

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5775/2539

บริษัท โชโก้ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 833, ป.รัชฎาฯ มาตรา 78

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับผู้ขายเพื่อนำสินค้ามาวางขายให้ห้างสรรพสินค้าของโจทก์โดยมีข้อตกลงกันว่าในขณะที่มีบุคคลที่สามมาขอซื้อสินค้าให้ถือว่าสินค้านั้นได้มีการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดในระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแล้วในทางปฏิบัติโจทก์ยอมให้ผู้ขายส่งสินค้าเข้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์ในสถานที่ที่โจทก์กำหนดโดยโจทก์ยังมิต้องชำระเงินค่าสินค้านั้นแก่ผู้ขายโจทก์จะชำระเงินให้ผู้ขายต่อเมื่อมีลูกค้าได้ตกลงซื้อสินค้านั้นในแต่ละเดือนจึงทำบัญชีสินค้าที่ขายได้ในแต่ละวันกันไว้ราคาที่โจทก์ซื้อและขายให้ลูกค้าก็ต้องเกิดจากการกำหนดร่วมกันระหว่างโจทก์และผู้ขายซึ่งนำสินค้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์แต่ตราบใดที่ยังไม่มีลูกค้าของโจทก์มาขอซื้อผู้ขายก็ยังคงต้องรับผิดชอบในความเสียหายหรือสูญหายของสินค้านั้นอยู่ อีกทั้งเมื่อผู้ขายจะส่งสินค้ามาวางขายผู้ขายยังต้องดำเนินการติดตั้งของใช้ถาวรเฟอร์นิเจอร์และอื่น ๆ อันเกี่ยวกับการนำสินค้ามาวางขายด้วยค่าใช้จ่ายของผู้ขายเองโดยความเห็นชอบจากโจทก์ก่อนโจทก์ก็ไม่มีเจตนาอันแท้จริงที่จะซื้อสินค้าจากผู้ขายมาขายเองไม่ว่าโจทก์จะจัดพนักงานขายสินค้านั้นเองหรือต้องให้ผู้ขายส่งพนักงานของผู้ขายมาดำเนินการขายสินค้านั้นด้วยก็เป็นเพียงข้อตกลงที่จะให้มีการขายสินค้านั้นเท่านั้นโจทก์ยังไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นโจทก์จึงเป็นผู้รับจัดธุรกิจการขายให้ผู้ขายขายอยู่ในประเภทการค้าที่ 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 อ้างว่าโจทก์ประกอบกิจการค้าเข้าลักษณะเป็นการรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่นตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากร แล้วได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีการค้าสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเดือนธันวาคม 2527 และเดือนมกราคมถึง มีนาคม 2528 เป็นเงินรวม 3,423,294 บาท โจทก์อุทธรณ์คัดค้านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ได้มีคำวินิจฉัยยืนตามการประเมิน แต่ลดเบี้ยปรับให้ คงเรียกเก็บภาษีอากรเป็นเงินรวม 2,852,745.56 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วย เนื่องจากโจทก์ทำการเป็นนายหน้าและตัวแทนเฉพาะการส่งสินค้าไปยังต่างประเทศส่วนการค้าประเภทอื่นโจทก์ไม่ได้ทำการค้าเป็นนายหน้าและตัวแทนโจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีการค้าแก่จำเลยที่ 1 ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำเลยทั้งสี่ให้การว่า โจทก์รับจัดธุรกิจการขายสินค้าให้ผู้อื่นในนามของโจทก์ โจทก์จึงเป็นตัวแทนค้าต่าง ต้องเสียภาษีการค้าการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีการค้าของโจทก์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นยืนตามการประเมินชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลาง พิพากษายก ฟ้องโจทก์โจทก์ อุทธรณ์ ต่อศาลฎีกาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ในเบื้องต้นว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการร้านจำหน่ายสรรพสินค้าทุกชนิด จำเลยที่ 1 เป็น

