

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1971/2537

บริษัท บอร์เนียวเทค จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 76 ทวิ

ย่อ / หลักกฎหมาย

การซื้อขายสินค้าของโจทก์มี 2 วิธี วิธีที่ 1 โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า ส่วนวิธีที่ 2 ในกรณีสินค้ามีมูลค่าสูงหรือเสื่อมสภาพง่าย โจทก์จะไม่สั่งซื้อเข้ามาในสต็อก แต่เมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อ โจทก์ก็จะทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้า แล้วโจทก์จะสั่งซื้อจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศที่มีสัญญาตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่าย (Distributorship Agreement) เป็นหนังสือโดยให้บริษัทดังกล่าวส่งสินค้าให้กับลูกค้าและลูกค้าชำระราคาให้กับผู้ขายในต่างประเทศโดยตรงแต่โจทก์เป็นผู้กำหนดราคาขายสินค้าให้กับลูกค้าเอง โจทก์มีอิสระในการขาย ถ้าสินค้าที่ขายขาดบกพร่องโจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์ นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ออกในนามของโจทก์ กรณีจึงเป็นเรื่องที่โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้เป็นลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ โจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีฐานะเป็นนิติบุคคลมีหน้าที่จัดเก็บภาษีฝ่ายสรรพากร เมื่อปี 2525 จำเลยได้เข้าทำการตรวจสอบภาษีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 และจำเลยได้ทำการประเมินภาษีจากโจทก์สำหรับรอบระยะบัญชีดังกล่าว อ้างว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนหรือทำการติดต่อให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศในการประกอบกิจการและมีรายได้ในประเทศไทยรวม 5 บริษัทด้วยกัน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศเหล่านั้นตาม 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 ในการขายสินค้าที่โจทก์สั่งซื้อจากต่างประเทศนี้ หากในขณะสั่งซื้อสินค้าโจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าต่อจากโจทก์โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองก่อนเพื่อรอขาย หรือในกรณีของสินค้าที่มี

ปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำการในทำนองเดียวกัน แต่หากเป็นกรณีที่โจทก์สามารถหาลูกค้าสั่งซื้อต่อจากโจทก์ได้อยู่แล้ว โจทก์ก็จะใช้วิธีลดขั้นตอน โดยการแจ้งให้ลูกค้าผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ชำระเงินสดค่าสินค้าโดยตรงไปยังบริษัทผู้จำหน่ายต่างประเทศ และโจทก์จะแจ้งให้บริษัทต่างประเทศผู้ขายสินค้าแก่โจทก์ทราบว่า สินค้าที่โจทก์สั่งซื้อนั้น โจทก์ได้ขายต่อให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ไปแล้ว กับได้แจ้งให้ลูกค้าชำระค่าสินค้าแก่บริษัทผู้ขายโดยตรงแล้วขอให้บริษัทผู้ขายชำระผลต่างของราคาซึ่งเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์ด้วยซึ่งบริษัทผู้ขายก็ได้ปฏิบัติตามคำบอกกล่าวของโจทก์ เหตุผลที่โจทก์ต้องแจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยชำระค่าสินค้าเต็มจำนวนตามราคาขายที่โจทก์ขายไปให้แก่บริษัทต่างประเทศแทนที่จะให้ลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยจ่ายเงินผลต่างอันเป็นกำไรของโจทก์ให้แก่โจทก์โดยตรงและส่งเงินให้แก่บริษัทผู้ขายเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนซื้อของโจทก์นั้น ก็เพราะนโยบายการค้าทั่วโลกนั้นไม่มีผู้ประกอบการค้ารายใดยินยอมให้ลูกค้าของตนรู้ถึงต้นทุนและกำไรของตน นอกจากนั้นการที่โจทก์ตกลงกับผู้ซื้อสินค้าของโจทก์ให้ชำระราคาไปยังผู้ขายที่ต่างประเทศโดยตรงยังเป็นการตัดรายจ่ายของโจทก์ในด้านการขนส่งหลายทอด ตัดปัญหาพิธีการส่งเงินตราต่างประเทศและพิธีการศุลกากรในการออกสินค้าอันเป็นการลดต้นทุนของโจทก์สินค้าที่ลูกค้าของโจทก์สั่งซื้อนี้เป็นการสั่งซื้อจากโจทก์โดยตรง ลูกค้าของโจทก์มีนิติสัมพันธ์กับโจทก์ในฐานะผู้ซื้อและผู้ขายหากสินค้าชำรุดบกพร่องหรือมีการรอนสิทธิ โจทก์แต่ผู้เดียวที่จะต้องรับผิดชอบในสิ่งเหล่านี้ ลูกค้าของโจทก์ไม่มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ การส่งเงินของลูกค้าโจทก์เป็นเพียงการกระทำไปตามคำสั่งและข้อตกลงที่ทำไว้กับโจทก์เท่านั้น

นิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศก็คือเมื่อมีการชำรุดบกพร่องหรือรอนสิทธิเกิดขึ้นกับสินค้าโจทก์แต่ผู้เดียวมีสิทธิที่จะเรียกร้องค่าเสียหาย มิใช่ลูกค้าของโจทก์กรณีจึงเห็นได้ว่า ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของตัวการตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อระหว่างบริษัทผู้ขายกับโจทก์เลย ในการขายสินค้าของโจทก์แก่ลูกค้านั้น โจทก์มีอิสระดำเนินการได้เต็มที่ ไม่ว่าจะเป็นเลือกขายแก่ผู้ใด และตั้งราคาอย่างไร เพราะโจทก์ซื้อขายในนามตนเอง ความอิสระในการขายสินค้าและตั้งกำหนดราคาเช่นนี้ย่อมมิใช่วิสัยที่ตัวแทนจะมีสิทธิกระทำได้ นอกจากนี้กิจการนายหน้าหรือตัวแทนที่จำเลยอ้างว่าโจทก์กระทำอยู่นั้น ไม่อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีของโจทก์ เพราะโจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 (พ.ศ. 2515) ซึ่งต้องห้ามตามกฎหมายมิให้ประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนอยู่แล้ว ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการประเมินของจำเลย จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520-2522 ชอบด้วยเหตุผลและข้อกฎหมายแล้ว ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะได้ทำการประเมินภาษีของโจทก์นั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2521-2522 ในสำนวนการสอบสวนการประเมินภาษีอากรของโจทก์ในคดีอื่นพบว่าในการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดแผกแตกต่างกับการลงบัญชีซื้อขายโดยทั่วไป จึงได้ไต่สวนผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ไว้โดยผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้รายละเอียดว่าโจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายแห่งเดียวในประเทศไทยของบริษัทในต่างประเทศ รวม 5 บริษัทจากหลักฐานการลงบัญชีและพฤติกรรมในการประกอบธุรกิจของโจทก์ตามคำให้การของผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ พฤติกรรมของโจทก์เป็นผู้ติดต่อและเป็นผู้กระทำการแทนบริษัทซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศเพราะโจทก์เป็นตัวเชื่อมโยง

