

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536

บริษัท อา ยีโนะโมะโตะเซลส์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 39, ป.รัชฎากร มาตรา 67, ป.รัชฎากร มาตรา 70, ป.รัชฎากร มาตรา 79

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์รับฝากขายสินค้าผงซุสและผลิตภัณฑ์พลอยได้จากผงซุสให้แก่บริษัท อ. โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินที่เรียกว่า"ค่าบริการดำเนินการจัดธุรกิจให้กับผู้อื่น" หรือ "คอนชายน์เมนท์พี"เป็นรายเดือนตามอัตราแน่นอนที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยไม่คำนึงถึงยอดขายสินค้าว่าจะเป็นจำนวนเท่าใด เหตุที่มีการกำหนดค่าตอบแทนแน่นอนตายตัวก็เนื่องจากบริษัท อ. ได้มอบรถยนต์ของตนจำนวน60-70 คัน ต่อเดือนให้โจทก์ใช้เป็นยานพาหนะในการจำหน่ายสินค้าโดยไม่เสียค่าตอบแทน ซึ่งหากบริษัท อ. ไม่ได้ให้รถยนต์โจทก์ใช้โดยไม่เสียค่าตอบแทนแล้ว โจทก์จะต้องมีรายจ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะในการประกอบกิจการและย่อมเป็นการแน่นอนว่าการกำหนดค่าบริการหรือค่าตอบแทนอันเป็นรายรับหรือเงินได้ของโจทก์จะต้องสูงขึ้นเพราะต้องคิดคำนวณต้นทุนในเรื่องยานพาหนะเพิ่มขึ้นและคงไม่กำหนดค่าตอบแทนเป็นจำนวนแน่นอนตายตัว การที่บริษัท อ. ได้ให้โจทก์ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนจึงเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่บริษัท อ. ให้แก่โจทก์นอกเหนือไปจากค่าตอบแทนที่กำหนดไว้เป็นจำนวนตายตัวในสัญญา ถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่โจทก์กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทั้งเป็นประโยชน์อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการประกอบการค้าอันถือได้ว่าเป็นรายรับตามมาตรา 79 ที่จะต้องเสียภาษีการค้าตามมาตรา 78 ด้วย

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมายและให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำเลยทั้งสี่ให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชอบด้วยเหตุผลแห่งข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายแล้ว ขอศาลพิพากษายกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นที่เกี่ยวกับผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับจากการใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนคำขอให้เพิกถอนในประเด็นข้ออื่นนอกจากนี้ให้ยกจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "พิเคราะห์แล้ว ข้อเท็จจริงรับฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัท จำกัดมีบริษัทอา ยีโนะโมะโตะ (ประเทศไทย) จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นอยู่ด้วยโจทก์ประกอบกิจการค้าสินค้าเส้นบะหมีย้าย เส้นหมีย้าย หรือผลิตภัณฑ์สินค้าอย่างอื่น และรับฝากขายผลิตภัณฑ์อา ยีโนะโมะโตะของบริษัทอา ยีโนะโมะโตะ (ประเทศไทย) จำกัดโดยได้รับค่าตอบแทนในรูป ค่าบริการดำเนินการจัดธุรกิจให้กับผู้อื่นเป็นรายเดือนตามที่ตกลงไว้ในสัญญา โดยไม่คำนึงว่ายอดขายจะเป็นเท่าใดในการจำหน่ายสินค้าดังกล่าวบริษัทอา ยีโนะโมะโตะ (ประเทศไทย) จำกัด ได้มอบรถยนต์ให้โจทก์ใช้เป็น