นิติบุคคลโดยเป็นกรมในรัฐบาล สังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ตามกฎหมาย จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อปี 2530 เจ้าพนักงาน ประเมินของจำเลยที่ 1 ได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี วันที่ 4 กรกฎาคม 2526 ถึง 31 มีนาคม 2527 และวันที่ 1 เมษายน 2527 ถึง 31 มีนาคม 2528 ได้ ทราบจากคำให้การของนางสาวรัชณี อริยาพงษา ผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ว่า การค้าของโจทก์นั้น โจทก์ซื้อสินค้ามาจำหน่ายเองกับทำสัญญาซื้อขายสินค้ามาจำหน่ายโดยมีข้อตกลงว่าการซื้อขายสินค้า เสร็จเด็ดขาดต่อเมื่อมีผู้มาซื้อสินค้าไปจากโจทก์ตามสัญญาซื้อขายเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 6 ถึง 11 และ ล.1 แผ่นที่ 52 สำหรับกรณีโจทก์ซื้อสินค้ามาจำหน่ายเอง โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่ม อีก ส่วนกรณีโจทก์ทำสัญญาซื้อขายสินค้าจำหน่ายโดยมีข้อตกลงว่า การซื้อขายสินค้าเสร็จเด็ดขาด ต่อเมื่อมีผู้มาซื้อสินค้าไปจากโจทก์นั้น เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 เห็นว่า โจทก์ประกอบ กิจการค้าในลักษณะตัวแทนค้าต่างตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตรา ภาษีการค้า แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จะต้องนำค่าบำเหน็จตัวแทนที่ได้รับยื่นรายการเพื่อเสีย ภาษีการค้าแต่โจทก์เพิกเฉย เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงได้ทำการประเมินเรียกเก็บ ภาษีการค้าสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเดือนธันวาคม 2527 และเดือนมกราคม ถึง มีนาคม 2528 เป็นเงินรวม 3,423,294 บาท โจทก์อุทธรณ์คัดค้านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า การ ประกอบการค้าของโจทก์เป็นการจัดธุรกิจให้ผู้อื่นได้มีคำวินิจฉัยยืนตามการประเมิน แต่ลด เบี้ยปรับให้ คงเรียกเก็บภาษีอากรเป็นเงินรวม 2,852,745.56 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงฟ้องเป็นคดี นี้มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ประกอบกิจการรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่นอันเข้า ลักษณะเป็นการค้าประเภท 10 ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ โจทก์นำสืบ ว่าโจทก์ทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับผู้ขายโดยมีข้อตกลงว่าให้เป็นการค้าขายเสร็จเด็ดขาดต่อเมื่อมี บุคคลที่สามมาขอซื้อสินค้าจากโจทก์ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 6 ถึง 11 เพราะต้องการ ประหยัดเงินลงทุนและไม่ต้องรับผิดชอบกรณีสินค้าสูญหาย กับไม่ต้องมีภาระจัดเก็บสินค้าและ ตรวจสอบสินค้าคงเหลือ โจทก์มีหน้าที่จัดเตรียมสถานที่ขายสินค้า กำหนดราคาสินค้า และ ประชาสัมพันธ์สินค้าในนามโจทก์ อีกทั้งจัดพนักงานขายสินค้าโดยมีพนักงานของผู้ขายสินค้าคอย แนะนำ เมื่อขายสินค้าได้พนักงานของโจทก์จะบรรจุถุงหรือหีบห่อและออกใบเสร็จรับเงินในนาม โจทก์ สำหรับกำไรจากการขายเป็นของโจทก์ทั้งหมด แต่ถ้าหากมีสินค้าเหลือ โจทก์จะลดราคาขาย ลงรายละเอียดตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 12 และ 13 แต่โจทก์ยังต้องรับผิดชอบราคาสินค้า เท่าเดิม การซื้อสินค้าตามสัญญาซื้อขายดังกล่าวเป็นการซื้อมาแล้วขายไปเช่นสินค้าทั่วไป โจทก์จึง ไม่ได้ประกอบกิจการค้าเข้าลักษณะเป็นการจัดธุรกิจให้ผู้อื่น ตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและ ตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากร ส่วนจำเลยนำสืบว่า ผู้ขายสินค้าและ โจทก์จะตกลงอัตราต้นทุนสินค้าที่ขายกันไว้ก่อนที่จะนำสินค้ามาวางขายเมื่อตกลงกันได้ผู้ขายจึง จะนำสินค้ามาวางขายตามสถานที่ที่โจทก์จัดไว้ให้โดยผู้ส่งสินค้าจัดหาตู้และอุปกรณ์ในการใส่และ เก็บสินค้ากับพนักงานมาช่วยขายสินค้า สำหรับสินค้ายังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขายส่วนราคาสินค้า โจทก์และผู้ขายจะร่วมกันกำหนด เมื่อขายสินค้าได้แต่ละเดือน โจทก์จะทำยอดขายสินค้าแยก ต่างหากจากการขายสินค้าอื่นโดยลงบันทึกยอดขายสินค้าดังกล่าวว่าฝากขาย รายละเอียดตาม เอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 63 จากนั้นผู้ขายสินค้าก็จะมาตรวจสอบแล้วขอรับเงินค่าสินค้าจากโจทก์ ส่วนกำไรโจทก์จะได้รับตอบแทนจากการขายสินค้าตามอัตรากำไรที่ได้ตกลงกันไว้ สำหรับสินค้า คงเหลือยังเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขายสินค้า กรณีนี้โจทก์จึงไม่มีสินค้าคงเหลือแต่อย่างใด โจทก์คง