บริษัทผู้ผลิตสินค้าซึ่งตั้งตามกฎหมายต่างประเทศได้ติดต่อกับผู้ซื้อสินค้าในประเทศไทย 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 โจทก์ก็จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเดอริฟเครดิตเพื่อชำระราคาสินค้าโดยตรงกับบริษัทในต่างประเทศ โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ออกของลูกค้าจะต้องเป็นผู้ออกของเองและรับสินค้าไปเอง และลูกค้าจะส่งเงินไปชำระราคาสินค้าให้บริษัทต่างประเทศโดยตรง ส่วนโจทก์จะได้รับเงินค่าตอบแทนในรูปของเครดิตโน้ตซึ่งเป็นผลต่างระหว่างราคาสินค้าที่บริษัทผู้ผลิตในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้ากับราคาที่บริษัทต่างประเทศคิดจากโจทก์ ลักษณะการขายแบบ Direct Finance ดังกล่าวนั้นโจทก์มีฐานะเป็นตัวแทนในการซื้อขายให้กับบริษัทในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ที่ถือว่าบริษัทที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศดังกล่าวประกอบกิจการในประเทศไทย แต่โจทก์มิได้ยื่นแบบและชำระภาษีในฐานะตัวแทนบริษัทต่างประเทศดังกล่าว ฉะนั้น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์ในฐานะผู้ทำแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทต่างประเทศจากยอดขายสินค้าที่บริษัทนิติบุคคลในต่างประเทศขายให้กับผู้ซื้อในประเทศจึงเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว ตามฟ้องโจทก์ที่ว่าในการขายสินค้าที่โจทก์ส่งสินค้าจากต่างประเทศนี้หากในขณะส่งซื้อสินค้า โจทก์ยังไม่มีผู้ซื้อสินค้าจากโจทก์ โจทก์ก็จะส่งสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เองเพื่อรอขายหรือในกรณีของสินค้าที่มีปริมาณมาก จำเป็นต้องเก็บสต็อกหรืออะไหล่ไว้ โจทก์ก็จะกระทำในทำนองเดียวกัน นั้น ปรากฏว่าประเด็นดังกล่าวโจทก์มิได้อุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาของอุทธรณ์ของจำเลยไว้ คดีโจทก์จึงต้องห้ามมิให้ฟ้องร้องในประเด็นดังกล่าวตามกฎหมายการที่โจทก์เป็นผู้ไปติดต่อกับบริษัทต่างประเทศผู้ขายว่ามีลูกค้าจะซื้อสินค้าจากบริษัทต่างประเทศผู้ขายแล้วเป็นเหตุให้บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยได้ เนื่องจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ลูกค้าผู้ซื้อและบริษัทต่างประเทศผู้ขายติดต่อทำสัญญาทางธุรกิจการค้ากันซึ่งการที่โจทก์เป็นตัวเชื่อมดังกล่าว โดยให้ลูกค้าชำระราคาสินค้ากับ

