

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4862/2559

ห้างหุ้นส่วนจำกัด ส. ธัญญูปิโตรเลียมโจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎาการ มาตรา 77/1, ป.ระฎาการ มาตรา 82/3, ป.ระฎาการ มาตรา 40, ป.วิ.พ. มาตรา 225, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29, ป.ระฎาการ มาตรา 3 อฎฐ

ย่อ / หลักกฎหมาย

ตามบทบัญญัติแห่ง ป.ระฎาการกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการคำนวณภาษีซื้อและภาษีขายตามมาตรา 82/3 ต้องมีสถานะเป็นบุคคลตามมาตรา 77/1 (1) ซึ่งภาษีซื้อและภาษีขายย่อมต้องเกิดขึ้นจากการขายระหว่างผู้ประกอบการกับบุคคลอื่น ที่ไม่ใช่บุคคลเดียวกันกับผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (17) และ (18) เมื่อสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาต่างเป็นสถานประกอบการกิจการของโจทก์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันอยู่ในฐานะเป็นบุคคลเดียวกัน การโอนน้ำมันจากสำนักงานใหญ่ไปยังสำนักงานสาขาจึงเป็นเพียงการจัดการกิจการภายในของโจทก์เอง ไม่อาจถือได้ว่าเป็นกรณีที่สำนักงานใหญ่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่สำนักงานสาขา และไม่อาจถือได้ว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ ภ.พ.73.1 - 07600110 - 25530819 - 005 - 00053 ถึง 00063 รวม 11 ฉบับ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สภ.7/นว/0001/5/2554 จำเลยที่ 1 ที่ 3 และที่ 4 ให้การขอให้ยกฟ้อง จำเลยที่ 2 ไม่ยื่นคำให้การ โจทก์ไม่ได้ยื่นคำขอเพื่อให้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดให้โจทก์เป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัด ศาลภาษีอากรกลางจึงมีคำสั่งจำหน่ายคดีของโจทก์สำหรับจำเลยที่ 2 ออกจากสารบบความ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกมีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า แม้สำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาเป็นนิติบุคคลเดียวกัน แต่มีการแยกยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม การโอนน้ำมันจากสำนักงานใหญ่ไปยังสำนักงานสาขาถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร สำนักงานใหญ่จึงออกใบกำกับภาษีขายให้แก่สำนักงานสาขาได้ นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (1) บัญญัติว่า "บุคคล" หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล มาตรา 77/1 (5) บัญญัติว่า "ผู้ประกอบการ" หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำความดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ มาตรา 77/1 (17) บัญญัติว่า "ภาษีขาย" หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ... มาตรา 77/1 (18) บัญญัติว่า "ภาษีซื้อ" หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ ... และมาตรา 82/3 บัญญัติว่า "...ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือน

ภาษี..." ดังนี้ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 ประกอบมาตรา 77/1 (5) (17) และ (18) กำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการคำนวณภาษีซื้อและภาษีขายตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องมีสถานะเป็นบุคคลตามมาตรา 77/1 (1) ซึ่งภาษีซื้อและภาษีขายย่อมต้องเกิดขึ้นจากการขายระหว่างผู้ประกอบการกับบุคคลอื่น ที่ไม่ใช่บุคคลเดียวกันกับผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (17) และ (18) เมื่อคดีนี้ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า สำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาต่างเป็นสถานประกอบกิจการของโจทก์ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันอยู่ในฐานะเป็นบุคคลเดียวกัน การโอนน้ำมันจากสำนักงานใหญ่ไปยังสำนักงานสาขาจึงเป็นเพียงการจัดการกิจการภายในของโจทก์เอง ไม่อาจถือได้ว่าเป็นกรณีที่สำนักงานใหญ่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีให้แก่สำนักงานสาขา และไม่อาจถือได้ว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากรที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า สำนักงานใหญ่ออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อสำนักงานสาขานำใบกำกับภาษีที่สำนักงานใหญ่ออกให้ไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงถือเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร มานับชอบด้วยกฎหมายแล้ว ส่วนประเด็นหักกลบลบหนี้ เห็นว่า โจทก์มีนางสาวนพวรรณ ผู้จัดทำบัญชีให้แก่โจทก์ และนายประมวญ หุ่นส่วนผู้จัดการโจทก์ เบิกความว่า เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธินำภาษีที่โจทก์ชำระไว้เกินไปหักกลบลบจากภาษีที่โจทก์ชำระไว้ขาดได้ ไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แต่โจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าโจทก์มีภาษีที่โจทก์ชำระไว้เกินอย่างไร จึงเป็นการเบิกความลอย ๆ ไม่มีน้ำหนักให้รับฟัง สำหรับที่โจทก์อุทธรณ์ต่อไปว่า กรณีน่าจะอนุโลมได้ว่า การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ฉบับปกติที่โจทก์ยื่นไว้แล้ว เป็นการยื่นแบบที่ชอบด้วยกฎหมาย นั้น ทางพิจารณาได้ความว่า โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยอ้างว่า จำเลยที่ 1 เคยมีแนวปฏิบัติผ่อนปรนให้แก่ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) โดยอนุโลมถือว่าการยื่นโดยชอบด้วยกฎหมาย และโจทก์ฟ้องคดีนี้โดยบรรยายฟ้องอ้างว่า คดีนี้ภาษีซื้อเป็นภาษีซื้อจริง ไม่ใช่เป็นของปลอม ดังนั้น ภาษีซึ่งออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีตามมาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร จึงน่าจะอนุโลมว่าการยื่นแบบของโจทก์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว แต่ชั้นนี้โจทก์กลับอุทธรณ์ว่า เนื่องจากโจทก์โอนเปลี่ยนมือสินค้าไปยังสำนักงานสาขาโดยไม่มีคำตอบแทนโดยมาตรา 77/1 (8) ไม่ได้ห้ามให้นิติบุคคลเดียวกันขาย โอน หรือเปลี่ยนมือ ระหว่างสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขา ถือว่ากฎหมายเปิดช่องให้กระทำได้ จึงน่าจะอนุโลมว่าการยื่นแบบของโจทก์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และในศาลภาษีอากรกลางตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัย ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปมีว่า กรณีมีเหตุให้คงเงินเพิ่มหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์มิได้มีเจตนากระทำความผิดแต่ได้กระทำไปโดยสำคัญผิดในข้อกฎหมายและโจทก์ได้นำส่งภาษีครบถ้วนแล้วจึงไม่ควรถูกปรับเพิ่มอีก ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การประเมินภาษีคดีนี้ สืบเนื่องจากโจทก์ดำเนินการจัดให้มีการส่งมอบน้ำมันจากสำนักงานใหญ่ไปยังสำนักงานสาขา อันเป็นการขัดแย้งว่าเป็นเพียงการดำเนินกิจการภายในของนิติบุคคลเดียวกัน แต่โจทก์กลับถือเอาการดำเนินการดังกล่าวเป็นการขายสินค้าระหว่างสำนักงานใหญ่กับ