พาหนะในการจำหน่ายสินค้าของโจทก์และของบริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด โดยไม่เสียค่าตอบแทน เมื่อวันที่ 13 มิถุนายน 2521 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยได้ออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรเพื่อตรวจสอบการเสียภาษีอากรของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2517-พ.ศ. 2521 หลังจากทำการตรวจสอบแล้ว เมื่อวันที่ 23 พฤษภาคม 2523 โจทก์ได้รับแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มแบบแจ้งการประเมินภาษีการค้าจากเจ้าพนักงานประเมิน แจ้งให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินเพิ่มและภาษีการค้า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับปี พ.ศ. 2517-พ.ศ. 2521 เป็นเงินทั้งสิ้น 12,707,188.65 บาท โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยจำเลยที่ 2 ที่ 3 ที่ 4 มีคำวินิจฉัยให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าลดลงเหลือต้องชำระทั้งสิ้น 7,341,400.11 บาท การที่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าเพิ่ม ก็โดยเหตุที่ว่าโจทก์ได้รับประโยชน์จากการได้ใช้รถยนต์ของบริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด โดยไม่เสียค่าตอบแทน ประโยชน์ดังกล่าวสามารถนำมาคำนวณเป็นเงินได้และรายรับได้ ค่าโฆษณาและของแถมที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าขาดหลักฐานไม่ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี(18) และค่ารับรองที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและเกินสมควรไม่ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี(3)(4) ซึ่งประเด็นเรื่องค่าโฆษณา ของแถมและค่ารับรองโจทก์ไม่ติดใจโต้แย้งในชั้นพิจารณาจึงเป็นอันยุติไปตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คดีคงมีปัญหาเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวกับประโยชน์จากการได้ใช้รถยนต์ตามอุทธรณ์ของจำเลยต่อศาลฎีกาว่า ประโยชน์ที่โจทก์ได้รับจากการได้ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนนั้นเป็นเงินได้และรายรับจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำหรือเนื่องจากประกอบการค้าในอันที่จะต้องนำมาคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือเพื่อเสียภาษีการค้าหรือไม่ซึ่งจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาว่า ประโยชน์ที่โจทก์ได้รับจากการได้ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนเป็นส่วนหนึ่งของค่าบริการดำเนินการจัดธุรกิจให้กับผู้อื่นหรือคอนซายน์เมนต์ฟี(Consignment fee) นอกเหนือจากจำนวนเงินที่กำหนดไว้ในสัญญาฝากขายหากโจทก์มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์เพิ่มขึ้น โจทก์ก็ควรจะมีเงินได้หรือรายรับในการรับฝากขายสินค้าได้สูงขึ้น ดังนั้น เงินได้หรือรายรับที่เพิ่มขึ้นนี้โจทก์ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วยนั้นเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้บัญญัติความหมายของคำว่า "เงินได้พึงประเมิน" ไว้ว่า หมายความว่า "เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน" นอกจากนี้มาตรา 65 บัญญัติว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ฯลฯ" สำหรับกรณีภาษีการค้า มาตรา 78 บัญญัติว่า "ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าท้ายหมวดนี้ มีหน้าที่เสียภาษีการค้าจากรายรับของทุกเดือนตามอัตราในบัญชีอัตราภาษีการค้าดังกล่าว นั้น" และมาตรา 79 บัญญัติว่า "รายรับ" หมายความว่า เงิน ทรัพย์สินค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรเนื่องจากการประกอบการค้า ฯลฯ" ข้อเท็จจริงได้ความว่าโจทก์ประกอบการค้าประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าโดยรับฝากขายสินค้าผงชูรสอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินซึ่งเรียกว่า "ค่าบริการดำเนินการจัดธุรกิจให้กับผู้อื่น" หรือ คอนซายน์เมนต์ฟี (consignment fee) เป็นรายเดือนตามอัตราแน่นอนที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยไม่คำนึงถึงยอดขาย