บริษัทต่างประเทศผู้ขายเองก็เท่ากับว่าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้ขายโดยตรงกับลูกค้าซึ่งเป็น
ผู้ซื้อในประเทศ เพราะหากนิติสัมพันธ์ของโจทก์กับลูกค้าผู้ซื้อในประเทศไทยเป็นว่าโจทก์เป็น
ผู้ขายและลูกค้าเป็นผู้ซื้อแล้วโจทก์ก็ต้องให้ลูกค้าชำระเงินให้แก่โจทก์เอง แล้วโจทก์จึงส่งเงินค่า
สินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศผู้ขายอีกทีหนึ่งเพราะผลกำไรจากการซื้อขายสินค้านี้คงกล่าวโจทก์
ก็ได้เท่ากับกับวิธีการที่โจทก์ทำการติดต่อหรือกระทำการแทนบริษัทต่างประเทศผู้ขายให้กับลูกค้า
ผู้ซื้อในประเทศ อีกทั้งยังปรากฏในชั้นที่โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย
ว่าการส่งสินค้าบริษัทต่างประเทศผู้ขายเป็นผู้จัดการส่งสินค้าให้แก่ลูกค้าโดยตรง ถือได้ว่าโจทก์
เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทต่างประเทศผู้ขาย
ในประเทศไทยตามฟ้องโจทก์ที่ว่า โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่
281 (พ.ศ. 2515) ต้องห้ามในการประกอบกิจการนายหน้าหรือตัวแทนนั้น โจทก์ได้จดทะเบียนเป็น
นิติบุคคลตามกฎหมายไทย หากได้เป็นนิติบุคคลซึ่งไม่มีสัญชาติไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ
ฉบับดังกล่าว อีกทั้งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ นั้น ก็ได้บัญญัติว่า ต้องเป็นตัวแทนของ
บริษัทต่างประเทศ แต่บัญญัติว่า เป็นผู้ทำการแทนหรือทำการติดต่อในการประกอบกิจการ
ในประเทศของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเท่านั้น จึงไม่เป็นการต้องห้ามที่โจทก์
ประกอบกิจการดังกล่าวแต่อย่างใด ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอน
การประเมินของจำเลยตามแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่
ต.3/1037/2/04430-04437 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2526 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ 210/2533/1 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2533
คำอุทธรณ์ยอมให้เป็นพับ จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวน
ประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตาม
หนังสือรับรองเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 1 มีวัตถุประสงค์เป็นผู้ส่งของเข้าและส่งออก เป็นผู้แทน
ห้างร้านหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใด การซื้อขายสินค้าของโจทก์ โจทก์มีวิธีการอยู่ 2 วิธีคือ วิธีที่ 1
โจทก์สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกของโจทก์เพื่อขายให้ลูกค้า วิธีที่ 2 ในกรณีที่สินค้ามีมูลค่าสูงหรือ
เสื่อมสภาพได้ง่าย หรือตกรุ่นง่าย โจทก์จะใช้วิธีสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเมื่อมีลูกค้ามาสั่งซื้อ
จากโจทก์แล้ว เหตุที่ไม่สั่งซื้อสินค้าเข้ามาในสต็อกก็เพราะถ้าขายสินค้านี้ไม่ได้ โจทก์จะต้องขาดทุนใน
การติดต่อซื้อสินค้านี้ ถ้าบริษัทที่ขายเป็นบริษัทใหญ่ ก็จะมีการทำสัญญาระหว่างบริษัทดังกล่าวกับ
โจทก์ในรูปสัญญาผู้แทนจำหน่ายซึ่งโจทก์ได้ทำสัญญากับบริษัทนอร์ตัน อินเตอร์เนชั่นแนล
จำกัด(Norton International Co., Ltd) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 48 พร้อมคำแปล
แผ่นที่ 49 ถึง 53 บริษัทเพียร์เลส ปัม(Perless Pump) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และ
บริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน (Detroit Diesel Allison) ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89
ส่วนบริษัทนอร์ตัน แอบเบรซีฟส์ จำกัด(Norton Abrasives Ltd.) และบริษัทเนิร์น โคตเต็ด
โปรดักส์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (Nairn Coated Products International Ltd.) โจทก์จะใช้วิธีส่ง
ใบสั่งซื้อสินค้าไปโดยตรง ไม่ต้องมีการทำสัญญาผู้แทนจำหน่าย กรณีที่ลูกค้ามาสั่งซื้อสินค้าจาก
โจทก์และโจทก์สั่งซื้อไปยังบริษัทในต่างประเทศนั้น โจทก์จะให้ลูกค้าเปิดเช็คเตอร์ออฟเครดิต
ชำระราคาไปยังผู้ขายโดยตรง และให้บริษัทผู้ขายส่งสินค้ามาให้ลูกค้าโดยตรงเช่นกันเพื่อเป็นการ
ลดขั้นตอนค่าใช้จ่าย เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ลูกค้า สำหรับราคาที่โจทก์ขายให้ลูกค้านั้นจะ
เป็นราคาต้นทุนบวกผลกำไรของโจทก์โจทก์จะแจ้งให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศทราบเพื่อการ
ตรวจสอบว่าลูกค้าชำระราคาครบถ้วนหรือไม่ และบริษัทผู้ขายจะส่งส่วนกำไรของโจทก์กลับให้

