

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550

บริษัทอโต้เทคนิค (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 378, ป.รัชฎากร มาตรา 4, ทศ มาตรา 65 ทวิ, ทศ มาตรา 78, (ข) มาตรา 79, (ข) มาตรา 79/3, (ข) มาตรา 84/3, (ข) มาตรา 91/1, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2522 มาตรา 29, ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ, ป.รัชฎากร มาตรา 79/3, ป.รัชฎากร มาตรา 79, ป.รัชฎากร มาตรา 78, ป.รัชฎากร มาตรา 4 ทศ, ป.รัชฎากร มาตรา 84/3

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้นิยามคำว่าราคาตลาดไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายในทางการค้าโดยทั่วไปแล้ว คำว่าราคาตลาดใน ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกันกับคำว่าราคาตลาดตาม ป.รัชฎากร มาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3) คือเป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง โจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ซาบแต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์ซาบจากผู้จำหน่ายรายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้ ดังนั้น หากไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นราคาตลาดรถยนต์ซาบจึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีกแก่บุคคลทั่วไป แต่การที่โจทก์ขายรถยนต์ซาบต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกอันเนื่องจากสภาวะวิกฤติของเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน จึงมิใช่เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หนังสือสัญญาจ้างซ่อมแซมและบำรุงรักษารถยนต์โดยสาร เป็นสัญญาที่ทำขึ้นระหว่างองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพกับบริษัท ต. และบันทึกข้อความว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถจากอุบัติเหตุค้างดำเนินการระหว่างปี 2520 ถึง 2534 ที่แสดงว่าโจทก์ทำสัญญารับจ้างลูกจ้างดูแลบำรุงรักษารถยนต์โดยสารให้แก่องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ ซึ่งในสัญญาข้อ 8 ให้สิทธิแก่บริษัท ต. ที่จะมอบให้บริษัทในเครือเป็นผู้ดำเนินการแทนได้ ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้เข้าร่วมเป็นคู่สัญญากับองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ โดยมีสิทธิและหน้าที่ตามสัญญา หนี้อันเกิดจากการรับจ้างซ่อมแซมดูแลรถยนต์โดยสารประจำทางในกรณีรถเกิดอุบัติเหตุย่อมเป็นหนี้ระหว่างโจทก์กับองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ หากใช้หนี้ระหว่างโจทก์กับพนักงานขับรถยนต์ขององค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพแต่อย่างใดไม่ การที่โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถให้แก่องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ โดยไม่ได้ฟ้ององค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย หรือองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพเลิกกิจการซึ่งเป็นการไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ข้อ 4 การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์จึงไม่เป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่ง ป.รัชฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ชอบแล้ว แม้เงินมัดจำจะมีลักษณะเป็นเงินประกันความเสียหาย แต่เมื่อ ป.พ.