลอื่นซื้อสินค้าจากโจทก์ในฐานะเป็นตัวแทนขายสินค้าของบริษัท โจทก์ต้องรับผิดชอบกำไรขาดทุนเอง จึงเป็นการซื้อขายธรรมดา เงินส่วนลดที่โจทก์ได้รับจากบริษัท จึงเป็นเงินได้จากการธุรกิจขายสินค้าตาม ป.รัชฎากร มาตรา 40 (8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)

คำพิพากษา

คดีทั้งสามสำนวนนี้ ศาลภาษีอากรกลางสั่งให้รวมพิจารณาเป็นคดีเดียวกันโดยให้เรียกนางจริยา โจทก์สำนวนแรกว่า โจทก์ที่ 1 เรียกนางอรุณีโจทก์สำนวนที่ 2 ว่า โจทก์ที่ 2 เรียกนางสาวเบญจมาศ โจทก์สำนวนที่ 3 ว่าโจทก์ที่ 3 และเรียกจำเลยทั้งสามสำนวนว่า จำเลย โจทก์ทั้งสามฟ้องจำเลยทั้งสามสำนวนเป็นใจความว่า จำเลยมีฐานะเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ตามกฎหมาย เมื่อประมาณปี 2538 โจทก์ทั้งสามประกอบธุรกิจขายปลีกเครื่องสำอางยี่ห้อ โพลาจากบริษัทไทยโพลา จำกัด โดยได้ทำข้อตกลงกับบริษัทไทยโพลา จำกัด มีสาระสำคัญคือ บริษัทไทยโพลา จำกัด อนุญาตให้โจทก์ทั้งสามนำสินค้าของบริษัทไปขายต่อแก่ลูกค้าทั่วไปได้ บริษัทไทยโพลา จำกัด ให้ส่วนลดแก่โจทก์ทั้งสามทันทีร้อยละ 40 ของราคาขายในแคตตาล็อกและจะให้ส่วนลดพิเศษเพิ่มเติมเมื่อโจทก์ทั้งสามทำยอดซื้อรวมต่อเดือนถึงจำนวนที่กำหนด โจทก์ทั้งสามสัญญาว่าจะไม่ขายสินค้าในราคาที่ต่ำกว่าราคาที่กำหนดในแคตตาล็อกเพื่อป้องกันมิให้สินค้าของบริษัทไทยโพลา จำกัด มีราคาขายในท้องตลาดต่ำจนเกินไปอันจะทำให้ภาพลักษณ์ของสินค้าดังกล่าวเสียหายได้และยังเป็นการป้องกันมิให้ผู้จำหน่ายแต่ละรายตัดราคาสินค้าแข่งขันกันเองด้วย ในทางปฏิบัติเมื่อโจทก์ทั้งสามสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทไทยโพลา จำกัด แล้ว โจทก์ทั้งสามจะนำสินค้าดังกล่าวไปใช้เองหรือขายต่อให้แก่ลูกค้าขายปลีกในราคาเท่าใดก็ได้ บริษัทไทยโพลา จำกัด ไม่อาจเรียกร้องทางกฎหมายใด ๆ จากโจทก์ทั้งสามได้ ส่วนการชำระราคาสินค้า โจทก์ทั้งสามต้องชำระเป็นเงินหรือตามเงื่อนไขที่บริษัทไทยโพลา จำกัด กำหนดเท่ากับราคาขายหักด้วยส่วนลดแล้ว เท่านั้นมิได้มีลักษณะเป็นการเรียกเก็บเงินจากลูกค้าแทนบริษัทไทยโพลา จำกัด ทั้งบริษัทไทยโพลา จำกัด ยังได้ออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษีในนามโจทก์ทั้งสามด้วย ระหว่างโจทก์ทั้งสามและบริษัทไทยโพลา จำกัด จึงมีนิติสัมพันธ์เป็นผู้ซื้อสินค้าและผู้ขายสินค้า ดังนั้นลักษณะธุรกิจของโจทก์ทั้งสามจึงเป็นการซื้อมาขายไป ส่วนลดที่บริษัทไทยโพลา จำกัด ให้แก่โจทก์ทั้งสามจึงเป็นส่วนลดทางการค้าปกติ มิใช่การรับทำงานให้อันมีลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินของโจทก์ทั้งสามจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยโจทก์ทั้งสามได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2542 ไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ต่อมาประมาณเดือนเมษายน 2545 โจทก์ทั้งสามได้รับหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเจ้าพนักงานประเมินในเขตท้องที่จังหวัดราชบุรี อ้างว่าโจทก์ทั้งสามมี

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ค้างชำระ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โจทก์ทั้งสามจึงได้ไปชี้แจงข้อเท็จจริงตลอดจนให้ความร่วมมือต่อ เจ้าพนักงานประเมิน โจทก์ทั้งสามไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวจึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาลดเบี้ยปรับลง โจทก์ทั้งสามไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะเมื่อโจทก์ทั้งสามได้ซื้อสินค้าจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด กรรมสิทธิในสินค้าดังกล่าวโอนมายังโจทก์ทั้งสามทันที เมื่อมีการส่งมอบสินค้า โจทก์ทั้งสามจึงมีฐานะเป็นคู่ค้ากับบริษัทไทยโพล่า จำกัด โดยตรง ทั้ง ใบเสร็จรับเงินก็ออกในนามของโจทก์ทั้งสาม มิได้เป็นกรณีการเรียกเก็บเงินจากลูกค้าแทนบริษัท ไทยโพล่า จำกัด แต่อย่างใด โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ประกอบการต้องรับภาระความเสี่ยงกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินค้าไปยังผู้บริโภค บริษัทไทยโพล่า จำกัด ไม่ได้มีส่วนได้เสียในการนี้ แต่อย่างใด นอกจากนี้โจทก์ทั้งสามยังต้องรับภาระในกรณีสินค้าชำรุดในภายหลังหรือสินค้าเก่า