โจทก์ 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 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 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย จำเลยนำสืบว่า เจ้าพนักงานของจำเลยได้ตรวจสอบบัญชีและเอกสารของโจทก์ พบว่าการลงบัญชีซื้อขายสินค้าของโจทก์ผิดปกติกล่าวคือมีการลงบัญชีทั้งซื้อและขายในวันเดียวกัน ซึ่งการซื้อขายดังกล่าวไม่น่าจะเกิดในวันเดียวกัน โจทก์ควรจะลงบัญชีไปตามขั้นตอนคือ ลงบัญชีซื้อสินค้ามาก่อนเมื่อขายสินค้าได้จึงลงบัญชีขายและเมื่อเก็บเงินได้จึงลงบัญชีเก็บเงิน จำเลยเห็นว่าการติดต่อซื้อขายโจทก์กับลูกค้าและบริษัทผู้ขายในต่างประเทศเป็นลักษณะที่โจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินหรือผลกำไรในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ เพราะโจทก์ได้รับผลประโยชน์คือผลต่างราคาที่บริษัทผู้ขายในต่างประเทศเรียกเก็บจากลูกค้าในประเทศไทยกับราคาที่โจทก์จะต้องชำระให้บริษัทในต่างประเทศ โจทก์ไม่มีโอกาสขาดทุนเลย ซึ่งการซื้อขายโดยปกตินั้นจะต้องมีกำไรและขาดทุน กรณีทำนองเดียวกับโจทก์นี้เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้แล้วว่าเข้ามาตรา 76 ทวิ คือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2956/2525 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3238/2532 ตามเอกสารหมาย ล.1 แผ่นที่ 1 ถึง 22 นอกจากนี้ยังเทียบเคียงได้กับกรณีของบริษัทดีทแฮล์ม จำกัด ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ได้มีมติว่าลักษณะการค้าเช่นนี้เป็นวิธีการที่เรียกว่า Direct Finance ซึ่งถือได้ว่าเป็นตัวแทนในการขายสินค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีจากโจทก์ พิจารณาแล้ว 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 บริษัทดีทรอยต์ ดีเซล อัลลิสัน ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 60 ถึง 89 ส่วนอีก 2 บริษัทไม่ได้ทำสัญญาให้โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายคือบริษัทเนิร์น โคตเตด โปรดักส์

อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ 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 ถ้ามีการขาดทุนหรือกำไร โจทก์ต้องรับผิดชอบลูกค้าโจทก์ดำเนินธุรกิจซื้อขายด้วยทุนของตนเอง หากมีการขาดทุนหรือมีกำไรก็ตกเป็นของโจทก์นอกจากนี้ใบกำกับสินค้าในการซื้อขายตามวิธีที่ 2 นี้ก็ออกในนามของโจทก์ ดังเช่นตามใบกำกับสินค้าและคำแปลเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 41 ถึง 42 และแผ่นที่ 108 ถึง 111 การซื้อขายสินค้าตามวิธีนี้ไม่เป็นการซื้อขายตรง (Direct Finance) ดังที่จำเลยนำสืบโต้แย้ง ดังนั้นเมื่อโจทก์มีสัญญาทำกับบริษัทในต่างประเทศตั้งโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายสินค้าตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 43 ถึง 53 แผ่นที่ 54 ถึง 58 และแผ่นที่ 60 ถึง 89 มาสืบประกอบพยานบุคคลดังกล่าว พยานหลักฐานโจทก์จึงมีน้ำหนักในการรับฟังมากกว่าพยานจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า เฉพาะการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด บริษัทเพียร์เลส บีม และบริษัทดีทรอยท์ ดีเซล อัลลิสัน โจทก์ประกอบกิจการซื้อขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตนเองมิได้ เป็นลูกจ้างผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทผู้ขายในต่างประเทศโจทก์จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิแต่สำหรับการซื้อขายสินค้าระหว่างโจทก์กับบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเต็ต โปรดักส์อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด โจทก์กับบริษัทผู้ขายในต่างประเทศดังกล่าวไม่ได้ทำสัญญาตั้งผู้แทนจำหน่ายเป็นหนังสือ โจทก์มีเพียงพยานบุคคลเบิกความลอย ๆ พยานหลักฐานโจทก์จึงยังไม่พอฟังว่าการที่โจทก์เป็นผู้จัดการจำหน่ายสินค้าของบริษัทนอร์ตัน แอบเบรชีฟส์ จำกัด และบริษัทเนิร์น โคตเต็ต โปรดักส์อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายในต่างประเทศนั้น โจทก์มิได้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้บริษัทดังกล่าวโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้นบางส่วน พิพากษาแก้เป็นว่า 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

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/1971/2537>