พ. มาตรา 378 ได้บัญญัติไว้ด้วยว่า มัดจำนั้นถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ให้จัดเอาเป็นค่าใช้จ่ายบางส่วนเมื่อชำระหนี้แล้ว เงินมัดจำจึงเข้าลักษณะเป็นเงินชำระค่ารถยนต์ล่วงหน้าบางส่วน ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีตาม ป.รัชฎากร มาตรา 79 และ 78 (1) (ข) การที่โจทก์ฟ้องขอให้คืนภาษีที่ชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินพร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่โจทก์ชำระจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ เมื่อ ป.รัชฎากร มาตรา 4 ทศ และ 84/3 บัญญัติเรื่องการคืนเงินภาษีอากรไว้เป็นพิเศษแล้ว จึงไม่อาจนำเรื่องอัตราดอกเบี้ยตาม ป.พ.พ. มาใช้บังคับ โจทก์คงมีสิทธิเรียกร้องดอกเบี้ยจากยอดเงินที่ขอ

คืนได้ตามอัตรา หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ.2522) ออกตามความใน ป.ร.ษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนเงินภาษีอากร ข้อ 1 (3) แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ได้รับคืน

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยเป็นนิติบุคคลโดยเป็นกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เมื่อวันที่ 29 เมษายน 2542 โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 ตุลาคม 2540 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2541 ต่อจำเลย เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรโจทก์ ต่อมาวันที่ 5 เมษายน 2545 เจ้าหน้าที่ของจำเลยมีหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 ตุลาคม 2540 ถึง 30 กันยายน 2541 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2540 ถึงกันยายน 2541 (ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม 2541) รวม 12 ฉบับ และเมื่อวันที่ 30 เมษายน 2545 เจ้าหน้าที่ของจำเลยมีหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 ตุลาคม 2540 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2541 จำนวน 7,735,875.56 บาท และดอกเบี้ย 232,076.27 บาท รวมทั้งสิ้น 7,967,591.83 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งประเมิน โดยวิธีหักกลบลบหนี้บางส่วนกับหนังสือแจ้งคืนภาษีอากร จำนวน 7,967,951.83 บาท คงเหลือเงินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเงินเพิ่มที่ค้างชำระอีก 1,109,522.28 บาท โจทก์ขอทุเลาการชำระภาษีโดยมีธนาคารค้ำประกันไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โจทก์ซึ่งคัดค้านการประเมินตามหนังสือแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ ส่วนอุทธรณ์คัดค้านหนังสือแจ้งประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ปรับปรุงเงินภาษีและเบี้ยปรับ โดยให้ลดเบี้ยปรับลงบางส่วน โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิที่ กค.0809 (ตส.2)/005507 ลงวันที่ 5 เมษายน 2545 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ตส.2/01004371/000024 ถึง 34 ลงวันที่ 5 เมษายน 2545 และเพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ฎญ. (อธ.3)/1/2546/12/2546 ในส่วนที่วินิจฉัยให้โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีมูลค่าเพิ่ม และเงินเพิ่มรวมเป็นเงินจำนวน 38,893,944.58 บาท ให้จำเลยคืนเงินพร้อมเงินเพิ่มจำนวน 7,967,951.83 บาท และดอกเบี้ย 617,243.40 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 8,585,195.23 บาท และชำระดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของต้นเงิน 7,967,951.83 บาท