

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766/2534

บริษัท อี ริกสัน เทเลโฟน คอร์ปอเรชั่น ฟาร์อีส จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

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

ย่อ / หลักกฎหมาย

ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 78 วรรคแรก การพิจารณาว่าผู้ประกอบการค้าจะต้องเสียภาษีในประเภทการค้าใด ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงของลักษณะการกระทำของผู้ประกอบการค้าที่เกิดขึ้น จะเอาวัตถุที่ประสงค์ในตราสารหรือการที่มีกฎหมายอื่นบัญญัติเป็นข้อห้ามมิให้กระทำการนั้นมาเป็นตัวกำหนดในการวินิจฉัยไม่ได้ โจทก์เป็นเพียงผู้ได้รับประโยชน์บางส่วนในจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าของการขายระหว่างคู่กรณี โดยโจทก์จะได้รับค่าตอบแทนประมาณร้อยละสี่ของราคาขายเป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้รับจากการจัดจำหน่ายสินค้า อันเป็นค่านายหน้าหรือค่าตอบแทนในการเป็นตัวแทนที่เข้าทำสัญญากับคู่กรณี ดังนั้นต้องถือว่า โจทก์กระทำการประกอบการค้าในประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้า โจทก์ทำสัญญาหรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบการค้าในราชอาณาจักรแทนบริษัท อ. ผู้อยู่นอกราชอาณาจักร ต้องถือว่า โจทก์มีสถานะเป็นสาขาของบริษัท อ. อันมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ เมื่อโจทก์ส่งเงินกำไรของบริษัท อ. ซึ่งเกิดจากการซื้อขายในประเทศไทยออกไปจากประเทศไทย โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามมาตรา 70 ทวิ.