ล้าสมัย หรือไม่อาจจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภค โจทก์ทั้งสามไม่สามารถนำไปเปลี่ยน แลก หรือคืนแก่ บริษัทไทยโพล่า จำกัด ลักษณะการซื้อขายระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัทไทยโพล่า จำกัด จึงเป็น การซื้อขายเสร็จเด็ดขาด กรณีมิใช่การรับทำงานให้บริษัทไทยโพล่า จำกัด ด้วยเหตุนี้การที่จำเลย ประเมินให้โจทก์ทั้งสามต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ชอบ นอกจากนี้ลักษณะการขายเครื่องสำอางนั้นขึ้นอยู่กับความไว้วางใจในตัวสินค้าของลูกค้า เป็นหลัก โจทก์ทั้งสามจึงต้องลงทุนตกแต่งร้านให้มีความทันสมัยพร้อมมีอุปกรณ์จำเป็นต่าง ๆ เพื่อ อำนวยความสะดวกแก่ลูกค้าที่มาซื้อผลิตภัณฑ์จากโจทก์ทั้งสาม เช่น เตียงนวดหน้า เป็นต้น ซึ่งเป็น บริการประเภทหนึ่งของโจทก์ทั้งสาม เมื่อลูกค้าซื้อผลิตภัณฑ์ประเภทครีมนวดหน้า โจทก์ทั้งสามจะมีบริการนวดหน้าให้แก่ลูกค้าโดยไม่คิดมูลค่าด้วย ซึ่งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นี้โจทก์ทั้งสามเป็นผู้ออกเอง ทั้งสิ้นไม่ใช่นโยบายของบริษัทไทยโพล่า จำกัด แต่ที่โจทก์ทั้งสามได้ลงทุนไปนั้นก็เพราะหวังใน ผลกำไรที่จะได้จากการขายผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ของบริษัทไทยโพล่า จำกัด หากโจทก์ทั้งสามไม่มี บริการต่าง ๆ เพื่อรักษาลูกค้าแล้วอาจขาดทุนเนื่องจากหากปล่อยเวลาให้เนิ่นนานไป สินค้าต่าง ๆ ที่ซื้อมาจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด อาจล้าสมัยหรือหมดอายุ ทำให้โจทก์ทั้งสาม ขาดทุนเพราะไม่สามารถจำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้บริโภคได้ ด้วยเหตุนี้ลักษณะการประกอบกิจการ ของโจทก์ทั้งสามจึงมิใช่การรับทำงานให้บริษัทไทยโพล่า จำกัด อันเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจหรือการพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) แห่ง ประมวลรัษฎากร นอกจากนี้จำเลยเคยแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายของ บริษัทไทยโพล่า จำกัด ว่าบริษัทไทยโพล่า จำกัด ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในส่วนลดทางการค้าของ ลูกค้าตามมาตรา 40 (2) โดยอ้างว่าไม่ใช่ส่วนลดปกติทางการค้า และส่วนลดของบริษัทไทยโพล่า จำกัด ที่ลดให้แก่ลูกค้า (ผู้จำหน่ายอิสระและสมาชิกขาย) รวมทั้งโจทก์ทั้งสามเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาบริษัทไทยโพล่า จำกัด อุทธรณ์ การประเมินและนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางซึ่งศาลภาษีอากรกลางได้พิพากษาว่า ส่วนลด ที่บริษัทไทยโพล่า จำกัด ลดให้แก่ลูกค้าดังเช่นกรณีโจทก์ทั้งสามนั้น เป็นผลประโยชน์หรือรายได้ที่ ได้รับตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทไทยโพล่า จำกัด ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ตามคดีหมายเลขคำที่ 19/2545 คดี หมายเลขแดงที่ 201/2545 ของศาลภาษีอากรกลางระหว่างบริษัทไทยโพล่า จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย คดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา อนึ่ง โจทก์ที่ 3 ได้ชำระภาษีตาม

การประเมินเป็นบางส่วนจำนวน 38,157.28 บาท เมื่อวันที่ 20 พฤษภาคม 2545 ขอให้เพิกถอน การประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 6700040/1/100466 ลงวันที่ 24 เมษายน 2545 เลขที่ 6700070/1/100982 ลงวันที่ 23 เมษายน 2545 และเลขที่ 6700010/1/102450 ลงวันที่ 25 เมษายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ รบ/18/2546 เลขที่ รบ/19/2546 และเลขที่ รบ/20/2546 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2546 จดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ทั้งสามให้จำเลยคืนเงินที่โจทก์ที่ 3 ชำระ บางส่วนเป็นเงิน 38,157.28 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน นับถึงวันฟ้องเป็น จำนวน 5,723.59 บาท และชำระดอกเบี้ยอัตราเดียวกันนับถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่ โจทก์ที่ 3 จำเลยทั้งสามสำนวนให้การว่า โจทก์ที่ 1 มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาปีภาษี 2542 ไว้ เจ้าพนักงานของจำเลยได้อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19, 