สินค้าจะเป็นจำนวนเท่าใดจากข้อเท็จจริงดังกล่าวจึงเป็นกรณีพิเศษ แตกต่างไปจากการเป็นตัวแทนหน้าตามธรรมดา โดยนายพิเชียร คูสมิทธิ์ กรรมการบริษัทโจทก์เบิกความว่า การที่โจทก์รับสินค้าฝากขายดังกล่าวนี้โจทก์ได้รับเปอร์เซ็นต์การขายเป็นค่าตอบแทน แสดงว่า ตามปกติธรรมดาค่าตอบแทนย่อมคิดตามผลของงาน กล่าวคือ ค่าตอบแทนขึ้นอยู่กับปริมาณสินค้าที่จำหน่ายไป ถ้าจำหน่ายได้มากค่าตอบแทนย่อมสูงขึ้นแต่ได้ความจากคำของนายพิเชียรอีกว่า หากโจทก์จำหน่ายสินค้าที่รับฝากจากบริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด มากขึ้นไม่ว่าจำนวนเท่าใด โจทก์ก็จะไม่ได้ค่าตอบแทนมากขึ้นเพราะบริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด ได้ให้รถยนต์โจทก์มาใช้นั้น จึงรับฟังได้ว่าเหตุที่มีการกำหนดค่าตอบแทนแน่นอนตายตัวก็เนื่องจากบริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด ได้มอบรถยนต์ของตนจำนวน 60-70 คัน ต่อเดือนให้โจทก์ใช้เป็นยานพาหนะในการจำหน่ายสินค้าโดยไม่เสียค่าตอบแทนนั่นเอง ซึ่งเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าหากบริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด ไม่ได้ให้รถยนต์โจทก์ใช้โดยไม่เสียค่าตอบแทนแล้ว โจทก์จะต้องมีรายจ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะในการประกอบกิจการ และย่อมเป็นการแน่นอนว่าการกำหนดค่าบริการหรือค่าตอบแทนอันเป็นรายรับหรือเงินได้ของโจทก์จะต้องสูงขึ้น เพราะต้องคิดคำนวณต้นทุนในเรื่องยานพาหนะเพิ่มขึ้นและคงไม่กำหนดค่าตอบแทนเป็นจำนวนแน่นอนตายตัวเช่นนี้ ดังนั้น การที่บริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด ได้ให้โจทก์ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนนั้น จึงเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่บริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) ให้แก่โจทก์นอกเหนือไปจากค่าตอบแทนที่กำหนดไว้เป็นตัวเงินตายตัวตามสัญญา ถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่โจทก์กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะต้องนำมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การที่โจทก์ได้ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนเป็นเรื่องที่บริษัทอายิโนะโมะโต๊ะ (ประเทศไทย) จำกัด ให้โจทก์ได้ใช้รถยนต์เพื่อประกอบกิจการคือการจำหน่ายสินค้า อันเป็นส่วนเหตุของการประกอบกิจการ หาใช่ผลจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการไม่นั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วยสำหรับภาษีการค้า แม้ผลประโยชน์เนื่องจากการประกอบการค้าที่เป็นรายรับจากการประกอบกิจการประเภทนายหน้าและตัวแทนหรือรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่นตามบัญชีอัตราภาษีการค้า 10 คือ ค่าตอบแทนหรือค่าบริการก็ตาม ค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่กำหนดเป็นตัวเงินนั้นเป็นผลประโยชน์โดยตรงแต่ก็เห็นได้ว่า หากโจทก์ในฐานะตัวแทนหรือนายหน้ารับจัดธุรกิจฝากขายสินค้าให้ตัวการไม่ได้รถยนต์ใช้โดยไม่เสียค่าตอบแทนจากตัวการแล้ว ค่าตอบแทนหรือค่าบริการจะต้องสูงขึ้นตามปริมาณสินค้าที่จำหน่ายได้หรือสูงกว่ากรณีที่ได้รับรถยนต์ใช้โดยไม่เสียค่าตอบแทน ดังนั้นการที่โจทก์ได้ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทน ทำให้ผลประโยชน์ค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่กำหนดไว้เป็นตัวเงินต่ำลง แทนที่จะสูงขึ้นหากโจทก์ใช้รถยนต์ที่ตนเองหาประโยชน์จากการที่โจทก์ได้ใช้รถยนต์ โดยไม่เสียค่าตอบแทนดังกล่าวจึงถือได้ว่าเป็นประโยชน์อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการประกอบการค้าถือได้ว่าเป็นรายรับตามมาตรา 79 ซึ่งจะเสียภาษีการค้าตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ศาลภาษีอากรกลางให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นที่เกี่ยวกับผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับจากการใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนนั้นไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น"พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ในประเด็นที่ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัย

อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในข้อที่เกี่ยวกับผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับจากการได้ใช้
รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนเสียด้วย นอกจากนี้ก็แก้ไขเป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นอากรกลาง

องค์คณะ

สุวรรณ ตระการพันธุ์ · เจริญ นิลเอสงฆ์ · เพ็ง เพ็งนิติ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/1708/2536>