นับถัดจากวันฟ้องไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ให้งดหรือลดเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่ศาลเห็นว่าโจทก์ต้องชำระค่าภาษีด้วย จำเลยให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยเหตุผล กฎหมาย และเป็นธรรมแก่โจทก์ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า โจทก์ขายรถยนต์ขาใหม่ จำนวน 55 คัน ต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกจำนวน 19,114,586.40 บาท เป็นการขายโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควรหรือไม่เห็นว่า แม้มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้นิยามคำว่าราคาตลาดไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายใน

ทางการค้าโดยทั่วไปแล้ว คำว่า ราคาตลาดในมาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกันกับ คำว่าราคาตลาดตามมาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3) ตามที่โจทก์อ้าง กล่าวคือเป็นราคาสินค้า หรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง เนื่องจากโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ซาบแต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์ซาบจากผู้จำหน่ายรายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้ ดังนั้น หากไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นราคาตลาดของรถยนต์ซาบจึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีก (Price list) แก่บุคคลทั่วไป เมื่อเดือนธันวาคม 2539 ตามที่โจทก์นำสืบได้ความว่า เมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม 2540 รัฐบาลไทยประกาศให้ค่าเงินบาทลอยตัว ทำให้เกิดภาวะวิกฤติเศรษฐกิจอย่างรุนแรงอันมีผลกระทบกับบริษัทจำหน่ายรถยนต์ในประเทศทุกบริษัท โดยยอดขายรถยนต์ลดลงจากเดิมเนื่องจากการปรับโครงสร้างการเงินและการประกาศเพิ่มภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นำเข้า บริษัทจำหน่ายรถยนต์ได้พยายามจัดรายการส่งเสริมการขายมากระตุ้นผู้บริโภคในช่วงปี 2540 ถึง 2541 ซึ่งสรุปได้ว่า บริษัทจำหน่ายรถยนต์ได้จัดรายการส่งเสริมการขายด้วยการไม่คิดดอกเบี้ยให้ส่วนลดต่ำกว่าราคาที่ตั้งไว้เป็นจำนวนมากพร้อมของแถม และรับแลกรถยนต์เก่าโดยให้ราคาสูงหรือในกรณีซื้อรถยนต์เมอร์เซเดส-เบนซ์ ด้วยเงินสด ลดให้ 2,000,000 บาท เป็นต้น สำหรับบริษัทโจทก์นั้น นายวิริยะ วิชยารังสฤษดิ์ กรรมการบริษัทโจทก์ซึ่งเป็นผู้รับมอบอำนาจโจทก์ และนายมาโคโตะ มิโคชิบะ กรรมการผู้จัดการบริษัทโจทก์เป็นพยาน โจทก์เบิกความยืนยันสอดคล้องกันว่า ปัญหาภาวะวิกฤติเศรษฐกิจทำให้โจทก์ขายรถยนต์ซาบใหม่ไม่ได้ตามจำนวนที่โจทก์ทำสัญญาไว้กับบริษัทซาบ ออโต้โมบิล เอบี จำกัด แห่งราชอาณาจักรสวีเดน และโจทก์ประสบภาวะขาดทุน เพื่อบรรเทาความเสียหาย โจทก์ได้ขอไม่ต่อสัญญาเป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ยี่ห้อซาบกับบริษัทซาบ ออโต้โมบิลเอบี จำกัด แห่งราชอาณาจักรสวีเดนชั่วคราว นอกจากนี้โจทก์ต้องปิดโชว์รูมหลายแห่ง คงเหลืออยู่ศูนย์บริการ 2 แห่ง และลดพนักงานของบริษัทลงจากเดิมโจทก์มีความจำเป็นต้องรับขายรถยนต์ซาบใหม่ให้หมดโดยเร็วเพื่อบรรเทาภาระดอกเบี้ยที่จะก่อให้เกิดการขาดสภาพคล่อง ซึ่งทำให้ธุรกิจต้องล้มละลาย ในกรณีนี้โจทก์ต้องยอมขายรถยนต์ซาบใหม่โดยการลดราคาและให้ของแถมภายใต้การกำกับดูแลและอนุมัติโดยนายมาโคโตะเพียงผู้เดียว เห็นว่า ราคาสินค้าย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามสถานะเศรษฐกิจ ตลอดจนอุปสงค์และอุปทานในสินค้า ทั้งการบริหารกิจการของบริษัทโจทก์ในขณะมีวิกฤติเศรษฐกิจ ดังนั้น การจำหน่ายรถยนต์ในราคาที่ต่ำกว่าต้นทุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการต้องปิดโชว์รูม และเพื่อให้ได้เงินสดมารักษาสภาพคล่องของบริษัทในขณะนั้น ย่อมมีเหตุผลให้รับฟังได้ แม้โจทก์จะขายรถยนต์ซาบใหม่ต่ำกว่าราคาทุนซื้อ 33 คัน ต่ำกว่าราคาทุนซื้อบวกอะไหล่ 8 คัน และขายต่ำกว่าราคาตามใบจองก่อนหักส่วนลด 14 คัน โดยโจทก์ให้ส่วนลด 15 ถึง 32 เปอร์เซ็นต์ ตามรุ่นรถยนต์และสีที่ขายยากหรือง่ายแต่โดยเฉลี่ยประมาณ 21 เปอร์เซ็นต์ของราคาตั้งขายปลีก แต่เมื่อเปรียบเทียบกับราคารถยนต์เมอร์เซเดส-เบนซ์ ที่ผู้ประกอบการรายอื่นจำหน่ายในช่วงเกิดวิกฤติเศรษฐกิจด้วยการโฆษณาลดราคาจาก 5,650,000 บาท เหลือ 3,670,000 บาท และรถโรเวอร์รุ่นดีส์คัฟเวอร์ให้ดอกเบี้ยฟรี 50 เดือน พร้อมอุปกรณ์ตกแต่งกว่า 100,000 บาท รถยนต์ออดี้เพิ่มค่ารถเก่าของลูกค้าที่นำมาแลกซื้อตั้งแต่ 100,000 บาท ถึง 600,000 บาท เห็นได้ว่า ราคารถยนต์ซาบใหม่ทั้ง 55 คัน ที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้าโดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน แม้จะต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกตามที่โจทก์ตั้งไว้ อันเป็นราคาตลาดในสถานะเศรษฐกิจปกติไปมากบ้างน้อยบ้าง แต่ก็ถือได้ว่าเป็นการขายโดยมีเหตุอันสมควรแล้ว จึงมิใช่กรณีโจทก์ขายรถยนต์เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจตาม

มาตรา 65 ทวิ (4) ที่จะนำเอาราคาตั้งขายปลีกที่ปรากฏในใบจองมาเป็นราคาตลาดในวันโอนรถยนต์และปรับปรุงรายได้จากการขายรถยนต์ใหม่ว่า โจทก์มีรายได้บันทึกบัญชีขาดไป 19,114,586.40 บาท อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า โจทก์ขายรถยนต์ขาดเกินในราคาต่ำกว่าราคาตลาดจำนวน 8,797,063.22 บาท โดยไม่มีเหตุสมควรหรือไม่ เห็นว่า ในข้อนี้ นายวิริยะพยานโจทก์เบิกความยืนยันว่า ระหว่างปีบัญชีเดือน ตุลาคม 2540 ถึงกันยายน 2541 โจทก์ขายรถยนต์เก่าไป 62 คัน แต่ขายไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาที่ซื้อมาเพียง 32 คัน และเป็นการขายให้แก่บุคคลโดยทั่วไปที่ได้มีความสัมพันธ์ใดๆ กับโจทก์ซึ่งแสดงว่าโจทก์ได้พยายามขายรถยนต์เก่าให้ได้ราคาที่สูงเท่าที่จะทำได้ในสภาวะที่เกิดวิกฤติทางเศรษฐกิจดังกล่าวข้างต้นแล้ว ที่นายวิริยะเบิกความว่า โจทก์ให้ราคายนต์เก่าแก่ผู้ที่มาซื้อรถยนต์ใหม่ของโจทก์ในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดเพื่อจูงใจลูกค้านั้น มีน้ำหนักให้รับฟังเป็นความจริงได้ เพราะในขณะนั้นตลาดรถยนต์มีการแข่งขันกันสูง ส่วนรถยนต์เก่าคันอื่นๆ เป็นรถยนต์ที่มีปัญหาเกี่ยวกับความบกพร่องและเป็นรถยนต์ทดลองขับ รถยนต์ที่พนักงานของบริษัทโจทก์ใช้ตลอดจนรถยนต์ที่ให้ลูกค้ายืมขับ ซึ่งผู้ใช้รถยนต์ย่อมไม่ใช้รถยนต์อย่างระมัดระวังเช่นรถของตนเอง ราคารถยนต์ดังกล่าวย่อมลดลงเร็วกว่ารถยนต์ที่เจ้าของใช้เองเป็นธรรมดา ทั้งรถยนต์เหล่านี้เป็นรถที่ผ่านการใช้งานแล้วจะนำราคาทุนที่ใช้สำหรับการขายรถยนต์ใหม่กำหนดเป็นราคาตลาดย่อมไม่ถูกต้อง ประกอบกับการที่โจทก์จำต้องรับขายรถยนต์เก่าในราคาต่ำกว่าทุนก็เนื่องจากโจทก์ปิดโชว์รูม 8 แห่งและลดพนักงานของบริษัทลงจากเดิม คงเหลือศูนย์บริการ 2 แห่ง ทั้งโจทก์ไม่ได้เปิดกิจการขายรถยนต์ขาดใหม่ในช่วงนั้นเพื่อบรรเทาความเสียหายจากสภาวะขาดทุนของโจทก์ ดังนั้นการขายรถยนต์เก่า 32 คัน ในราคาต่ำกว่าทุนจึงมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ที่จะประเมินรายได้จากการขายรถยนต์เก่าทั้ง 32 คัน ให้เท่าราคาทุนโดยถือว่าเป็นราคาตลาดได้แต่อย่างใด อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า การจำหน่ายหนี้สูญจำนวน 1,661,137 บาท ของโจทก์เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เห็นว่า หนังสือสัญญาจ้างซ่อมแซมและบำรุงรักษารถยนต์โดยสาร ซึ่งเป็นสัญญาที่ทำขึ้นระหว่างองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพกับบริษัทตรีเพชรอิซูซุเซลส์ จำกัด และบันทึกข้อความว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถจากอุบัติเหตุค้างดำเนินการระหว่างปี 2520 ถึง 2534 ที่แสดงว่าโจทก์ทำสัญญารับจ้างดูแลบำรุงรักษารถยนต์โดยสารให้แก่องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ ซึ่งในสัญญา ข้อ 8 ให้สิทธิแก่บริษัทตรีเพชรอิซูซุเซลส์ จำกัด ที่จะมอบให้บริษัทในเครือเป็นผู้ดำเนินการแทนได้ ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้เข้าร่วมเป็นคู่สัญญากับองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ โดยมีสิทธิและหน้าที่ตามสัญญา จำนวน 1,661,137 บาท หนี้อันเกิดจากการรับจ้างซ่อมแซมดูแลรถยนต์โดยสารประจำทางในกรณีรถเกิดอุบัติเหตุย่อมเป็นหนี้ระหว่างโจทก์กับองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพด้วย หากหนี้ระหว่างโจทก์กับพนักงานขับรถขององค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพแต่อย่างใดไม่ การที่โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงว่าด้วยการยกเลิกค่าซ่อมรถจำนวน 1,661,137 บาท ให้แก่องค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพ โดยไม่ได้ฟ้ององค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย หรือองค์การขนส่งมวลชนกรุงเทพเลิกกิจการ ซึ่งเป็นการไม่ดำเนินตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ข้อ 4 การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์จึงไม่เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาดังกล่าวชอบแล้วอุทธรณ์ของโจทก์

ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า ในการขายรถยนต์ใหม่นั้นโจทก์มีอุปกรณ์ซึ่งมีใช้อุปกรณ์มาตรฐานที่ติดมากับตัวรถยนต์ขณะนำเข้า แต่เป็นอุปกรณ์เพิ่มเติมหรืออุปกรณ์ของแถมคิดเป็นมูลค่า 4,567,523.34 บาท (ที่ถูกเป็น 4,567,523.39 บาท) ซึ่งโจทก์มิได้ระบุรายการอุปกรณ์ดังกล่าวในใบกำกับภาษีหรือไม่ เห็นว่า รายการอุปกรณ์ในหมวดอุปกรณ์มาตรฐานนั้น ล้วนแต่เป็นอุปกรณ์ที่จำเป็นสำหรับรถยนต์ราคาแพงจากต่างประเทศทั้งสิ้น เช่น สายต่อชุดสายโทรศัพท์วิทยุ เครื่องเล่นซีดี ชุดสายไฟซีดี พรอม ที่ปิดยางอะไหล่ ลายไม้หน้าปัด คิวคาคกันชน ฝาครอบแบตเตอรี่ สวิตช์ ยางกันโคลน คู่มือการใช้รถและล้อแม็ก เป็นต้น ซึ่งมีการแยกราคาของอุปกรณ์แต่ละชิ้นอย่างละเอียด ทั้งจำเลยก็มีได้นำสืบคัดค้านให้เห็นเป็นอย่างอื่น จึงเชื่อได้ว่าอุปกรณ์มาตรฐานและอุปกรณ์เพิ่มเติมหรือของแถมสำหรับรถยนต์ขายใหม่ที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้า นั้น มีรายการโดยอุปกรณ์มาตรฐานมีราคาทั้งสิ้น 2,359,552.31 บาท และอุปกรณ์เพิ่มเติมหรือของแถมมีราคาทั้งสิ้น 1,842,883.95 บาท และราคาอุปกรณ์มาตรฐานรวมอยู่ในราคาขายที่โจทก์ตั้งไว้ ที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจัดทำขึ้น โดยนำจำนวนเงินที่แสดงราคาอุปกรณ์มาตรฐานมารวมกับจำนวนเงินที่แสดงราคาอุปกรณ์เพิ่มเติมหรือของแถมที่ติดตั้งเพิ่มให้แก่ลูกค้า แล้วระบุว่า ในการขายรถยนต์ขายใหม่ที่โจทก์มีอุปกรณ์เพิ่มเติมหรือของแถมที่ให้แก่ลูกค้าเป็นจำนวน 4,567,523.39 บาท อันเป็นวิธีการที่ไม่ถูกต้อง