23, 88/4, 91/21 (5) และ 123 แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกเลขที่ 7/2544 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2543 ตรวจสอบภาษีอากรปี 2542 ของโจทก์ที่ 1 โดยให้นำบัญชีที่ต้องจัดทำ ตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี บัญชีตามประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงบัญชี สำหรับปีภาษี 2542 และเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปส่งมอบให้เจ้าพนักงานของจำเลยเพื่อทำการ ตรวจสอบ ต่อมาโจทก์ที่ 1 และนายวิรัตน์สามีของโจทก์ที่ 1 ได้ไปพบเจ้าพนักงานของจำเลย พร้อมทั้งให้ถ้อยคำประกอบการไต่สวนตรวจสอบว่าโจทก์ที่ 1 ประกอบกิจการจำหน่าย เครื่องสำอางในลักษณะเป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทไทยโพล่า จำกัด สถานประกอบการตั้งอยู่ เลขที่ 285/33 หมู่ที่ 8 ตำบลดำเนินสะดวก อำเภอดำเนินสะดวก จังหวัดราชบุรี โดยไม่มีชื่อ สถานประกอบการจำหน่ายสินค้ามีลักษณะขายปลีกทั่วไป ไม่มีลูกทิมจำหน่ายเฉพาะเครื่องสำอาง ยี่ห้อโพล่าอย่างเดียว ไม่มีบริการอื่น ๆ อีก และบริษัทไทยโพล่า จำกัด ให้ผลตอบแทนแก่โจทก์ที่ 1 ในลักษณะเป็นส่วนลด โดยส่วนลดขั้นที่หนึ่งในอัตราร้อยละ 40 ของยอดซื้อสินค้า 50,000 บาท ขึ้นไป ส่วนลดขั้นที่สองในอัตราร้อยละ 9 ของยอดซื้อสินค้าที่ได้รับส่วนลดร้อยละ 40 แล้ว และ ในกรณีที่มียอดซื้อสินค้าในแต่ละเดือนเกินกว่า 100,000 บาท จะได้รับส่วนลดในขั้นที่สองเพิ่มขึ้น เป็นร้อยละ 11 โดยบริษัทไทยโพล่า จำกัด จะกำหนดยอดสั่งซื้อสินค้าในแต่ละเดือนให้มียอดตั้งแต่ 50,000 บาท ขึ้นไปถ้าสั่งซื้อต่ำกว่า 50,000 บาท จะไม่ได้รับส่วนลดร้อยละ 40 ในขั้นที่หนึ่ง และร้อยละ 9 ในขั้นที่สอง แต่จะได้ส่วนลดต่ำกว่า โจทก์ที่ 1 จ่ายเงินค่าสินค้าโดยนำค่าสินค้าทั้งสิ้น หักด้วยส่วนลดขั้นที่หนึ่งในอัตราร้อยละ 40 คงเหลือเป็นค่าซื้อสินค้าสุทธิที่จะต้องชำระโดยบริษัท ไทยโพล่า จำกัด จะออกหลักฐานใบกำกับภาษีแสดงยอดการชำระเงินค่าสินค้าและส่วนลดที่โจทก์ ที่ 1 ได้รับส่งมอบให้โจทก์ที่ 1 นอกจากส่วนลดดังกล่าวแล้วโจทก์ที่ 1 จะไม่ได้รับผลประโยชน์ใด ออกจากรายละเอียดดังกล่าวประกอบกับเอกสารหลักฐานที่เจ้าพนักงานของจำเลยได้รับถือว่า ส่วนลดที่โจทก์ที่ 1 ได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือ ตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลดตาม มาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นไปตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 29/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้ที่เป็นส่วนลด และส่วนลดพิเศษที่บุคคลผู้รับ ทำงานให้ได้รับจากระบบขายตรง เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประจำปีภาษี 2542 ของโจทก์ที่ 1 และทำหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12 เลขที่ 6700040/1/100466 ให้แก่โจทก์ที่ 1 โดยโจทก์ที่ 1 ได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรดังกล่าว ต่อมาเมื่อวันที่ 9 เมษายน 2546 ก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้พิจารณา เจ้าพนักงาน

ของจำเลยได้พิจารณายกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว เนื่องจากอ้างบทมาตรา ตามกฎหมายไม่ถูกต้อง และได้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2542 ของโจทก์ที่ 1 ใหม่ โดยใช้หลักเกณฑ์การคำนวณเช่นเดียวกับการประเมินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินเดิมแต่คำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 27 เพิ่มขึ้น ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12 เลขที่ 6700040/1/100490 และหนังสือแจ้งการยกเลิกใบแจ้งภาษีอากร ท.