สำนักงานสาขา ทั้งยังเป็นเหตุในการออกใบกำกับภาษีระหว่างหน่วยงานของนิติบุคคลเดียวกันให้
แก่กันเอง พฤติการณ์ดังกล่าวยังไม่เพียงพอให้ฟังได้ว่า โจทก์สำคัญผิดในข้อกฎหมายที่จะ
เป็นเหตุให้งดหรือลดเงินเพิ่ม ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้งดเบี้ยปรับให้โจทก์เสีย
ทั้งสิ้น อันเป็นผลให้มีการปรับปรุงค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ต้องชำระลดลงเป็นเงิน 2,847,645.75
บาท นั้นเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว กรณียังไม่มีเหตุสมควรให้งดเงินเพิ่ม อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น
ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อรรถาธิบายว่า "กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ... ตามที่ได้
กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้... ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่
ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณา
เห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้..."
มาตรา 83 บัญญัติว่า "...ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดี
กำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี... การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและ
การชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนด
เป็นอย่างอื่น..." และมาตรา 83/4 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับส่วน 13 และส่วน 14 ในกรณีที่
ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ว่าการคลาดเคลื่อน
นั้นจะเป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ก็ตาม ให้ผู้ประกอบการ
จดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งหนึ่ง พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ให้ถูกต้อง
ครบถ้วน..." จะเห็นได้ว่า ตามบทบัญญัติมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเวลาการยื่นแบบ
แสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ซึ่งข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติว่า สำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2548 ถึงเดือน
ภาษีสิงหาคม 2549 สำนักงานสาขาโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนด
เวลาตามกฎหมายแล้ว ส่วนที่โจทก์ประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม
เนื่องจากโจทก์ได้เคยยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้แล้วแต่ไม่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อนนั้น โจทก์มี
สิทธิยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมอีกครั้งตามบทบัญญัติมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร
แต่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่ได้มีการยื่นภายในกำหนดเวลาแล้วแม้จะไม่ถูกต้องหรือ
คลาดเคลื่อนด้วยเหตุที่โจทก์อ้างว่าเพราะสำคัญผิดในข้อกฎหมาย ย่อมไม่อาจถือเป็นเหตุจำเป็น
จนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ตามมาตรา 3 อรรถาธิบาย แห่งประมวลรัษฎากร ที่จำเลยที่ 1 มี
คำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร
มาตรา 3 อรรถาธิบาย ขอบด้วยกฎหมายแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ที่ศาลภาษีอากรกลาง
พิพากษายกฟ้องโจทก์สำหรับจำเลยที่ 1 ที่ 3 และที่ 4 มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้อง
ด้วย กรณีไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ข้ออื่นของโจทก์เพราะไม่ทำให้ผลคดีเปลี่ยนแปลงไป
พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

โสฬส สุวรรณเนตร์ · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · นิพันธ์ ช่วยสกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/4862/2559>