คำพิพากษา

คดีทั้งสองสำนวนนี้ ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษารวมกันโจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยและให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำเลยทั้งสองสำนวนให้การว่า โจทก์เป็นวิสาหกิจที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามประมวลรัษฎากรโดยไม่มีข้อยกเว้น การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองสำนวนชอบแล้วศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวกับมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรในสำนวนคดีหลัง คำขออื่นของโจทก์นอกจากนี้ในสำนวนดังกล่าวให้ยกและให้ยกฟ้องโจทก์ในสำนวนคดีแรกโจทก์ทั้งสองสำนวนและจำเลยสำนวนหลังอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาศาลฎีกาวินิจฉัยว่า "...ที่โจทก์ทำสัญญาจำหน่ายผลิตภัณฑ์อีริกสัน ตามเอกสารหมาย จ.23, จ.24 และ จ.26 นั้น โจทก์เป็นผู้ประกอบการค้าประเภทการค้า 1 การขายของ หรือประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ในการวินิจฉัยปัญหานี้ศาลฎีกาเห็นในเบื้องต้นว่าการที่จะพิจารณาว่าผู้ประกอบการค้าจะต้องเสียภาษีในประเภทการค้าใดตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าท้ายหมวด 4 ตามประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ได้กระทำการของผู้ประกอบการค้าที่เกิดขึ้นแล้วว่า ลักษณะของการกระทำเช่นนั้น เข้าในลักษณะของการประกอบการค้าในประเภทใดตามที่กฎหมายกำหนด จะเอาวัตถุที่ประสงค์ในตราสารของผู้ประกอบการหรือการที่มีบทกฎหมายอื่นบัญญัติเป็นข้อห้ามมิให้กระทำการนั้น มาเป็นตัวกำหนดในการวินิจฉัยว่า ผู้ประกอบการค้าได้กระทำการประกอบการค้าที่จะต้องเสียภาษีการค้าในประเภทใดนั้นย่อมไม่ได้ ทั้งนี้เป็นไปตามนัยแห่งบทบัญญัติ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 วรรคแรก ที่บัญญัติว่า "ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าท้ายหมวดนี้มีหน้าที่เสียภาษีการค้าจากรายรับของทุกเดือนภาษีตามอัตราในบัญชีภาษีการค้าดังกล่าว" จากบทบัญญัติของมาตรานี้ เป็นที่เห็นได้ว่าผู้ประกอบการค้าจะกระทำการตามวัตถุประสงค์ในตราสารหรือไม่ หรือกระทำการอันเป็นการฝ่าฝืนบทกฎหมายอื่นที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการนั้นหรือไม่ก็ตาม ความรับผิดชอบสำหรับภาษีการค้าที่ผู้ประกอบการค้านั้นจะต้องเสียก็มิได้รับการยกเว้น ถ้าการประกอบการค้านั้นเข้าหลักเกณฑ์ตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้า กรณีของโจทก์นั้นมีข้อพิจารณาจากการกระทำที่เกิดขึ้นแล้ว 3 ประการด้วยกันคือ ข้อปฏิบัติของโจทก์กับบริษัทแอลเอ็มอีริคสัน ข้อปฏิบัติของโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และข้อปฏิบัติขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน ตามสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เอกสารหมายเลข 4 แผ่นที่ 7 และ 8 แผ่นที่ 92 และแผ่นที่ 129 ในการปฏิบัติตามข้อตกลงในสัญญาดังกล่าวนั้น นายทอม ปอทโวโรสกี ซึ่งเคยเป็นกรรมการผู้จัดการของโจทก์ระหว่างปี 2517-2523 เบิกความว่า บริษัทแอลเอ็ม อีริคสันจะส่งใบแจ้งราคาและแคตตาล็อกมาให้โจทก์โดยไม่คิดเงิน โจทก์จะต้องจัดให้มีห้องแสดงสินค้าของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันด้วย และต้องไม่ขายสินค้าชนิดเดียวกันแข่งขันกับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันทั้งห้ามมิให้โจทก์ส่งสินค้าไปจำหน่ายยังประเทศอื่นและจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจให้ผู้อื่นทราบไม่ได้ ในการที่โจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น ราคาสินค้าที่โจทก์จำหน่ายเป็นราคาที่บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้กำหนด องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะต้องจ่ายเงินให้แก่บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน และบริษัทดังกล่าวจะรับผิดชอบในความชำรุดบกพร่องของสินค้า การซ่อมแซมสินค้าดังกล่าวบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน จะส่งช่างเข้ามาซ่อมในประเทศไทยหรือส่งสินค้าไปให้บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน ซ่อมที่ประเทศสวีเดนก็ได้ การจ่ายเงินตามสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น ได้ความจากการนำสืบของโจทก์ว่า องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจ่ายให้กับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันในประเทศสวีเดน โดยธนาคารโลกเป็นผู้จ่ายให้ในนามขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย จากนั้นบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน จะส่งราคาส่วนต่างระหว่างราคาตามที่ระบุไว้กับองค์การโทรศัพท์กับราคาที่โจทก์กำหนดไว้กับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน มาให้โจทก์ในประเทศไทย สำหรับสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้นโจทก์มิใช่เป็นผู้ที่จะได้รับเงินค่าสินค้าตามสัญญาจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเป็นผู้รับผิดชอบในการออกของและค่าใช้จ่ายในการขนส่งภายในประเทศรวมทั้งรับผิดชอบในการจัดเก็บอุปกรณ์ด้วย โจทก์ไม่มีหน้าที่อะไรจะต้องปฏิบัติเกี่ยวกับตัวสินค้าที่กำหนดในสัญญา ส่วนองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยคงมีหน้าที่ตามสัญญาที่จะต้องส่งเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน และได้ส่งให้ตามสัญญาโดยครบถ้วนแล้วการกระทำของทั้งสามฝ่ายดังที่กล่าวข้างต้นนั้น ฝ่ายใดจะถือว่าเป็นผู้ขายหรือผู้ซื้อหรือตัวแทนของฝ่ายใดนั้นจะต้องพิจารณาจากความหมายของคำว่า ขาย เสียก่อน ประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีการค้าส่วน 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 77 บัญญัติว่า "ขาย" หมายความว่า ความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อหรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยมีประโยชน์ตอบแทนด้วย" จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่า คำว่าขาย นั้นจะต้องมีประโยชน์ตอบแทนด้วย และประโยชน์ตอบแทนในความหมายของมาตรานี้ก็คือ ราคาอันผู้ประกอบการค้าพึงได้รับจากทรัพย์สินตามราคาตลาดของทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ในความหมายของคำว่า "มูลค่า" ดังที่บัญญัติไว้ในมาตราเดียวกัน ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นนั้น บริษัทแอล

