

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548

บริษัทไทย-เอ็มซี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ, ป.รัชฎากร มาตรา 76 ทวิ

ย่อ / หลักกฎหมาย

บริษัท ข. จำกัด ประเทศญี่ปุ่น เป็นนิติบุคคลต่างประเทศและไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย ส่วนโจทก์เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แม้โจทก์จะเป็นเพียงนายหน้าทำหน้าที่ชี้ช่องให้แก่บริษัท ข. จำกัดและผู้ซื้อหรือหน่วยงานในประเทศไทยเจรจาซื้อขายสินค้าระหว่างกันเอง และผลตอบแทนที่โจทก์ได้รับมีเพียงค่านายหน้าจากบริษัท ข. จำกัด และการชำระราคาสินค้า ผู้ซื้อสินค้าจะชำระค่าสินค้าให้แก่บริษัท ข. จำกัด โดยตรงด้วยวิธีการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต หรือหน่วยงานเจ้าของโครงการจ่ายเงินค่าสินค้าและค่าจ้างให้แก่บริษัท ข. จำกัดโดยตรง โดยจ่ายให้แก่สำนักงานชั่วคราวของบริษัทที่ประจำอยู่ ณ หน่วยงานในโครงการเพื่อเป็นรายจ่ายในประเทศไทย ซึ่งหน่วยงานได้จ่ายเงินบาททั้งหมดในประเทศไทย หรือจ่ายให้แก่บริษัท ข. จำกัด โดยตรงโดยวิธีเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตกับธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัท ข. จำกัดไปเบิกเงินจากกองทุนความร่วมมือทางเศรษฐกิจโพ้นทะเลประเทศญี่ปุ่นโดยตรงก็ตาม แต่เมื่อการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการกรณีนี้ระหว่างผู้ซื้อในประเทศไทยกับบริษัท ข. จำกัดเป็นการทำสัญญาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยมีโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้กับบริษัท ข. จำกัดในประเทศไทย อีกทั้งโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัท ข. จำกัด การที่โจทก์เข้าไปผูกพันกับบริษัท ข. จำกัดในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน โจทก์ย่อมรู้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายของบริษัทดังกล่าวเป็นอย่างดี โจทก์มีความใกล้ชิดกับบริษัทดังกล่าวเป็นอย่างมาก มิเช่นนั้นโจทก์คงไม่เข้าไปผูกพันกับบริษัทดังกล่าว เช่นนั้นโจทก์จึงมิใช่เป็นเพียงตัวแทนธรรมดาทั่วไปที่หาลูกค้าให้บริษัทดังกล่าวเท่านั้น การที่บริษัท ข. จำกัด มีข้อตกลงกับลูกค้าเกี่ยวกับการส่งเงินหรือค่าตอบแทนโดยตรงหรือการเบิกเงินจากกองทุนความร่วมมือทางเศรษฐกิจโพ้นทะเลประเทศญี่ปุ่นโดยตรง ก็เป็นเพียงข้อตกลงเกี่ยวกับวิธีการจ่ายเงินชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการตามที่โจทก์ตกลงกับบริษัท ข. จำกัด เท่านั้น โจทก์จะนำความแตกต่างเกี่ยวกับวิธีการจ่ายเงินชำระค่าสินค้าหรือค่าจ้างเพียงเท่านั้นมาเป็นเหตุให้เกิดภาระภาษีที่แตกต่างกันหาได้ไม่ แม้ลูกค้าจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างให้แก่บริษัท ข. จำกัด ซึ่งอยู่ในประเทศญี่ปุ่นโดยตรงก็หาไม่ผลแตกต่างไปจากการที่ลูกค้าส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างให้แก่โจทก์ซึ่งเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อแล้วโจทก์จึงส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างดังกล่าวไปให้บริษัท ข. จำกัด อีกทอดหนึ่ง เพราะไม่ว่าโจทก์ในฐานะผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างออกไปเองหรือให้ลูกค้าของบริษัทดังกล่าวชำระค่าสินค้าหรือค่าจ้างทั้งหมดให้ในต่างประเทศโดยตรงด้วยวิธีการต่าง ๆ ข้างต้น ก็มีผลทำให้บริษัทดังกล่าวซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และเมื่อเงินที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยมีส่วนของกำไรหรือถือว่าเป็นกำไรรวมอยู่ด้วย จึงต้องถือว่าโจทก์ในฐานะผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ป.รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล และให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ของจำเลยที่ 1 และให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ให้คงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย จำเลยทั้งสี่ให้การ ขอให้ยกฟ้อง ระหว่างพิจารณา โจทก์แถลงไม่ติดใจในประเด็นเรื่องการคำนวณเงินเพิ่มเกินกว่าภาษีที่ต้องชำระ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปมีว่า โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ แทนบริษัทमितซูบิซิคอร์ปอเรชั่น จำกัด ประเทศญี่ปุ่นหรือไม่ ข้อนี้โจทก์อุทธรณ์ว่า หากการกระทำของบริษัทमितซูบิซิคอร์ปอเรชั่น จำกัด ประเทศญี่ปุ่น ที่ปฏิบัติตามวิธีการชำระเงินทางการค้าระหว่างประเทศดังที่กระทำในคดีนี้เป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยและบริษัทดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ก็ตาม โจทก์ก็ไม่ต้องรับผิดชอบยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าว เนื่องจากหน้าที่ของผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ไม่รวมถึงหน้าที่ในการนำส่งภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกจากประเทศไทยด้วยนั้น ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่พิเคราะห์แล้ว เห็นว่า เมื่อโจทก์ยอมรับตามคำฟ้องของโจทก์ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนบริษัทดังกล่าวและได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าวให้ถือว่าบริษัทดังกล่าวนั้นประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นเป็นตัวแทนของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นทำหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้คือส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ซึ่งการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ อยู่ในส่วน 3 ด้วย ดังนั้น ผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย หากเข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ กำหนดไว้ ทั้งนี้ เพื่อความเสมอภาคในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทยเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะของสำนักงานสาขาซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ให้จัดเก็บจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ตามที่คู่ความมิได้โต้แย้งกันว่า บริษัทमितซูบิซิคอร์ปอเรชั่น จำกัด ประเทศญี่ปุ่น เป็นนิติบุคคลต่างประเทศและไม่มีสำนักงานสาขาในประเทศไทย ส่วนโจทก์เป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย บริษัทดังกล่าวกระทำการกิจการในประเทศไทยด้วยกัน 2 ประเภท ประเภทแรกคือ ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย และอีกประเภทหนึ่งคือ ประกอบกิจการก่อสร้างและขายสินค้าประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในทางอุตสาหกรรมหรือเกษตรกรรมให้แก่โครงการของหน่วยงานรัฐบาลไทยการขายสินค้าให้

แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยนั้น โจทก์เป็นนายหน้าทำหน้าที่ชี้ช่องให้บริษัทดังกล่าวและผู้ซื้อในประเทศไทยได้ซื้อขายสินค้ากันเท่านั้น โดยโจทก์จะหาข้อมูลตามความต้องการของผู้ซื้อในประเทศไทยว่ามีผู้ซื้อรายใดที่ประสงค์จะซื้อสินค้าประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในทางอุตสาหกรรมหรือเกษตรกรรม เมื่อโจทก์ทราบข้อมูลแล้วจะแจ้งข้อมูลและความต้องการของผู้ซื้อให้บริษัทดังกล่าวทราบ เพื่อให้บริษัทดังกล่าวติดต่อกับผู้ซื้อและเจรจาซื้อขายในรายละเอียดกันเองเกี่ยวกับรายละเอียดของสินค้าที่ต้องการ การส่งสินค้า ราคา และวิธีการชำระราคาผลตอบแทนที่โจทก์ได้รับมีเพียงค่านายหน้าจากบริษัทดังกล่าว เมื่อผู้ซื้อในประเทศไทยและบริษัทดังกล่าวตกลงซื้อขายสินค้ากันแล้ว ผู้ซื้อจะชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงด้วยวิธีการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต ส่วนการทำโครงการในประเทศไทยที่บริษัทดังกล่าวทำให้แก่หน่วยงานราชการไทยนั้น หน่วยงานเจ้าของโครงการเป็นผู้จ่ายเงินค่าสินค้าและค่าจ้างให้บริษัทดังกล่าวโดยตรง โดยจ่ายให้แก่สำนักงานชั่วคราวของบริษัทดังกล่าวที่ประจำอยู่ ณ หน่วยงานในโครงการเพื่อเป็นรายจ่ายในประเทศไทยซึ่งหน่วยงานดังกล่าวได้ใช้จ่ายเงินบาททั้งหมดในประเทศไทย หรือโดยจ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงด้วยวิธีเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตกับธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทดังกล่าวไปเบิกเงินจากกองทุนความร่วมมือทางเศรษฐกิจโพ้นทะเลประเทศญี่ปุ่นโดยตรงนั้น เห็นว่า เมื่อการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการกรณีนี้ระหว่างผู้ซื้อในประเทศไทยกับบริษัทดังกล่าวเป็นการทำสัญญาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย โดยมีโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทดังกล่าวในประเทศไทย อีกทั้งโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทดังกล่าว การที่โจทก์เข้าไปผูกพันกับบริษัทดังกล่าวในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน โจทก์ย่อมรู้ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายของบริษัทดังกล่าวเป็นอย่างดี แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับบริษัทดังกล่าวอย่างมาก มิฉะนั้นโจทก์คงไม่เข้าไปผูกพันกับบริษัทดังกล่าวเช่นนั้น โจทก์จึงมิใช่เป็นเพียงตัวแทนธรรมดาทั่วไปที่หลอกลวงให้บริษัทดังกล่าวเท่านั้น ดังนั้น การที่บริษัทดังกล่าวมีข้อตกลงให้ลูกค้าในประเทศไทยส่งเงินหรือจ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัทดังกล่าวด้วยวิธีการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตกับธนาคารพาณิชย์ชำระให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรง หรือบริษัทดังกล่าวไปเบิกเงินจากกองทุนความร่วมมือทางเศรษฐกิจโพ้นทะเลประเทศญี่ปุ่นโดยตรง จึงเป็นเพียงข้อตกลงเกี่ยวกับวิธีการจ่ายเงินชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการตามที่โจทก์ตกลงกับบริษัทดังกล่าวเท่านั้น โจทก์จะนำความแตกต่างเกี่ยวกับวิธีการจ่ายเงินชำระค่าสินค้าหรือค่าจ้างเพียงเท่านั้นมาเป็นเหตุให้เกิดภาวะภาษีที่แตกต่างกันหาได้ไม่ ด้วยเหตุนี้ แม้ลูกค้าจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างให้แก่บริษัทดังกล่าวซึ่งอยู่ที่ประเทศญี่ปุ่นโดยตรงก็ตาม ก็หาไม่ผลผิดแผกแตกต่างไปจากการที่ลูกค้าส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างให้แก่โจทก์ซึ่งเป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อแล้วโจทก์จึงส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างดังกล่าวไปให้บริษัทดังกล่าวอีกทอดหนึ่ง เพราะไม่ว่าโจทก์ในฐานะผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อจะเป็นผู้ส่งเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างออกไปเองหรือให้ลูกค้าของบริษัทดังกล่าวชำระค่าสินค้าหรือค่าจ้างทั้งหมดให้แก่บริษัทดังกล่าวในต่างประเทศโดยตรงด้วยการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตกับธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทดังกล่าวไปเบิกเงินค่าสินค้าหรือค่าจ้างจากกองทุนความร่วมมือทางเศรษฐกิจโพ้นทะเลประเทศญี่ปุ่นโดยตรง ก็ถือได้ว่ามีผลทำให้บริษัทดังกล่าวซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ถือว่าประกอบกิจการในประเทศไทยได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และเมื่อเงินที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยมีส่วนของกำไรหรือถือได้ว่าเป็นกำไรรวมอยู่ด้วย เนื่องจากในการกำหนดราคาขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจะต้องคิดค่าสินค้าหรือค่าจ้างรวมเอา

ส่วนที่เป็นผลกำไรไว้ด้วย เมื่อไม่ปรากฏปัจจัยอื่นที่จะมีผลทำให้กำไรที่คำนวณไว้โดยปกติธรรมดาเปลี่ยนแปลงไปในทางที่จะทำให้เกิดการขาดทุน จึงต้องถือว่าโจทก์ในฐานะผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษามานั้น ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น....." พิพากษายืน

องค์คณะ

ธีรศักดิ์ เตียววัฒนานนท์ · วิชัย ชื่นชมพูนุท · โนรี จันทรทร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/3935/2548>