ป.3 ก. โจทก์ที่ 1 ได้อุทธรณ์ ขอให้ยกเลิกการประเมิน งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับใหม่ และขอยกเลิกการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับเดิม คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของบริษัทไทยโพล่า จำกัด ได้รับผลประโยชน์จากการเป็นตัวแทนจำหน่ายในลักษณะส่วนลดจากการซื้อสินค้า บริษัทไทยโพล่า จำกัด อยู่ในฐานะผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเงินส่วนลดดังกล่าวบริษัทไทยโพล่า จำกัด จ่ายให้ตามข้อตกลงใน สัญญาจำหน่ายผลิตภัณฑ์จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร การ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินจึงถูกต้องและชอบแล้ว แต่กรณีมีเหตุอันควรผ่อนผันจึง พิจารณาลดเบี้ยปรับที่เรียกเก็บไปแล้วคงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย การที่โจทก์ที่ 1 อ้างว่าเงินได้ของโจทก์ที่ 1 ถือเป็นรายได้จากการขายสินค้าตามมาตรา 40 (8) แห่ง ประมวลรัษฎากรนั้น ตามหลักฐานหนังสือสัญญาระหว่างบริษัทไทยโพล่า จำกัด กับโจทก์ที่ 1 ที่ นำมาส่งมอบในชั้นพิจารณาอุทธรณ์จะเห็นว่าโจทก์ที่ 1 จำหน่ายสินค้าในลักษณะขายตรงคือขาย ในระบบบุคคลต่อบุคคลโดยตรง และสัญญามีลักษณะผูกพันโจทก์ที่ 1 ตลอดเวลาที่เป็นสมาชิก ถ้าโจทก์ที่ 1 ผิดสัญญาข้อใดข้อหนึ่ง บริษัทไทยโพล่า จำกัด มีสิทธิบอกเลิกสัญญากับโจทก์ที่ 1 ทันที โจทก์ที่ 1 จะไม่มีสิทธิในการเป็นสมาชิกและไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ต่าง ๆ ตามที่บริษัทไทย โพล่า จำกัด กำหนดอีก ตามสัญญาดังกล่าวการประกอบการค้าของโจทก์ที่ 1 ไม่มีอิสระในการขาย ไม่สามารถจำหน่ายสินค้ายี่ห้ออื่น ๆ ในลักษณะเดียวกันได้ไม่สามารถกำหนดราคาขายเองได้และไม่สามารถโฆษณาผลิตภัณฑ์ได้ ลักษณะการประกอบธุรกิจจึงไม่เป็นการซื้อมาขายไปตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏโดยทั่วไปของการขายสินค้าประเภทซื้อมา ขายไปนั้น ผู้ขายจะขายสินค้าประเภทเดียวกันของผู้ผลิตรายใดก็ได้ สามารถตั้งราคาขายได้เองจะ ขายต่ำกว่าทุนหรือได้กำไรจากการขายก็ได้ แต่ลักษณะการขายของโจทก์ไม่สามารถกระทำการ ดังกล่าวได้เนื่องจากถูกผูกมัดโดยข้อสัญญาที่ได้ทำไว้กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด โจทก์ที่ 1 จึงเป็น ตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของบริษัทไทยโพล่า จำกัด ซึ่งอยู่ในฐานะผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเงินที่ได้รับเป็น ส่วนลดจากการซื้อสินค้าดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0811/06730 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2542 เรื่อง ภาษีเงินได้ กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับกิจการขายสินค้าระบบขายตรง และตามคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 29/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้ที่เป็นส่วนลด และส่วนลดพิเศษที่บุคคลผู้รับทำงานให้ได้รับจากระบบขายตรง ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 เจ้าพนักงานของจำเลยมีหนังสือแจ้งการยกเลิกใบแจ้งภาษีอากรตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12 เลขที่ 6700040/1/100466 แล้ว จึงไม่มีประเด็นที่ศาลจะนำมาพิจารณา และฟ้องของโจทก์ที่ 1 ไม่มีการกล่าวอ้างถึงการประเมินหรือขอให้ยกเลิกหรือเพิกถอนการประเมิน ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12 เลขที่ 6700040/1/100490 แต่อย่างไร โจทก์ที่ 1 มิได้แสดงให้เห็นโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาและข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยประเมินภาษีโจทก์ที่ 1 โดยมีขอบด้วยกฎหมายหรือชัดต่อ

ความสงบเรียบร้อยอย่างไร ทำให้จำเลยเสียเปรียบไม่สามารถให้การต่อสู้คดีได้ สำหรับโจทก์ที่ 2 นั้น ได้ตกลงทำสัญญาไว้กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ในฐานะเป็นลูกค้าขายปลีกซึ่งตามสัญญาดังกล่าวโจทก์ที่ 2 ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ระบุให้ลูกค้าขายปลีกต้องชำระราคาของผลิตภัณฑ์โพล่าทั้งหมดในวันรับสินค้าและจะต้องขายสินค้าในราคาไม่ต่ำกว่าร้อยละ 20 ของราคาสินค้า ซึ่งสัญญามีลักษณะผูกมัดโจทก์ที่ 2 หากไม่ปฏิบัติตามสัญญาแม้เพียงข้อหนึ่งข้อใดสัญญาจะสิ้นสุดลงทันทีอันเป็นผลทำให้โจทก์ที่ 2 ไม่มีสิทธิในการเป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของบริษัทไทยโพล่า จำกัด ต่อไปอีก นอกจากนี้โจทก์ที่ 2 ไม่มีอิสระในเรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับการขายผลิตภัณฑ์ของบริษัท โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเท่านั้น การขายสินค้าของโจทก์ที่ 2 ให้ผู้บริโภค