เพียงแต่ครอบครองดูแลสินค้าไว้แทนผู้ขายสินค้า หากเกิดการสูญหายหรือเสียหายขึ้นซึ่งจะโทษผู้ขายสินค้าไม่ได้แล้ว โจทก์จะต้องรับผิดชอบ ส่วนการลดราคาสินค้าเป็นการส่งเสริมการขายสินค้าของโจทก์ โดยโจทก์และผู้ขายสินค้าจะมีการตกลงกันเป็นอีกส่วนหนึ่งต่างหาก การทำสัญญาซื้อขายสินค้านี้แล้วผู้ขายสินค้าไปของโจทก์ จึงเป็นตัวแทนค้าต่างเข้าลักษณะเป็นการบริหารจัดการกิจการขายสินค้าให้ผู้ซื้อตามประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรเห็นว่า การที่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับผู้ขายเพื่อนำสินค้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์ โดยมีข้อตกลงกันว่าในขณะที่มีบุคคลที่สามมาขอซื้อสินค้าให้ถือว่าสินค้านั้นได้มีการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดในระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแล้ว การขายสินค้าให้บุคคลที่สามจึงเป็นการขายของผู้ซื้อขายให้บุคคลที่สามหรืออีกนัยหนึ่งก็คือสินค้าที่ซื้อขายกันยังไม่ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ในขณะที่โจทก์สั่งให้ผู้ขายส่งสินค้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์ กรรมสิทธิ์จะตกเป็นของโจทก์ก็ต่อเมื่อมีลูกค้าของโจทก์มาขอซื้อสินค้านั้นจากโจทก์ตามสัญญาซื้อขายเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 6 ถึง 11 หรือ ล.1 แผ่นที่ 52 นั้นแม้สัญญาซื้อขายของโจทก์และผู้ขายดังกล่าวจะไม่ต้องห้ามโดยกฎหมายและไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนก็ตามแต่ก็ต้องดูถึงวิธีการปฏิบัติระหว่างโจทก์และผู้ขายว่ามีเจตนาซื้อขายกันจริงตามสัญญาหรือไม่ ในทางปฏิบัติโจทก์ยอมให้ผู้ขายส่งสินค้าเข้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์ในสถานที่ที่โจทก์กำหนดโดยโจทก์ยังมิต้องชำระเงินค่าสินค้านั้นแก่ผู้ขายโจทก์จะชำระเงินให้ผู้ขายต่อเมื่อมีลูกค้าได้ตกลงซื้อสินค้านั้นในแต่ละเดือนจึงทำบัญชีสินค้าที่ขายได้ในแต่ละวันกันไว้ ราคาที่โจทก์ซื้อและขายให้ลูกค้าก็ต้องเกิดจากการกำหนดร่วมกันระหว่างโจทก์และผู้ขายซึ่งนำสินค้ามาวางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์แต่ตราบไคที่ยังไม่มีลูกค้าของโจทก์มาขอซื้อผู้ขายก็ยังคงต้องรับผิดชอบในความเสียหายหรือสูญหายของสินค้านั้นอยู่ ซึ่งผิดปกติไปจากการที่โจทก์ซื้อสินค้ามาวางขายเอง การทำสัญญาซื้อขายของโจทก์ดังกล่าวกรรมสิทธิ์ของสินค้าตกมาเป็นของโจทก์แต่เพียงในนามเพราะข้อสัญญาเท่านั้น อีกทั้งเมื่อผู้ขายจะส่งสินค้ามาวางขายผู้ขายยังต้องดำเนินการติดตั้งของใช้ถาวร เพอร์นิเจอร์ และอื่น ๆ อันเกี่ยวกับการนำสินค้ามาวางขายด้วยค่าใช้จ่ายของผู้ขายเองโดยความเห็นชอบจากโจทก์ก่อน ตามสัญญาซื้อขายข้อ 7 พฤติการณ์และข้อสัญญาต่าง ๆ เหล่านี้ซึ่งผิดไปจากการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดตามปกติอย่างมาก ทำให้เห็นว่าโจทก์ไม่มีเจตนาอันแท้จริงที่จะซื้อสินค้าจากผู้ขายมาขายเองไม่ว่าโจทก์จะจัดพนักงานขายสินค้านั้นเอง หรือต้องให้ผู้ขายส่งพนักงานของผู้ขายมาดำเนินการขายสินค้านั้นด้วย ก็เป็นเพียงข้อตกลงที่จะให้มีการขายสินค้านั้นเท่านั้น แต่สินค้านั้นก็วางขายในห้างสรรพสินค้าของโจทก์โดยโจทก์ยังไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น เป็นกรณีที่ฟังได้ว่าโจทก์บริหารจัดการกิจการขายให้ผู้ขาย จึงเข้าอยู่ในประเภทการค้าที่ 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรที่โจทก์อ้างว่าเมื่อมีสินค้าเหลือโจทก์จะลดราคาขายลงโดยโจทก์ยังคงรับผิดชอบในราคาที่ตกลงไว้กับผู้ขายนั้น เห็นว่า เมื่อยังไม่มีลูกค้ามาขอซื้อสินค้าจากโจทก์ กรรมสิทธิ์ในสินค้าก็ยังไม่เป็นของโจทก์สินค้าที่ยังคงมีอยู่ก็ยังคงเป็นของผู้ขาย ไม่อาจเรียกได้ว่าเป็นสินค้าเหลือของโจทก์ ส่วนการที่โจทก์ลดราคาขายลงก็เป็นเพียงวิธีการชักจูงใจให้ลูกค้าได้ซื้อสินค้านั้นเพื่อประโยชน์ที่โจทก์จะได้รับค่าตอบแทนจากผู้ขาย ทั้งราคาที่ขายนี้โจทก์ก็ต้องร่วมกันกำหนดกับผู้ขายด้วยตามสัญญาซื้อขายข้อ 4 ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในการจัดการธุรกิจให้ผู้ขายนั่นเอง ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีการค้า ตามประเภทการค้าที่ 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัษฎากรจึง

ชอบแล้ว ศาลฎีกาเห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์พิพากษายืน

องค์คณะ

สละ เทศร่าพรรณ · สุนพ กิริติยติ · สันติ ทักกราล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/5775/2539>