

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397-399/2551

นางจริยา มุนินทร์สาคร กับพวกโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 40 (2) (8), ป.รัชฎากร มาตรา 40

ย่อ / หลักกฎหมาย

แม้ตามสัญญาระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัท ท. จะมีข้อความตามที่จำเลยอุทธรณ์ว่า "สัญญาที่บริษัท ท. ทำกับโจทก์ทั้งสามระบุชัดเจนว่าเป็นสัญญาจำหน่ายสินค้าในลักษณะขายตรง และในสัญญาระบุเงื่อนไขว่าโจทก์ทั้งสามไม่สามารถจำหน่ายสินค้าในลักษณะเดียวกันหรือมีกลุ่มเป้าหมายเดียวกันกับบริษัท ท. ส่วนราคาสินค้าก็ถูกกำหนดให้ขายในอัตราลดได้ไม่เกินร้อยละยี่สิบของราคาสินค้าที่บริษัทตั้งไว้ โจทก์ทั้งสามกำหนดราคาขายเองไม่ได้ หากโจทก์ทั้งสามไม่ปฏิบัติตามสัญญาบริษัทมีสิทธิบอกเลิกสัญญากับโจทก์ทั้งสาม และสามารถเรียกค่าเสียหายแก่โจทก์ทั้งสาม โจทก์ทั้งสามจะไม่มีสิทธิเป็นสมาชิก และไม่มีสิทธิต่าง ๆ ตามที่บริษัทกำหนด" แต่ในส่วนเรื่องสินค้าที่ซื้อไปจากบริษัทนั้น สัญญาระบุว่าผู้จำหน่ายอิสระต้องชำระราคาสินค้าเป็นเงินสดทันที หรือตามระยะเวลาที่บริษัทกำหนด ผลัดกันที่ผู้จำหน่ายอิสระซื้อไปหากเสื่อมคุณภาพหรือเสื่อมเพราะเหตุตัวสินค้าผู้จำหน่ายอิสระสามารถนำมาคืนหรือเปลี่ยนได้เท่านั้น แสดงให้เห็นว่าสินค้าที่โจทก์ทั้งสามซื้อไปจากบริษัท ท. ไปแล้วไม่สามารถส่งคืนได้แม้โจทก์ทั้งสามจะขายไม่ได้ก็ตาม สอดคล้องกับทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามที่ว่า สินค้าที่โจทก์ทั้งสามรับไปจากบริษัทเป็นสินค้าที่บริษัทขายให้แก่โจทก์ทั้งสามในลักษณะขายขาด โดยบริษัทได้ออกใบส่งของและใบกำกับภาษีในนามของโจทก์ทั้งสามเป็นลูกค้า ไม่ได้ออกในนามของบุคคลอื่น ข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามจำเลยไม่ได้นำสืบโต้แย้งคัดค้าน ลักษณะการประกอบการเช่นนี้จึงเป็นการซื้อขายธรรมดา เงื่อนไขตามสัญญาระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัท ท. ตามที่จำเลยอุทธรณ์มานั้น เป็นเงื่อนไขที่กำหนดให้โจทก์ทั้งสามปฏิบัติเพื่อคงคุณสมบัติของผู้มีสิทธิซื้อสินค้าจากบริษัทไปขายได้หรือไม่เท่านั้น เงินส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้จากบริษัท ท. จึงเป็นเงินได้จากธุรกิจขายสินค้าตามป.รัชฎากร มาตรา 40 (8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แต่อย่างใด

คำพิพากษา

โจทก์ทั้งสามฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 6700040/1/100466, 6700070/1/100982 และเลขที่ 6700010/102450 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ รบ/18/2546, รบ/19/2546 และเลขที่ รบ/20/2546 จดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ทั้งสาม ให้จำเลยคืนเงินที่โจทก์ที่ 3 ชำระบางส่วนเป็นเงิน 38,157.28 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน นับถึงวันฟ้องเป็นจำนวน 5,723.59 บาท และชำระดอกเบี้ยอัตราเดียวกันนับถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ที่ 3 จำเลยทั้งสามสำนวนให้การว่า โจทก์ที่ 1 และที่ 3 ประกอบกิจการจำหน่ายเครื่องสำอางในลักษณะเป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทไทยโพล่า จำกัด การจำหน่ายสินค้ามีลักษณะขายปลีกทั่วไป ไม่มีลูกทิม จำหน่ายเฉพาะเครื่องสำอางยี่ห้อโพล่าอย่างเดียว ไม่มีบริการอื่น ๆ อีก และบริษัทไทยโพล่า จำกัด ให้ผลตอบแทนแก่โจทก์ที่ 1 และที่ 3 ในลักษณะเป็นส่วนลด โดยส่วนลดขั้นที่หนึ่งในอัตราร้อยละ 40 ของยอดซื้อสินค้า 50,000 บาท ขึ้นไป ส่วนลดขั้นที่สองในอัตราร้อยละ 9 ของ