เป็นการขายในระบบบุคคลต่อบุคคลให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง ซึ่งระบบการขายตรงนี้ทางปฏิบัติแล้วผู้ที่สมัครเข้าเป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทจะต้องซื้อสินค้าของบริษัทที่เป็นเจ้าของผลิตภัณฑ์มาใช้เองด้วย และการขายในระบบขายตรงนี้เป็นการขายสินค้าตามที่กำหนดไว้ในแคตตาล็อกเพื่อให้ผู้บริโภคเลือกซื้อสินค้าตามที่มีกำหนดไว้ ส่วนมากผู้บริโภคถูกใจสินค้าชิ้นใดแล้วก็จะสั่งซื้อสินค้าชิ้นนั้นจากผู้ขายปลีกหรือสมาชิกขาย และผู้ขายปลีกหรือสมาชิกขายก็จะทำการสั่งซื้อสินค้าตามที่ได้รับคำสั่งซื้อจากผู้บริโภคไปยังบริษัทที่เป็นเจ้าของผลิตภัณฑ์เพื่อให้ทำการส่งสินค้านั้นมาให้ แตกต่างจากการประกอบธุรกิจตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะต้องลงทุนไปก่อนเป็นเงินจำนวนที่สูงมาก ซึ่งตัวอย่างของการขายตรงในสินค้าชนิดอื่นก็มีเช่น เครื่องสำอางยี่ห้อมิสทีนหรือผลิตภัณฑ์แอมเวย์ เป็นต้น ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างโจทก์ที่ 2 กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด จึงเป็นลักษณะตามสัญญาจ้างทำของหรือตัวแทนหรือนายหน้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นไปตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 29/2538 เช่นเดียวกับโจทก์ที่ 1 โจทก์ที่ 2 ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและทั้งปี (ภ.ง.ด.94, ภ.ง.ด.90) ไว้ต่อเจ้าพนักงานของจำเลยโดยระบุว่าเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร การยื่นแบบเพื่อเสียภาษีของโจทก์ที่ 2 จึงเป็นการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีผิดประเภท เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษีพบว่าในปีภาษี 2542 โจทก์ที่ 2 มีเงินได้จากระบบขายตรงเป็นรายได้จากส่วนลดและส่วนลดพิเศษที่โจทก์ที่ 2 ได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด จำนวน 988,058.50 บาท เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีและได้แจ้งการประเมินภาษีโดยชอบแล้วโดยโจทก์ที่ 2 มารับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีด้วยตนเองเมื่อวันที่ 26 เมษายน 2545 โจทก์ที่ 2 มิได้คัดค้านยอดเงินรายได้หรืออุทธรณ์โต้แย้งในยอดเงินรายได้ตามการตรวจสอบของเจ้าพนักงานจำเลย ยอดเงินรายได้ของโจทก์ที่ 2 ตามการตรวจสอบจึงเป็นจำนวนเด็ดขาด โจทก์ที่ 2 คัดค้านแต่เพียงว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ไม่ใช่มาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรจึงไม่ยินยอมชำระภาษีเพิ่มเติมได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้ลดเบี้ยปรับคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย เจ้าพนักงานของจำเลยได้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่โจทก์ที่ 2 ทราบโดยชอบแล้ว ส่วนโจทก์ที่ 3 เจ้าพนักงานของจำเลยได้รับข้อมูลจากสำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษีของจำเลย กรณีเงินได้ที่เป็นส่วนลดและส่วนลดพิเศษที่โจทก์ที่ 3 ได้รับจากระบบขายตรงของบริษัทไทยโพล่า จำกัด จึงได้ออกหมายเรียกเลขที่ 6/2544 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2543 ตรวจสอบภาษีอากรปี 2542 ของโจทก์ที่ 3 เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ที่ 3 ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความจริง

หรือไม่บริบูรณ์หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการสำหรับปีภาษี 2542 โดยให้นำบัญชีที่ต้องจัดทำตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี บัญชีตามประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงบัญชีสำหรับปีภาษี 2542 และเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานของจำเลยเพื่อทำการตรวจสอบ ต่อมาโจทก์ที่ 3 ได้มาพบเจ้าพนักงานของจำเลยตามหมายเรียกพร้อมให้ถ้อยคำประกอบการไต่สวนตรวจสอบและส่งมอบเอกสารต่าง ๆ แก่เจ้าพนักงานของจำเลย จากการตรวจสอบไต่สวนปรากฏว่า โจทก์ที่ 3 ประกอบกิจการจำหน่ายเครื่องสำอางในลักษณะเป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทไทยโพล่า จำกัด บริษัทให้ผลตอบแทนแก่โจทก์ที่ 3 ในลักษณะส่วนลดคือ ส่วนลดขั้นที่หนึ่งในอัตราร้อยละ 40 ของยอดซื้อสินค้าส่วนลดขั้นที่สองในอัตราร้อยละ 11 ของยอดซื้อสินค้าที่ได้รับส่วนลดร้อยละ 40 แล้ว โดยบริษัทไทยโพล่า จำกัด จะกำหนดยอดสั่งซื้อสินค้าในแต่ละเดือนให้มียอดตั้งแต่ 50,000 บาท ขึ้นไป ถ้าสั่งซื้อสินค้าต่ำกว่า 50,000 บาท จะไม่ได้รับส่วนลดร้อยละ 40 ในขั้นที่หนึ่งและร้อยละ 11 ในขั้นที่สอง แต่จะได้รับส่วนลดต่ำกว่า โจทก์ที่ 3 จะจ่ายเงินค่าสินค้าโดยนำค่าสินค้าทั้งสิ้นหักด้วยส่วนลดขั้นที่หนึ่งในอัตราร้อยละ 40 คงเหลือเป็นค่าซื้อสินค้าสุทธิที่ต้องชำระโดยบริษัทไทยโพล่า จำกัด จะออกหลักฐานใบกำกับภาษีแสดงยอดการชำระสินค้าและส่วนลดที่โจทก์ที่ 3 ได้รับและส่งมอบให้โจทก์ที่ 3 บริษัทจะหักค่าสินค้าและส่วนลดในแต่ละครั้ง ไม่มีการจ่ายเป็นรายเดือนหรือโอนเงินเข้าบัญชี ซึ่งถือว่าส่วนลดที่โจทก์ที่ 3 ได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลดตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นไปตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 29/2538 เช่นเดียวกับโจทก์ที่ 1 และที่ 2 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2542 ของโจทก์ที่ 3 และได้ส่งหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12 เลขที่ 6700010/1/102450 ให้แก่โจทก์ที่ 3 ซึ่งโจทก์ที่ 3 ได้รับไว้โดยชอบแล้ว เมื่อวันที่ 26 เมษายน 2545 และได้อุทธรณ์การประเมินภาษิดังกล่าว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้ลดเบี้ยปรับ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย นอกจากนี้ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏ เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินจากส่วนลดการซื้อสินค้าจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด ที่โจทก์ที่ 3 เป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ เงินจำนวนดังกล่าวจึงไม่ใช่เงินได้จากการขายสินค้าหรือการซื้อมาขายไปตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และตามหลักฐานหนังสือสัญญาระหว่างโจทก์ที่ 3 กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ก็ปรากฏว่าโจทก์ที่ 3 จำหน่ายสินค้าในลักษณะขายตรงคือ ขายในระบบบุคคลต่อบุคคลโดยตรงและสัญญามีลักษณะผูกพันโจทก์ที่ 3 ตลอดเวลาที่เป็นสมาชิก ถ้าโจทก์ที่ 3 ผิดสัญญาข้อใดข้อหนึ่งบริษัทไทยโพล่า จำกัด มีสิทธิบอกเลิกสัญญาได้ทันที โจทก์ที่ 3 ไม่มีอิสระในการขาย ไม่สามารถจำหน่ายสินค้ายี่ห้ออื่น ๆ ในลักษณะเดียวกันได้และไม่สามารถกำหนดราคาขายได้เอง ลักษณะการประกอบธุรกิจซื้อมาขายไปอันจะถือว่าเป็นเงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏโดยทั่วไปของการซื้อมาขายไปผู้ขายจะขายสินค้าประเภทเดียวกันของผู้ผลิตรายใดก็ได้ สามารถตั้งราคาขายได้เอง จะขายต่ำกว่าทุนหรือได้กำไรจากการขายเท่าใดก็ได้ แต่ลักษณะการขายของโจทก์ที่ 3 ไม่สามารถกระทำการดังกล่าวได้เนื่องจากถูกผูกมัดโดยข้อสัญญาที่ได้ทำไว้กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ดังนั้นเงินได้ที่โจทก์ที่ 3 ได้รับเป็นส่วนลดจากการซื้อสินค้านี้จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรโจทก์ที่ 3 ไม่มีสิทธิขอให้เพิกถอนการประเมินและขอคืนเงินภาษีที่ชำระไปแล้ว ขอให้ยกฟ้องโจทก์ทั้งสาม ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอน

การประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 6700040/1/100490 ลงวันที่ 9 เมษายน 2546 เลขที่ 6700010/1/102450 ลงวันที่ 25 เมษายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ รบ/18/2546 และเลขที่ รบ/20/2546 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2546 ให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 6700070/1/100982 ลงวันที่ 23 เมษายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ รบ/19/2546 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2546 โดยมีให้นำเงินส่วนลดและส่วนลดพิเศษมารวมคำนวณภาษี กับให้จำเลยใช้ค่าทนายความสำนวนละ 1,500 บาท เฉพาะค่าขึ้นศาลให้จำเลยใช้เท่าที่โจทก์ทั้งสามชนะคดี คำขออื่นนอกจากนี้ให้ยก จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร วินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันในชั้นอุทธรณ์ฟังได้ว่า โจทก์ทั้งสามได้รับสินค้าเครื่องสำอางโพลามาจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด ไปขายแก่บุคคลทั่วไป โดยโจทก์ทั้งสามได้รับผลประโยชน์ตอบแทนในลักษณะเป็นส่วนลดขั้นที่หนึ่งอัตราร้อยละ 40 ของราคาสินค้าที่บริษัทกำหนดและส่วนลดพิเศษเมื่อมียอดซื้อสินค้าตามเกณฑ์ที่บริษัทกำหนดตามสัญญาและเงื่อนไขการจำหน่ายผลิตภัณฑ์โพล่าเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 41 ถึง 43 และ 3 แผ่นที่ 93 ถึง 97 ในปีภาษี 2542 โจทก์ที่ 1 ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนเป็นส่วนลดและส่วนลดพิเศษเป็นเงินจำนวน 389,362.30 บาท โจทก์ที่ 2 ได้รับส่วนลดและส่วนลดพิเศษ รวมทั้งเปอร์เซ็นต์จากลูกทิมและค่าอบรมเป็นเงินจำนวน 988,058.50 บาท และโจทก์ที่ 3 ได้รับส่วนลดและส่วนลดพิเศษเป็นเงินจำนวน 363,287.89 บาท โจทก์ที่ 1 และที่ 3 ไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวไปยื่นรายการและชำระภาษี ส่วนโจทก์ที่ 2 แสดงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินว่าเงินได้ของโจทก์ทั้งสามจากผลประโยชน์ตอบแทนในลักษณะเป็นส่วนลดจากบริษัทดังกล่าวเป็นเงินได้จากการที่โจทก์ทั้งสามรับทำการงานให้ในการเป็นตัวแทนขายสินค้าของบริษัทและรับสินค้าจากบริษัทไปขายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร จึงแจ้งการประเมินให้โจทก์ทั้งสามชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โจทก์ทั้งสามได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย แต่มีเหตุอันควรผ่อนผันจึงลดเบี้ยปรับที่เรียกเก็บไปแล้วคงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายส่วนเงินเพิ่มตามการประเมินเป็นเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดให้ได้ ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า ผลประโยชน์ตอบแทนในลักษณะเป็นส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ โดยจำเลยอุทธรณ์ว่า สัญญาที่บริษัทไทยโพล่า จำกัด ทำกับโจทก์ทั้งสามไม่ได้ระบุว่าเป็นสัญญาซื้อขาย แต่สัญญาได้ระบุชัดเจนว่าเป็นสัญญาจำหน่ายสินค้าในลักษณะขายตรง จำหน่ายในระบบบุคคลต่อบุคคลให้ผู้บริโภคโดยตรง ในสัญญาระบุเงื่อนไขผูกพันโจทก์ทั้งสามตลอดเวลาของสัญญาว่า โจทก์ทั้งสามไม่สามารถจำหน่ายสินค้าในลักษณะเดียวกันหรือมีกลุ่มเป้าหมายเดียวกันกับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ส่วนราคาสินค้าก็ถูกกำหนดให้ขายในอัตราลดได้ไม่เกินร้อยละยี่สิบของราคาสินค้าที่บริษัทตั้งไว้ โจทก์ทั้งสามกำหนดราคาขายเองไม่ได้ โจทก์ทั้งสามต้องทำรายงานสรุปการขายประจำเดือนรายงานการขายให้สมาชิกพร้อมรายงานประวัติสมาชิกที่ตนเองรับผิดชอบต้องหาสมาชิกเพิ่มทุกเดือน หากโจทก์ทั้งสามไม่ปฏิบัติตามสัญญาบริษัทมีสิทธิบอกเลิกสัญญาแก่โจทก์ทั้งสาม และสามารถเรียกค่าเสียหายจากโจทก์ทั้งสาม โจทก์ทั้งสามจะไม่มีสิทธิเป็นสมาชิกและไม่มีสิทธิรับประโยชน์ต่าง ๆ ตามที่บริษัทกำหนด เงื่อนไขของสัญญาดังกล่าวจึงมิใช่

สัญญาซื้อขายที่มีเงื่อนไขตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่มีลักษณะที่โจทก์ทั้งสามเป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทไทยโพล่า จำกัด เงินได้จากส่วนลดจึงมิใช่เงินได้จากการซื้อขายไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) แต่เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 29/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 เห็นว่า แม้จะมีข้อความในสัญญาตามที่จำเลยอุทธรณ์มาเช่นนั้นจริงก็ตาม แต่ในส่วนเรื่องสินค้าที่ซื้อไปจากบริษัทนั้น สัญญาระบุว่าผู้จำหน่ายอิสระต้องชำระราคาสินค้าเป็นเงินสดทันที หรือตามระยะเวลาที่บริษัทกำหนด ผลกระทบที่ผู้จำหน่ายอิสระซื้อไปหากเสื่อมคุณภาพหรือเสื่อมเพราะเหตุจากตัวสินค้าผู้จำหน่ายอิสระสามารถนำมาคืนหรือเปลี่ยนได้เท่านั้น แสดงให้เห็นว่าสินค้าที่โจทก์ทั้งสามซื้อจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด ไปแล้วไม่สามารถส่งคืนได้แม้โจทก์ทั้งสามจะขายไม่ได้ก็ตาม สอดคล้องกับทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามที่เบิกความว่า สินค้าที่โจทก์ทั้งสามรับไปจากบริษัทเป็นสินค้าที่บริษัทขายให้โจทก์ทั้งสามในลักษณะขายขาด