

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766/2534

บริษัทอิริคสันเทเลโฟน โจทก์ ๔ คอร์ปอเรชั่นฟาร์อีส จำกัด กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ, ป.รัชฎากร มาตรา 76 ทวิ, ป.รัชฎากร มาตรา 77, ป.รัชฎากร มาตรา 78

ย่อ / หลักกฎหมาย

การที่จะพิจารณาว่าผู้ประกอบการค้าจะต้องเสียภาษีในประเภทการค้าใด ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า ทำยหมวด 4 ตาม ป.รัชฎากรนั้น จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ได้กระทำการของผู้ประกอบการค้าที่เกิดขึ้นแล้วว่าลักษณะของการกระทำเช่นนั้น เข้าในลักษณะของการประกอบการค้าในประเภทใดตามที่กฎหมายกำหนด จะเอาวัตถุประสงค์ในตราสารของผู้ประกอบการหรือการที่มีบทกฎหมายอื่นบัญญัติเป็นข้อห้ามมิให้กระทำการนั้น มาเป็นตัวกำหนดในการวินิจฉัยว่าผู้ประกอบการค้าได้กระทำการประกอบการค้าที่จะต้องเสียภาษีการค้าในประเภทใดนั้น ย่อมไม่ได้ ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ใน ป.รัชฎากร มาตรา 78 วรรคแรก กรณีของโจทก์นั้นมีข้อพิจารณาจากการกระทำที่เกิดขึ้นแล้ว 3 ประการด้วยกันคือ ข้อปฏิบัติของโจทก์กับบริษัท อ. ข้อปฏิบัติของโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยและข้อปฏิบัติขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบริษัท อ.ตามสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัท อ.ในการปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญาดังกล่าวนั้น บริษัท อ.จะส่งใบแจ้งราคาและแคตตาล็อกมาให้โจทก์โดยไม่คิดเงิน โจทก์จะต้องจัดให้มีห้องแสดงสินค้าของบริษัท อ.ด้วย และต้องไม่ขายสินค้าชนิดเดียวกันแข่งขันกับบริษัท อ.ทั้งห้ามมิให้โจทก์ส่งสินค้าไปจำหน่ายยังประเทศอื่นและจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจให้ผู้อื่นทราบไม่ได้ ส่วนในการที่โจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น ราคาสินค้าที่โจทก์จำหน่ายเป็นราคาที่บริษัท อ.เป็นผู้กำหนด องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะต้องจ่ายเงินให้แก่บริษัท อ.และบริษัท อ.จะรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของสินค้า การซ่อมแซมสินค้าดังกล่าว บริษัท อ.จะส่งช่างเข้ามาซ่อมในประเทศไทยหรือส่งสินค้าไปให้บริษัท อ.ซ่อมที่ประเทศสวีเดนก็ได้และการจ่ายเงินตามสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้นองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจ่ายให้แก่บริษัท อ.ในประเทศสวีเดน โดยธนาคารโลกเป็นผู้จ่ายให้ในนามขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย จากนั้นบริษัท อ.จะส่งราคาส่วนต่างระหว่างราคาตามที่ระบุไว้กับองค์การโทรศัพท์กับราคาที่โจทก์กำหนดไว้กับบริษัท อ.มาให้โจทก์ในประเทศไทย สำหรับสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น โจทก์มิใช่เป็นผู้ที่จะได้รับเงินค่าสินค้าตามสัญญาจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยและองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเป็นผู้รับผิดชอบในการออกของและค่าใช้จ่ายในการขนส่งภายในประเทศรวมทั้งรับผิดชอบในการจัดเก็บอุปกรณ์ด้วย โจทก์ไม่มีหน้าที่อะไรจะต้องปฏิบัติเกี่ยวกับตัวสินค้าที่กำหนดในสัญญา ส่วนองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยคงมีหน้าที่ตามสัญญาที่จะต้องส่งเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัท อ.และได้ส่งให้ตามสัญญาโดยครบถ้วนแล้ว การกระทำของทั้งสามฝ่ายดังที่กล่าวข้างต้นนั้น ฝ่ายใดจะถือว่าเป็นผู้ขายหรือผู้ซื้อหรือตัวแทนของฝ่ายใดนั้นจะต้องพิจารณาจากความหมายของคำว่า "ขาย" ตามที่บัญญัติไว้ใน ป.รัชฎากรมาตรา 77 เสียก่อน ซึ่งจะเห็นได้ว่า คำว่า ขาย นั้น จะต้องมิประโยชน์ตอบแทนด้วย และประโยชน์ตอบแทนในความหมายของมาตรานี้ก็คือราคาอัน

ผู้ประกอบการค้าพึงได้รับจากทรัพย์สินตามราคาตลาดของทรัพย์สินที่กำหนดไว้ในความหมายของคำว่า "มูลค่า" ดังที่บัญญัติไว้ในมาตราเดียวกัน ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นนั้น บริษัท อ.มิได้รับประโยชน์ตอบแทนจากโจทก์ตามมูลค่าของสินค้าที่มีการขายเลย กลับจะต้องจ่ายเงินให้โจทก์ตามราคาส่วนต่างที่ตกลงกันไว้การกระทำระหว่างโจทก์กับบริษัท อ.จึงมิใช่ลักษณะของคำว่าขายตามนัยแห่งบทบัญญัติดังกล่าว เมื่อไม่มีการขายระหว่างกันเสียแล้วเช่นนี้ กรณีตามสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัท อ.จึงเรียกไม่ได้ว่าเป็นผู้ซื้อและผู้ขายในระหว่างกันและตามสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งได้ปฏิบัติต่อกันเสร็จสิ้นไปแล้วนั้น โจทก์มิได้รับเงินจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นคู่สัญญาตามมูลค่าของสินค้าที่ระบุไว้ในฐานะที่เป็นของตนเองแต่ประการใดข้อปฏิบัติมีการขายระหว่างกัน โจทก์จะนำการกระทำที่ปฏิบัติกันไปแล้ว เช่นนั้นมาอ้างว่า กรณีเช่นนี้ตนเป็นผู้ประกอบการค้า ประเภทประกอบการขายของไม่ได้แต่คำว่าขายนั้นมีขึ้นระหว่างองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบริษัท อ.เท่านั้นโจทก์เป็นเพียงผู้ได้รับประโยชน์บางส่วนในจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าของการขายระหว่างคู่กรณี โดยโจทก์จะได้รับค่าตอบแทนประมาณร้อยละ 4 ของราคาขายมิได้รับค่าตอบแทนที่เป็นส่วนในมูลค่าของสินค้าที่ขายกัน และในกรณีเช่นนี้โจทก์จะไม่มีทางขาดทุนในการขายเลย อันเป็นการผิดหลักของการค้าขายโดยทั่วไปที่อาจจะต้องมีทั้งกำไรและขาดทุน ค่าตอบแทนของโจทก์ในลักษณะอย่างนี้เป็นค่านายหน้าหรือค่าตอบแทนในการเป็นตัวแทนที่เข้าทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยแทนบริษัท อ.นั่นเอง จึงต้องถือว่ากรณีที่เป็นการซื้อพิพาทกันนี้ โจทก์กระทำการประกอบการค้าในประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้า การกระทำของโจทก์ในอาณาเขตของประเทศไทย โจทก์จะต้องจัดให้มีห้องแสดงสินค้าของบริษัท อ.ต้องไม่ขายสินค้าชนิดเดียวกันแข่งกับบริษัท อ. และขายสินค้าของบริษัทดังกล่าวได้เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้นจะส่งไปจำหน่ายยังประเทศอื่นอีกไม่ได้ ต้องรายงานการขายให้บริษัทดังกล่าวทราบ และจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจให้ผู้อื่นทราบไม่ได้ อีกทั้งปรากฏว่าในการประกอบกิจการของโจทก์ ตั้งแต่ปี 2508-2515 ซึ่งเป็นช่วงเริ่มต้นของการประกอบธุรกิจในประเทศไทยของโจทก์ โจทก์ยังขาดบุคลากรที่มีความรู้ความชำนาญเพียงพอที่จะประกอบกิจการขายอุปกรณ์โทรคมนาคมขนาดใหญ่ได้ ดังนั้น บริษัท อ.จึงต้องส่งเจ้าหน้าที่ของตนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อจำหน่ายสินค้าให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยโดยตรง โจทก์เพียงอำนวยความสะดวกแก่พนักงานของบริษัท อ.ที่เข้ามาจำหน่ายโทรคมนาคมขนาดใหญ่ให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเท่านั้น โดยในขณะนั้นโจทก์ไม่มีอำนาจในการเจรจาทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย พฤติการณ์ดังกล่าวถือได้ว่า ผู้ขายที่แท้จริงคือบริษัท อ. ฐานะของโจทก์เป็นเพียงตัวแทนในการทำสัญญาเท่านั้น การที่โจทก์ตกลงทำสัญญาต่างๆ เพื่อหรือแทนบริษัท อ.อันเป็นวิสาหกิจสวีเดนในประเทศไทยโจทก์จึงมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท อ.อันเป็นวิสาหกิจสวีเดนในอาณาเขตของประเทศไทย ตามที่กำหนดไว้ในความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากรายได้และจากทุนข้อ 2 ข. (4) 1. นอกจากนั้นเมื่อพิจารณาถ้อยคำว่า "สาขา" แล้วไม่มีนิยามไว้เป็นอย่างอื่น ในความตกลงดังกล่าวต้องถือตามความหมายที่กำหนดไว้ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 77 (2) อันเป็นกฎหมายของรัฐบาลคู่ภาคีตามที่กำหนดไว้ในความตกลงดังกล่าว ข้อ 2 (2) จึงย่อมเป็นที่เห็นได้ว่าเป็นกรณีที่โจทก์ทำสัญญาหรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบการค้าในราชอาณาจักรแทนบริษัท อ. ผู้อยู่นอกราชอาณาจักร จึงต้องถือว่าโจทก์มี