เอ็ม อีริคสัน มิได้รับประโยชน์ตอบแทนจากโจทก์ตามมูลค่าของสินค้าที่มีการขายเลย กลับจะต้องจ่ายเงินให้โจทก์ตามราคาส่วนต่างที่ตกลงกันได้ การกระทำระหว่างโจทก์กับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน จึงมิใช่ลักษณะของคำว่าขายตามนัยแห่งบทบัญญัติดังกล่าว เมื่อไม่มีการขายระหว่างกันเสียแล้ว เช่นนี้กรณีตามสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน จึงเรียกไม่ได้ว่าเป็นผู้ซื้อและผู้ขาย ในระหว่างกัน และตามสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งได้ปฏิบัติต่อกัน เสร็จสิ้นไปแล้วนั้น โจทก์มิได้รับเงินจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นคู่สัญญาตาม มูลค่าของสินค้าที่ระบุไว้ในฐานะที่เป็นของตนเองแต่ประการใด ข้อปฏิบัติระหว่างโจทก์กับ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยในลักษณะดังกล่าว จึงถือไม่ได้ว่ามีการขายระหว่างกันโจทก์จะ นำการกระทำที่ปฏิบัติกันไปแล้วเช่นนั้นมาอ้างว่า กรณีเช่นนี้ตนเป็นผู้ประกอบการค้าประเภท ประกอบการขายของไม่ได้เพราะข้อปฏิบัติมิได้เข้าหลักเกณฑ์ของคำว่า ขาย ตามที่กฎหมาย บัญญัติไว้ตามที่กล่าวข้างต้น ข้อเท็จจริงตามที่ปฏิบัติกันมาแล้วนั้นทำให้เห็นว่าคำว่า ขาย นั้นมีขึ้น ระหว่างองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เท่านั้น โจทก์เป็นเพียงผู้ได้ รับประโยชน์บางส่วนในจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าของการขายระหว่างคู่กรณีโดยโจทก์จะ ได้รับค่าตอบแทนประมาณร้อยละ 4 ของราคาขาย มิได้รับค่าตอบแทนที่เป็นส่วนในมูลค่าของ สินค้าที่ขายกัน และในกรณีเช่นนี้โจทก์จะไม่มีทางขาดทุนในการขายเลย อันเป็นการผิดหลักของ การค้าขายโดยทั่วไปที่อาจจะต้องมีทั้งกำไรและขาดทุน ค่าตอบแทนของโจทก์ในลักษณะอย่างนี้ ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยในผลคำวินิจฉัยของศาลฎีกาชั้นกลางว่า เป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้รับจาก การจัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือเป็นค่านายหน้าหรือ ค่าตอบแทนในการเป็นตัวแทนที่เข้าทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยแทนบริษัท แอลเอ็ม อีริคสันนั่นเองจึงต้องถือว่ากรณีที่เป็นข้อพิพาทกันนี้ โจทก์กระทำการประกอบการค้าใน ประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าข้ออ้างของโจทก์ที่ว่าโจทก์เป็น นิติบุคคลที่มีได้มีวัตถุประสงค์ในการเป็นนายหน้าและตัวแทนก็ดี ถ้าโจทก์กระทำการเป็น นายหน้าหรือตัวแทนจะเป็นการดำเนินธุรกิจที่ผิดกฎหมายอาจถูกสั่งปิดก็ตนั้นไม่ใช่เหตุที่จะนำมา อ้างได้ว่าการกระทำที่เกิดขึ้นของโจทก์นั้นเป็นการประกอบการค้าในประเภทใดดังที่กล่าวไว้ใน คำวินิจฉัยตอนต้นแล้ว...ส่วนปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในสำนวน หลังนั้น มีข้อวินิจฉัยในประการแรกคือ โจทก์เป็นสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยของบริษัท แอลเอ็ม อีริคสันหรือไม่ข้อเท็จจริงที่น่าสืบมานั้น โจทก์มิใช่เป็นเพียงสาขาของบริษัทในเครือของ บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน อันเป็นผู้อยู่ในอาณาเขตของประเทศไทยเท่านั้น แต่การกระทำของโจทก์ ในอาณาเขตของประเทศไทยตามที่ปรากฏในเอกสารหมาย ล.4 แผ่นที่ 7, 8 แผ่นที่ 92 และแผ่นที่ 129 และข้อเท็จจริงจากคำเบิกความของพยานโจทก์เองได้ความว่าโจทก์จะต้องจัดให้มีห้องแสดง สินค้าของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันต้องไม่ขายสินค้าชนิดเดียวกันแข่งกับบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันและ ขายสินค้าของบริษัทดังกล่าวได้เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้นจะส่งไปจำหน่ายยังประเทศอื่นอีกไม่ ได้ ต้องรายงานการขายให้บริษัทดังกล่าวทราบ และจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจให้ผู้อื่นทราบไม่ ได้ อีกทั้งปรากฏข้อเท็จจริงจากคำชี้แจงของโจทก์ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ตามเอกสารหมาย ล.5 แผ่นที่ 145 ว่า "ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ ตั้งแต่ปี 2508-2515 ซึ่งเป็นช่วงเริ่มต้นของการ ประกอบธุรกิจในประเทศไทยของบริษัทฯ บริษัทยังขาดบุคลากรที่มีความรู้ความชำนาญเพียงพอที่จะประกอบกิจการขายอุปกรณ์โทรคมนาคมขนาดใหญ่ได้ ดังนั้น บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน จึง ต้องส่งเจ้าหน้าที่ของตนเข้ามาในประเทศไทยเพื่อจำหน่ายสินค้าให้แก่

องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยโดยตรง บริษัทเพียงอำนาจความสะดวกพนักงานของบริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน ที่เข้ามาจำหน่ายโทรคมนาคมขนาดใหญ่ให้แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เท่านั้น โดยบริษัทในขณะนั้นไม่มีอำนาจในการเจรจาทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์ฯ"จาก ข้อเท็จจริงดังกล่าวประกอบกับสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งได้ วินิจฉัยไว้แล้วตอนแรกว่าผู้ขายที่แท้จริงคือบริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน ในฐานะของโจทก์เป็นเพียง ตัวแทนในการทำสัญญาเท่านั้น การที่โจทก์ตกลงทำสัญญาต่าง ๆ เพื่อหรือแทนบริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน อันเป็นวิสาหกิจสวีเดนในประเทศไทย โจทก์จึงมีฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรของ บริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน อันเป็นวิสาหกิจสวีเดนในอาณาเขตของประเทศไทยตามที่กำหนดไว้ใน ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้อง ภาษีเก็บจากรายได้และจากทุนข้อ 2ข. (4) 1. นอกจากนั้นเมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77 ที่บัญญัติว่า "สาขา" หมายความว่า (2) ตัวแทน ลูกจ้างหรือบุคคลอื่นในราชอาณาจักรซึ่ง ทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้าหรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการ ประกอบการค้าในราชอาณาจักรแทนผู้อยู่นอกราชอาณาจักร" ซึ่งถ้อยคำว่า "สาขา" นี้ไม่มีนิยามไว้ เป็นอย่างอื่นในความตกลงดังกล่าวต้องถือตามความหมายที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร อันเป็นกฎหมายของรัฐบาลคู่ภาคีตามที่กำหนดไว้ในความตกลงดังกล่าวข้อ 2(2) ตามข้อเท็จจริงที่ ปรากฏข้างต้นนั้น เห็นได้ว่าเป็นกรณีที่โจทก์ทำสัญญาหรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบ การค้าในราชอาณาจักรแทนบริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน ผู้อยู่นอกราชอาณาจักรจึงต้องถือว่าโจทก์มี สถานะเป็นสาขาของบริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน อีกฐานะหนึ่งด้วย อันต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ และภาษีที่โจทก์จะต้องเสียใน อาณาเขตของรัฐบาลไทยอันเป็นคู่กรณี นั้น ไม่อยู่ในข้อยกเว้นที่โจทก์จะได้รับประโยชน์จาก ความตกลงดังกล่าว ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ในส่วนนี้นั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้นปัญหาตามอุทธรณ์ของจำเลยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวินั้นใน ประการแรกมีข้อที่จะต้องวินิจฉัยก่อนว่า กรณีของโจทก์จะเป็นการจำหน่ายเงินออกไปจาก ประเทศไทยหรือไม่ ได้วินิจฉัยแล้วว่าโจทก์มีฐานะเป็นสาขาและสถานประกอบการถาวร ในประเทศไทยของบริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน ด้วย องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยได้จ่ายเงินตาม สัญญาให้บริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน โดยโจทก์เป็นตัวแทนในการทำสัญญาซื้อขายในประเทศไทย สัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เป็นการซื้อขายที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ทางองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยต้องจ่ายเงินตามสัญญาให้บริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน ในประเทศ สวีเดนและได้มีการจ่ายกันไปแล้ว เหตุที่มีข้อสัญญาให้มีการจ่ายเงินในวิธีการดังกล่าวนี้ โจทก์อ้าง ในฟ้องและนำสืบในลักษณะที่ทำให้เห็นว่าเพื่อประโยชน์แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยที่จะ ไม่ต้องเสียค่าปริวรรตเงินตราถึงสองครั้งทำให้ราคาสินค้าต่ำลง แต่ก็ได้้นำสืบให้เห็นว่า ราคาตาม สัญญาในลักษณะพิเศษนี้ มีราคาต่ำกว่าราคาที่ซื้อขายกันตามสัญญาปกติธรรมดาอย่างไร ข้ออ้าง ที่ว่าเพื่อให้ราคาต่ำลงจึงรับฟังไม่ได้ศาลฎีกาได้พิจารณาถึงวิธีการจ่ายเงินตามข้อตกลงในสัญญา ดังกล่าวแล้วเห็นว่า เป็นสัญญาที่มีข้อตกลงในลักษณะพิเศษ มิได้เป็นไปตามปกติธรรมดาของ การซื้อขายสินค้าทั่ว ๆ ไป ที่คู่กรณีในสัญญาจะต้องจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่กัน แต่กลับระบุให้จ่าย แก่บริษัทแอล เอ็ม อีริคสัน ซึ่งมีได้ปรากฏในสัญญาว่าเป็นคู่สัญญากันและการที่ตกลงจ่ายเงินกันใน ลักษณะอย่างนี้นั้น ตามข้อเท็จจริงที่นำสืบมา ไม่อาจมอบเห็นได้ว่าจะเป็นเรื่องที่เกิดประโยชน์แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศแต่ประการใดทั้งนี้เพราะตามข้อเท็จจริงที่