โดยบริษัทได้ออกใบส่งของและใบกำกับภาษีตามเอกสารหมายเลข จ.1, จ.5, จ.10 และ จ.12 ในนามของโจทก์ทั้งสามเป็นลูกค้าไม่ได้ออกในนามของบุคคลอื่นที่แสดงว่าบุคคลอื่นซื้อสินค้าจากโจทก์ทั้งสามในฐานะเป็นตัวแทนขายสินค้าของบริษัท โจทก์ทั้งสามต้องรับผิดชอบกำไรขาดทุนเอง ข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามดังกล่าวจำเลยมิได้นำสืบโต้แย้งคัดค้าน ลักษณะการประกอบการเช่นนี้จึงเป็นการซื้อขายธรรมดาเงื่อนไขตามสัญญาระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ตามที่จำเลยอุทธรณ์มานั้น เป็นเงื่อนไขที่กำหนดให้โจทก์ทั้งสามปฏิบัติเพื่อคงคุณสมบัติของผู้มีสิทธิซื้อสินค้าจากบริษัทไปขายได้ต่อไปหรือไม่เท่านั้น ส่วนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 29/2538 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2538 นั้น เป็นการวินิจฉัยสำหรับกรณีที่วิธีการสั่งซื้อและการจ่ายเงินค่าสินค้ามีหลักเกณฑ์ว่าผู้จำหน่ายทุกระดับต้องจ่ายเงินสดในการซื้อเป็นจำนวนเงินเท่ากับราคาขายปลีกตามที่บริษัทขายตรงกำหนดทุกครั้ง โดยไม่มีการหักส่วนลดใด ๆ ทั้งสิ้น ซึ่งไม่ตรงกับลักษณะการประกอบกิจการขายสินค้าของบริษัทไทยโพล่า จำกัด กับโจทก์ทั้งสาม เนื่องจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด ให้ส่วนลดในทันทีที่โจทก์ทั้งสามซื้อสินค้าไป คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรดังกล่าวจึงนำมาใช้แก่กรณีของโจทก์ทั้งสามไม่ได้ เงินส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด จึงเป็นเงินได้จากการธุรกิจขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แต่อย่างใด ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น ส่วนที่โจทก์ที่ 2 และที่ 3 แก้อุทธรณ์ว่า ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินในส่วนของโจทก์ที่ 2 โดยมีได้พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินเสียทั้งหมดเป็นการไม่ถูกต้อง และโจทก์ที่ 3 จะต้องได้รับคืนเงินภาษีอากรที่โจทก์ที่ 3 ได้ชำระไปแล้วพร้อมดอกเบี้ย แต่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ที่ 3 ไม่ยื่นคำร้องขอคืนตามที่กฎหมายกำหนดจึงไม่มีอำนาจนำคดีมาฟ้องต่อศาล อันเป็นการไม่ชอบนั้น โจทก์ที่ 2 และที่ 3 ขอบที่จะอุทธรณ์คัดค้านคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางในปัญหาดังกล่าวโดยทำเป็นคำฟ้องอุทธรณ์เมื่อโจทก์ที่ 2 และที่ 3 ไม่ได้อุทธรณ์โต้แย้งเป็นคำฟ้องอุทธรณ์เมื่อโจทก์ที่ 2 และที่ 3 ไม่ได้อุทธรณ์โต้แย้งเป็นคำฟ้องอุทธรณ์ขึ้นมา จะเพียงแต่กล่าวอ้างมาในคำแก้อุทธรณ์ไม่ได้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัยให้ อนึ่ง เมื่อเงินส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) โจทก์ทั้งสามจึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีจากเงินได้จำนวนดังกล่าว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนของโจทก์ที่ 1

และที่ 3 และให้แก้ไขการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนของโจทก์ที่ 2 โดยมีให้นำเงิน
ส่วนลดและส่วนลดพิเศษมารวมคำนวณภาษี จึงไม่ถูกต้อง ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควร
แก้ไขเสียให้ถูกต้อง" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคล
ธรรม เลขที่ 6700040/100490 ลงวันที่ 9 เมษายน 2546 เลขที่ 6700070/1/100982 ลงวันที่ 23
เมษายน 2545 เลขที่ 6700010/1/102450 ลงวันที่ 25 เมษายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์
เลขที่ รบ/18/2546 เลขที่ รบ/19/2546 และเลขที่ รบ/20/2546 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2546 โดย
ให้คำนวณเงินส่วนลดและส่วนลดพิเศษที่โจทก์ทั้งสามได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40
(8) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากที่แก้ไขเป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง
ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ทั้งสามสำนวนให้เป็นพับ

องค์คณะ

เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ · อีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/397-399/2551>