ยอดซื้อสินค้าที่ได้รับส่วนลดร้อยละ 40 แล้ว และในกรณีที่มียอดซื้อสินค้าในแต่ละเดือนเกินกว่า 100,000 บาท จะได้รับส่วนลดในขั้นที่สองเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 11 โดยบริษัทไทยโพล่า จำกัด จะกำหนดยอดสั่งซื้อสินค้าในแต่ละเดือนให้มียอดตั้งแต่ 50,000 บาท ขึ้นไป ถ้าสั่งซื้อต่ำกว่า 50,000 บาท จะไม่ได้รับส่วนลดร้อยละ 40 ในขั้นที่หนึ่ง และร้อยละ 9 ในขั้นที่สอง แต่จะได้ส่วนลดต่ำกว่า โจทก์ที่ 1 และที่ 3 จ่ายเงินค่าสินค้าโดยนำค่าสินค้าทั้งสิ้นหักด้วยส่วนลดขั้นที่หนึ่งในอัตราร้อยละ 40 คงเหลือเป็นค่าซื้อสินค้าสุทธิที่จะต้องชำระโดยบริษัทไทยโพล่า จำกัด จะออกหลักฐานใบกำกับภาษีแสดงยอดการชำระเงินค่าสินค้าและส่วนลดที่โจทก์ที่ 1 และที่ 3 ได้รับส่งมอบให้โจทก์ที่ 1 และที่ 3 นอกจากส่วนลดดังกล่าวแล้วโจทก์ที่ 1 และที่ 3 จะไม่ได้รับผลประโยชน์อื่นใดอีก จากรายละเอียดดังกล่าวประกอบกับเอกสารหลักฐานที่เจ้าพนักงานของจำเลยได้รับถือว่าส่วนลดที่โจทก์ที่ 1 ได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่โจทก์ที่ 1 และที่ 3 โจทก์ที่ 1 และที่ 3 ได้อุทธรณ์ขอให้ยกเลิกการประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของบริษัทไทยโพล่า จำกัด ได้รับผลประโยชน์จากการเป็นตัวแทนจำหน่ายในลักษณะส่วนลดจากการซื้อสินค้า บริษัทไทยโพล่า จำกัด อยู่ในฐานะผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งเงินส่วนลดดังกล่าว บริษัทไทยโพล่า จำกัด จ่ายให้ตามข้อตกลงในสัญญาจำหน่ายผลิตภัณฑ์จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินจึงถูกต้องและชอบแล้ว สำหรับโจทก์ที่ 2 นั้น ได้ตกลงทำสัญญาไว้กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ในฐานะเป็นลูกค้าขายปลีกซึ่งตามสัญญาดังกล่าวโจทก์ที่ 2 ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ระบุให้ลูกค้าขายปลีกต้องชำระราคาของผลิตภัณฑ์โพล่าทั้งหมดในวันรับสินค้าและจะต้องขายสินค้าในราคาไม่ต่ำกว่าร้อยละ 20 ของราคาสินค้า ซึ่งสัญญามีลักษณะผูกมัดโจทก์ที่ 2 หากไม่ปฏิบัติตามสัญญาแม้เพียงข้อหนึ่งข้อใดสัญญาจะสิ้นสุดลงทันทีอันเป็นผลทำให้โจทก์ที่ 2 ไม่มีสิทธิในการเป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์ของบริษัทไทยโพล่า จำกัด ต่อไปอีก นอกจากนี้โจทก์ที่ 2 ไม่มีอิสระในเรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับการขายผลิตภัณฑ์ของบริษัท โดยต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาเท่านั้น ความสัมพันธ์ระหว่างโจทก์ที่ 2 กับบริษัทไทยโพล่า จำกัด จึงเป็นลักษณะตามสัญญาจ้างทำของหรือตัวแทนหรือนายหน้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับโจทก์ที่ 1 และที่ 3 โจทก์ที่ 2 ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและทั้งปี (ภ.ง.ด.94, ภ.ง.ด.90) ไว้ต่อเจ้าพนักงานของจำเลยโดยระบุว่าเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร การยื่นแบบเพื่อเสียภาษีของโจทก์ที่ 2 จึงเป็นการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีผิดประเภท เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษีพบว่า ในปีภาษี 2542 โจทก์ที่ 2 มีเงินได้จากระบบขายตรงเป็นรายได้จากส่วนลดและส่วนลดพิเศษที่โจทก์ที่ 2 ได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เจ้าพนักงานของจำเลยจึงได้ประเมินภาษีและได้แจ้งการประเมินภาษีโดยชอบแล้ว โจทก์ที่ 2 ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้ลดเบี้ยปรับ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้องโจทก์ทั้งสาม ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เลขที่ 6700040/1/100490 ลงวันที่ 9 เมษายน 2546 เลขที่ 670010/1/102450 ลงวันที่ 25 เมษายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ รบ/18/2546 และเลขที่ รบ/20/2546 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2546 ให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้ง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 6700070/1/100982 ลงวันที่ 23 เมษายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ รบ/19/2546 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2546 โดยมีให้นำเงินส่วนลดและส่วนลดพิเศษมารวมคำนวณภาษี ค่าขออื่นนอกจากนี้ให้ยก จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า ผลประโยชน์ตอบแทนในลักษณะเป็นส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ โดยจำเลยอุทธรณ์ว่า สัญญาที่บริษัทไทยโพล่า จำกัด ทำกับโจทก์ทั้งสามไม่ได้ระบุว่าเป็นสัญญาซื้อขาย แต่สัญญาได้ระบุชัดเจนว่าเป็นสัญญาจำหน่ายสินค้าในลักษณะขายตรง จำหน่ายในระบบบุคคลต่อบุคคลให้ผู้บริโภคโดยตรง ในสัญญาระบุเงื่อนไขผูกพันโจทก์ทั้งสามตลอดเวลาของสัญญาว่า โจทก์ทั้งสามไม่สามารถจำหน่ายสินค้าในลักษณะเดียวกันหรือมีกลุ่มเป้าหมายเดียวกันกับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ส่วนราคาสินค้าก็ถูกกำหนดให้ขายในอัตราลดได้ไม่เกินร้อยละยี่สิบของราคาสินค้าที่บริษัทตั้งไว้ โจทก์ทั้งสามกำหนดราคาขายเองไม่ได้ โจทก์ทั้งสามต้องทำรายงานสรุปการขายประจำเดือน รายงานการขายให้สมาชิกพร้อมรายงานประวัติสมาชิกที่ตนเองรับผิดชอบ ต้องหาสมาชิกมาเพิ่มทุกเดือน หากโจทก์ทั้งสามไม่ปฏิบัติตามสัญญา บริษัทมีสิทธิบอกเลิกสัญญาแก่โจทก์ทั้งสาม และสามารถเรียกค่าเสียหายจากโจทก์ทั้งสาม โจทก์ทั้งสามจะไม่มีสิทธิเป็นสมาชิก และไม่มีสิทธิรับประโยชน์ต่าง ๆ ตามที่บริษัทกำหนด เงื่อนไขของสัญญาดังกล่าวจึงมิใช่สัญญาซื้อขายที่มีเงื่อนไขตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่มีลักษณะที่โจทก์ทั้งสามเป็นตัวแทนจำหน่ายของบริษัทไทยโพล่า จำกัด เงินได้จากส่วนลดจึงมิใช่เงินได้จากการซื้อมาขายไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) แต่เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) เห็นว่า แม้จะมีข้อความในสัญญาตามที่จำเลยอุทธรณ์มาเช่นนั้นจริงก็ตาม แต่ในส่วนเรื่องสินค้าที่ซื้อไปจากบริษัทนั้น สัญญาระบุว่าผู้จำหน่ายอิสระต้องชำระราคาสินค้าเป็นเงินสดทันที หรือตามระยะเวลาที่บริษัทกำหนด ผลลัพธ์ที่ผู้จำหน่ายอิสระซื้อไปหากเสื่อมคุณภาพหรือเสื่อมเพราะเหตุจากตัวสินค้าผู้จำหน่ายอิสระสามารถนำมาคืนหรือเปลี่ยนได้เท่านั้น แสดงให้เห็นว่าสินค้าที่โจทก์ทั้งสามซื้อจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด ไปแล้วไม่สามารถส่งคืนได้แม้โจทก์ทั้งสามจะขายไม่ได้ก็ตาม สอดคล้องกับทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามที่เบิกความว่า สินค้าที่โจทก์ทั้งสามรับไปจากบริษัทเป็นสินค้าที่บริษัทขายให้โจทก์ทั้งสามในลักษณะขายขาด โดยบริษัทได้ออกใบส่งของและใบกำกับภาษีในนามของโจทก์ทั้งสามเป็นลูกค้า ไม่ได้ออกในนามของบุคคลอื่นที่แสดงว่าบุคคลอื่นซื้อสินค้าจากโจทก์ทั้งสามในฐานะเป็นตัวแทนขายสินค้าของบริษัทโจทก์ทั้งสามต้องรับผิดชอบกำไรขาดทุนเอง ข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามดังกล่าวจำเลยมิได้นำสืบโต้แย้งคัดค้าน ลักษณะการประกอบการเช่นนี้จึงเป็นการซื้อขายธรรมดา เงื่อนไขตามสัญญาระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัทไทยโพล่า จำกัด ตามที่จำเลยอุทธรณ์มานั้น เป็นเงื่อนไขที่กำหนดให้โจทก์ทั้งสามปฏิบัติเพื่อคงคุณสมบัติของผู้มีสิทธิซื้อสินค้าจากบริษัทไปขายได้ต่อไปหรือไม่เท่านั้น เงินส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด จึงเป็นเงินได้จากการธุรกิจขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แต่อย่างใด ส่วนที่โจทก์ที่ 2 และที่ 3 แก้อุทธรณ์ว่า