โจทก์นำสืบมานั้น องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยใช้เงินกู้จากธนาคารโลกในการซื้อสินค้าตามสัญญาและธนาคารโลกนั้นมีเงินหลายสกุลที่จะจ่ายให้ แม้กระทั่งเงินในสกุลของประเทศสวีเดนที่บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน มีภูมิลำเนาอยู่ ถ้าองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะตกลงจ่ายเงินสกุลนี้ในประเทศไทย องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยก็ต้องเสียค่าปริวรรตเงินตราแต่ประการใด คงมีแต่โจทก์หรือบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เท่านั้น ที่จะต้องเสียประโยชน์ในการปริวรรตเงินตราหรือจะต้องเสียประโยชน์ในกรณีที่จะต้องจำหน่ายเงินนี้ออกไปจากประเทศไทย อันเป็นข้อแสดงให้เห็นว่าข้อตกลงนี้มีขึ้นเพื่อที่จะเอื้ออำนวยให้ประโยชน์ตกได้แก่โจทก์และบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการปริวรรตเงินตราหรือการภาษีอากร ในเมื่อการเช่นนี้ถ้าทำตามหลักการคำทั่วไปจะต้องมีการจ่ายเงินจำนวนที่ปรากฏตามสัญญาในประเทศไทย และอยู่ในบังคับความรับผิดชอบในเรื่องภาษีอากรตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด แต่ด้วยวิธีการในการทำสัญญาของโจทก์เป็นเหตุให้เงินจำนวนมากนี้ได้เข้าจ่ายในประเทศไทยโจทก์เพียงใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่โจทก์และบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน ในต่างประเทศ โดยที่ประเทศไทยในฐานะเจ้าของพื้นที่ที่ประกอบการให้เกิดประโยชน์นั้นมิได้รับประโยชน์ในเงินส่วนนี้เลย ทั้ง ๆ ที่โดยความชอบธรรมแล้วเงินจำนวนนี้จะต้องตกอยู่ในประเทศไทย กรณีจึงต้องถือว่าโจทก์ในฐานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้จำหน่ายเงินดังกล่าวออกไปจากประเทศไทยเพราะโจทก์และบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันเป็นผู้กำหนดวิธีการให้เกิดผลเช่นนั้นข้อวินิจฉัยต่อไปคงมีว่าเงินที่ถือว่าจำหน่ายไปนั้นมีส่วนของกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรในประเทศไทยอยู่ด้วยหรือไม่ซึ่งจำเป็นที่จะต้องวินิจฉัยเพื่อให้เห็นว่าการประเมินส่วนนี้ชอบหรือไม่ในการทำสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้นได้ความจากการนำสืบของโจทก์เองว่า บริษัทแอลเอ็ม อีริคสันเป็นผู้กำหนดราคาตามสัญญา และตามข้อเท็จจริงที่โจทก์นำสืบมานั้น บริษัทแอลเอ็ม อีริคสันประกอบธุรกิจในการขายเครื่องโทรคมนาคมในหลายประเทศมานานแล้ว แสดงว่าเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในเชิงธุรกิจด้านนี้ในระหว่างประเทศ ดังนั้นในการกำหนดราคาขายนั้น จะต้องมีการวิเคราะห์คำนวณถึงส่วนได้เสียที่ตนจะได้รับอย่างครบถ้วนแล้ว