ทั้งรายการจำหน่ายรถยนต์ที่เจ้าพนักงานประเมินจัดทำขึ้นก็ผิดพลาดจากความเป็นจริง ข้อเท็จจริงคงฟังได้ว่าโจทก์มีอุปกรณ์เพิ่มเติมหรืออุปกรณ์ของแถมสำหรับรถยนต์ขายใหม่ที่ขายให้แก่ลูกค้าซึ่งโจทก์มิได้ระบุรายการอุปกรณ์ดังกล่าวในใบกำกับภาษี อันมีราคาทั้งสิ้น 1,842,883.95 บาท เท่านั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาข้อนี้จึงไม่ชอบอุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังขึ้นบางส่วน มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า เงินมัดจำจำนวน 2,345,000 บาท เป็นเงินชำระราคารถยนต์ล่วงหน้าหรือไม่และถือเป็นราคารถยนต์บางส่วนที่ต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีตามมาตรา 79, 78 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เห็นว่า ในการขายรถยนต์ขายใหม่ที่ให้แก่ลูกค้าแต่ละรายโจทก์ให้พนักงานขายของโจทก์เจรจากับลูกค้าและทำใบสั่งจองให้ลูกค้าลงชื่อไว้ดังที่ปรากฏในใบสั่งจองโดยลูกค้าต้องวางเงินมัดจำเป็นจำนวน 50,000 บาท ซึ่งในใบจองจะระบุเพิ่มเติมว่า หากพ้นกำหนดรับมอบรถยนต์ภายใน 15 วัน นับจากวันจองหรือภายใน 7 วัน นับจากวันที่โจทก์ได้แจ้งการจัดเตรียมรถยนต์พร้อมส่งมอบโจทก์มีสิทธิมอบรถยนต์ให้ผู้จองรายอื่นโดยไม่คืนเงินจอง จากลักษณะข้อความในใบสั่งจองเห็นได้ว่าโจทก์โดยพนักงานขายของโจทก์ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายรถยนต์กับลูกค้าแต่ละรายแล้ว ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (ก) ถือว่าเป็นการขาย ทั้งเงินมัดจำนี้อยู่ในความครอบครองของโจทก์ ซึ่งโจทก์สามารถนำไปหาประโยชน์ได้ เพียงแต่ต้องคืนให้แก่ลูกค้าในกรณีที่โจทก์ไม่อาจมอบรถยนต์ให้แก่ลูกค้าได้ตามสัญญา และโจทก์สามารถนำเงินดังกล่าวมาหักกลบลบหนี้กับราคารถยนต์ที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้าได้เมื่อลูกค้ามารับรถยนต์ตามที่สั่งจองไว้แม้เงินมัดจำจะมีลักษณะเป็นเงินประกันความเสียหายตามที่โจทก์อ้างอยู่ด้วยก็ตาม แต่ลักษณะเช่นนี้ก็ถือเป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 377 บัญญัติรับรองไว้ว่า มัดจำย่อมเป็นประกันในการที่จะปฏิบัติตามสัญญาและมาตรา 378 ที่บัญญัติให้รับ ถ้าฝ่ายวางมัดจำละเลยไม่ชำระหนี้ตนเอง ดังนั้นเมื่อมาตรา 378 ได้บัญญัติไว้ด้วยว่า มัดจำนั้นถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นให้จัดเอาเป็นค่าใช้จ่ายบางส่วนเมื่อชำระหนี้แล้ว เงินมัดจำจำนวน 2,345,000 บาท จึงเข้าลักษณะเป็นเงินชำระราคารถยนต์ล่วงหน้าบางส่วนที่จะต้องนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีตามมาตรา 79 และ

78 (1) (ข) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาข้อนี้ชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาว่ามีเหตุงดหรือลดเงินเพิ่มให้โจทก์หรือไม่เพียงใดนั้น โจทก์อุทธรณ์ว่าไม่เห็นพ้องด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์ โดยมิได้ให้เหตุผลว่าไม่เห็นพ้องด้วยเพราะเหตุใด จึงเป็นอุทธรณ์ที่ไม่ชัดแจ้ง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัย ปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า จำเลยต้องคืนเงินภาษีและดอกเบี้ยให้โจทก์หรือไม่เพียงใดนั้น เห็นว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในประเด็นว่า โจทก์ขายรถยนต์ใหม่ต่ำกว่าราคาตลาดเป็นจำนวนเงิน 19,114,586.40 บาท โจทก์ขายรถยนต์เก่าต่ำกว่าราคาตลาดเป็นจำนวนเงิน 8,797,063.22 บาท และของแถมที่มีได้ระบุไว้ในใบกำกับภาษีเป็นจำนวนเงิน 4,567,523.39 บาท นั้นเป็นการไม่ชอบ ส่วนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในประเด็นอื่นชอบแล้ว ดังนี้จำเลยจึงต้องคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเงินเพิ่ม ที่โจทก์ชำระให้จำเลยจำนวน 7,967,951.83 บาท เมื่อวันที่ 23 พฤษภาคม 2545 ให้แก่โจทก์ แต่ตามข้อเท็จจริงที่ได้ความดังกล่าวข้างต้น เห็นได้ว่าคงมีภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มที่โจทก์ยังจะต้องชำระแก่จำเลยอยู่บางส่วน ซึ่งศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรไม่คำนวณให้ในชั้นนี้ ดังนั้นหากมีภาษีที่โจทก์จะต้องชำระแก่จำเลยภายหลังจากการคำนวณใหม่เป็นจำนวนเท่าใด ก็ต้องนำมาหักออกจากจำนวนเงินที่โจทก์จะได้รับคืนในชั้นบังคับคดี ส่วนที่โจทก์ขอให้จำเลยชำระดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของยอดเงิน 7,967,951.83 บาท นับแต่วันที่ 23 พฤษภาคม 2545 จนถึงวันฟ้องเป็นเงิน 617,243.40 บาท และนับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จนั้น เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ และ 84/3 บัญญัติเรื่องการคืนเงินภาษีอากรไว้เป็นพิเศษแล้ว จึงไม่อาจนำเรื่องอัตราดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ โจทก์คงมีสิทธิเรียกร้องดอกเบี้ยจากยอดเงินที่ขอคืนได้ตามอัตรา ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ.2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ข้อ 1 (3) แต่ต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ได้รับคืนตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวข้างต้น" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิที่ กค.0809 (ตส.2)/005507 ลงวันที่ 5 เมษายน 2545 และหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ตส.2/01004371/5/000024 ถึง 34 ลงวันที่ 5 เมษายน 2545 กับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ภญ. (อธ.3)/1/2546 ถึง 12/2546 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ และหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่อาศัยเหตุอ้างว่า โจทก์ขายรถยนต์ใหม่ต่ำกว่าราคาตลาดและให้ส่วนลดเป็นจำนวนเงิน 19,114,586.40 บาท และโจทก์ขายรถยนต์เก่าต่ำกว่าราคาทุนเป็นจำนวนเงิน 8,797,063.22 บาท กับโจทก์ให้ของแถมโดยที่มีได้ระบุไว้ในใบกำกับภาษีเป็นจำนวนเงิน 4,567,523.39 บาท เป็นว่า โจทก์ขายรถยนต์ใหม่เป็นจำนวนเงิน 19,114,586.40 บาท นั้น มิใช่กรณีโจทก์ขายเป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และโจทก์ขายรถยนต์เก่าต่ำกว่าราคาตลาดเป็นจำนวนเงิน 8,797,063.22 บาท ราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร กับโจทก์ให้ของแถมโดยที่มีได้ระบุไว้ในใบกำกับภาษีเป็นจำนวนเงิน 1,842,883.95 บาท ให้จำเลยคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเงินเพิ่ม ที่โจทก์ชำระให้จำเลย จำนวน 7,967,951.83 บาท เมื่อวันที่ 23 พฤษภาคม 2545 แก่โจทก์

โดยให้จำเลยหักเงินภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มที่โจทก์จะต้องชำระหลังจากคำนวณตาม คำพิพากษานี้ออกก่อน พร้อมด้วยดอกเบี้ยตามอัตรา หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดย กฎกระทรวงตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ และ 84/3 นอกจากที่แก้ไขเป็นไปตาม คำพิพากษาศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์กลาง

องค์คณะ

ชาลี ทัพภะวิมล · ทองหล่อ โฉมงาม · งามอาจ โรจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/5639/2550>