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไข การประเมินในส่วนของโจทก์ที่ 2 โดยมีได้พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินเสียทั้งหมดเป็นการไม่ถูกต้อง และโจทก์ที่ 3 จะต้องได้รับคืนเงินภาษีอากรที่โจทก์ที่ 3 ได้ชำระไปแล้วพร้อมดอกเบี้ย แต่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ที่ 3 ไม่ยื่นคำร้องขอคืนตามที่กฎหมายกำหนดจึงไม่มีอำนาจนำคดีมาฟ้องต่อศาล อันเป็นการไม่ชอบนั้น โจทก์ที่ 2 และที่ 3 ชอบที่จะอุทธรณ์คัดค้านคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ในปัญหาดังกล่าว โดยทำเป็นคำฟ้องอุทธรณ์ เมื่อโจทก์ที่ 2 และที่ 3 ไม่ได้อุทธรณ์โต้แย้งเป็นคำฟ้องอุทธรณ์ขึ้นมา จะเพียงแต่กล่าวอ้างมาในคำแก้อุทธรณ์ไม่ได้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัยให้ อนึ่ง เมื่อเงินส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้รับจากบริษัทไทยโพล่า จำกัด เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) โจทก์ทั้งสามจึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีจากเงินได้จำนวนดังกล่าว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนของโจทก์ที่ 1 และที่ 3 และให้แก้ไขการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนของโจทก์ที่ 2 โดยมีให้นำเงินส่วนลดและส่วนลดพิเศษมารวมคำนวณภาษี จึงไม่ถูกต้อง ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรแก้ไขเสียให้ถูกต้อง" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 6700040/1/100490, 6700070/1/100982 และเลขที่ 6700010/1/102450 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ รบ/18/2546, รบ/19/2546 และเลขที่ รบ/20/2546 โดยให้คำนวณเงินส่วนลดและส่วนลดพิเศษที่โจทก์ทั้งสามได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

องค์คณะ

เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โรจนสุพจน์

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