คงจะไม่กำหนดราคาขายเพียงเท่าต้นทุนการผลิตของตนและค่าใช้จ่ายที่เห็นชัดแจ้งล่วงหน้าแล้วเท่านั้น จะต้องรวมเอาส่วนที่เป็นผลกำไรไว้ด้วยนอกจากมูลค่าสินค้าและค่าใช้จ่ายในการประกอบการอันเป็นหลักธรรมดาในการประกอบธุรกิจการค้าทั่ว ๆ ไป ทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏให้เห็นจากการนำสืบของทั้งสองฝ่ายว่า ในช่วงที่มีการทำสัญญาซื้อขายส่งมอบสินค้าและชำระเงินกันนั้น มีวิกฤติการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะทำให้ผลกำไรที่คิดคำนวณไว้ที่จะได้โดยปกติธรรมดาเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ทำให้มีการขาดทุนขึ้น ดังนั้น เงินที่โจทก์ในฐานะเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน จำหน่ายออกไปทั้งหมดนั้น จึงมิใช่เฉพาะส่วนที่เป็นเงินค่าสินค้าเท่านั้นแต่เป็นเงินที่เป็นส่วนของเงินกำไรรวมอยู่ด้วย และกำไรส่วนนี้เป็นกำไรที่เกิดจากการซื้อขายในประเทศไทย มิใช่กำไรส่วนที่อยู่ต่างประเทศ ส่วนที่ว่าจะเป็นเงินกำไรเท่าใดนั้น ได้ความจากการนำสืบของจำเลยว่าได้คิดคำนวณตามหลักการในทางบัญชี ศาลฎีกาได้พิจารณาถึงจำนวนที่ควรจะเป็นแล้ว ปรากฏว่าบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันได้รับเงินจากการประกอบกิจการโดยสาขาในประเทศไทย ปี 2517 จำนวน 42,670,905.68 บาท ปี 2518 จำนวน 750,995.45 บาทปี 2519 จำนวน 103,623,332.70 บาท ปี 2520 จำนวน 167,984,762.07 บาท เงินจำนวนทั้งหมดนี้ถูกจำหน่ายออกไปจากประเทศไทยโดยวิธีการของโจทก์ เจ้าพนักงานประเมินคิดเป็นเงินกำไรที่จำหน่ายในแต่ละปีดังนี้คือ ปี 2517 จำนวน 2,241,308.92 บาท ปี 2518 จำนวน 60,079.60 บาท ปี 2519 จำนวน 5,085,755.51 บาท ปี

2520 จำนวน 15,598,585.04 บาท ซึ่งเมื่อเทียบอัตราส่วนของจำนวนกำไรที่คำนวณได้ในแต่ละปี นั้น เห็นได้ว่า มีจำนวนไม่มากกว่าความจริงที่ควรจะเป็น เมื่อโจทก์เป็นผู้ส่งเงินกำไรออกไปจาก ประเทศไทยจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินกำไรที่จำหนายนั้น ตามที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ และจำนวนเงินกำไรที่จำหนายนั้น เจ้าพนักงานมิได้คำนวณเกิน ความเป็นจริง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการชอบแล้ว คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางในส่วนนี้ ศาลฎีกาไม่ เห็นพ้องด้วย..."พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ในส่วนที่เกี่ยวกับมาตรา 70 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากรในสำนวนคดีหลังด้วย นอกจากที่แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง.

องค์คณะ

อุดม เฟื่องฟูง · สวิน อักษรายุธ · ตัน เวทไว

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