สถานะเป็นสาขาของบริษัท อ. อีกฐานะหนึ่งด้วย อันต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่บัญญัติไว้ใน ป.ร.ษฎากร มาตรา 76 ทวิ และภาษีที่โจทก์จะต้องเสียในอาณาเขตของรัฐบาลไทย อันเป็นคู่กรณีนั้น ไม่อยู่ในข้อยกเว้นที่โจทก์จะได้รับประโยชน์จากความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โจทก์มีฐานะเป็นสาขาและสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัท อ. ด้วย องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยได้จ่ายเงินตามสัญญาให้บริษัท อ. โดยโจทก์เป็นตัวแทนในการทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทยสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเป็นการซื้อขายที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ทางองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยต้องจ่ายเงินตามสัญญาให้บริษัท อ. ในประเทศสวีเดนและได้มีการจ่ายกันไปแล้ว เหตุที่มีข้อสัญญาให้มีการจ่ายเงินในวิธีการดังกล่าวนี้ โจทก์อ้างว่าเพื่อประโยชน์แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยที่จะไม่ต้องเสียค่าปริวรรตเงินตราถึงสองครั้ง ทำให้ราคาสินค้าต่ำลง แต่เมื่อพิจารณาถึงวิธีการจ่ายเงินตามข้อตกลงในสัญญาดังกล่าวแล้ว เห็นว่าเป็นสัญญาที่มีข้อตกลงในลักษณะพิเศษ มิได้เป็นไปตามปกติธรรมดาของการซื้อขายสินค้าทั่ว ๆ ไป ที่คู่กรณีในสัญญาจะต้องจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่กัน แต่กลับระบุให้จ่ายแก่บริษัท อ. ซึ่งมีได้ปรากฏในสัญญาว่าเป็นคู่สัญญากัน และการที่ตกลงจ่ายเงินกันในลักษณะอย่างนี้ ไม่อาจมองเห็นได้ว่าจะจะเป็นเรื่องที่เกิดประโยชน์แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศแต่ประการใด ทั้งนี้เพราะองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยใช้เงินกู้จากธนาคารโลกในการซื้อสินค้าตามสัญญา และธนาคารโลกนั้นมีเงินหลายสกุลที่จะจ่ายให้ แม้กระทั่งเงินในสกุลของประเทศสวีเดนที่บริษัท อ. มีภูมิลำเนาอยู่ ถ้าองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะตกลงจ่ายเงินสกุลนี้ในประเทศไทย องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยก็ต้องเสียค่าปริวรรตเงินตราแต่ประการใด คงมีแต่โจทก์หรือบริษัท อ. เท่านั้นที่จะต้องเสียประโยชน์ในการปริวรรตเงินตราหรือจะต้องเสียประโยชน์ในกรณีที่จะต้องจำหน่ายเงินนี้ออกไปจากประเทศไทย อันเป็นข้อแสดงให้เห็นว่าข้อตกลงนี้มีขึ้นเพื่อที่จะเอื้ออำนวยให้ประโยชน์ตกได้แก่โจทก์และบริษัท อ. ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการปริวรรตเงินตราหรือการภาษีอากร ในเมื่อการเช่นนี้ถ้าทำตามหลักการค้าทั่วไปจะต้องมีการจ่ายเงินจำนวนที่ปรากฏตามสัญญาในประเทศไทย และอยู่ในบังคับความรับผิดชอบในเรื่องภาษีอากรตามที่ ป.ร.ษฎากรกำหนด แต่ด้วยวิธีการในการทำสัญญาของโจทก์เป็นเหตุให้เงินจำนวนมากนี้ได้เข้าจ่ายในประเทศไทย โจทก์เพียงใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่โจทก์และบริษัท อ. ในต่างประเทศ โดยที่ประเทศไทยในฐานะเจ้าของพื้นที่ที่ประกอบการให้เกิดประโยชน์นั้นมิได้รับประโยชน์ในเงินส่วนนี้เลย ทั้ง ๆ ที่ด้วยความชอบธรรมแล้วเงินจำนวนนี้จะต้องตกอยู่ในประเทศไทย กรณีจึงต้องถือว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย ในการทำสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น บริษัท อ. เป็นผู้กำหนดราคาตามสัญญา และบริษัท อ. นั้น ประกอบธุรกิจในการขายเครื่องโทรคมนาคมในหลายประเทศมานานแล้ว แสดงว่าเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในเชิงธุรกิจด้านนี้ในระหว่างประเทศ ดังนั้น ในการกำหนดราคาขายจะต้องมีการวิเคราะห์คำนวณถึงส่วนได้เสียที่ตนจะได้รับอย่างครบถ้วนแล้ว คงจะไม่กำหนดราคาขายเพียงเท่าต้นทุนการผลิตของตนและค่าใช้จ่ายที่เห็นชัดแจ้งล่วงหน้าแล้วเท่านั้นจะต้องรวมเอาส่วนที่เป็นผลกำไรไว้ด้วย ทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่า ในช่วงที่มีการทำสัญญาซื้อขายส่งมอบสินค้าและชำระเงินกันนั้น มีวิกฤติการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะทำให้ผลกำไรที่คิดคำนวณไว้ที่จะได้โดยปกติธรรมดาเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ทำให้มีการขาดทุนขึ้น ดังนั้น เงินที่โจทก์ในฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท อ. จำหน่ายออกไปทั้งหมดนั้น จึงมิใช่เฉพาะส่วนที่เป็นเงินค่าสินค้าเท่านั้นแต่เป็นเงินที่เป็นส่วนของเงินกำไรรวมอยู่ด้วย และกำไร

ส่วนนี้เป็นกำไรที่เกิดจากการซื้อขายในประเทศไทย มิใช่กำไรส่วนที่อยู่ต่างประเทศ เมื่อโจทก์เป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินกำไรที่จำหนายนั้น ตามที่บัญญัติไว้ใน ป.รัชฎากร มาตรา 70 ทวิ

องค์คณะ

อุดม เฟื่องฟูง · สวิน อักษรายุธ · ตัน เวทไว

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/5766/2534>