

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2043/2560

บริษัทจัดหางาน เวลด์ คอนโทรล จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 77/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ในสัญญาจัดหางานเพื่อให้คนหางานไปทำงานในต่างประเทศ (แบบ จง.33) และใบเสร็จรับเงินค่าบริการและค่าใช้จ่ายสำหรับผู้รับอนุญาตจัดหางานเพื่อไปทำงานในต่างประเทศ (แบบ จง.37) โจทก์ได้รับเงินจากคนหางานเพื่อไปทำงานที่ประเทศอิสราเอล เป็นค่าบริการจัดหางานรายละ 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 20,000 บาท และประเทศญี่ปุ่นเป็นค่าบริการจัดหางานรายละ 22,400 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 44,800 บาท โดยโจทก์ไม่นำสืบให้เห็นว่า ค่าใช้จ่ายที่โจทก์เรียกเก็บจากคนหางานดังกล่าวมิใช่ค่าใช้จ่ายในการจัดหางาน ประกอบกับระเบียบกระทรวงแรงงานว่าด้วยการกำหนดอัตราค่าบริการและค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจากคนหางาน พ.ศ.2547 ข้อ 9 ก็ระบุว่า ผู้รับอนุญาตจัดหางานจะเรียกหรือรับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของคนหางานจากคนหางานไม่ได้ ดังนี้จึงฟังไม่ได้ว่า ค่าใช้จ่ายตามแบบ จง.33 และแบบ จง.37 เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวของคนหางาน ค่าบริการและค่าใช้จ่ายในการจัดหางานตามแบบดังกล่าว จึงเป็นเงินที่โจทก์ได้รับจากคนหางานเพื่อดำเนินการจัดหางานให้แก่คนหางานเพื่อไปทำงานต่างประเทศ ไม่ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเป็นไปเพื่อประโยชน์ของคนหางานหรือไม่ก็ตาม เงินค่าใช้จ่ายในการจัดหางานทั้งจำนวนจึงเป็นรายได้ที่โจทก์ได้รับจากกิจการจัดหางานของโจทก์ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่ง ป.รัชฎากร และเงินที่โจทก์ได้รับมาจากคนหางานทั้งจำนวนดังกล่าว ย่อมถือเป็นมูลค่าทั้งหมดที่โจทก์ผู้ประกอบการได้รับการให้บริการในราชอาณาจักรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 (1) แห่ง ป.รัชฎากร

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลเลขที่ 5/109658 ถึง 5/109661, 2/100823 และ 2/100824 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สก.10 (อด) 003.1.1/2558 (ที่ถูกคือ 2555), สก.10 (อด) 003.1.2/2555, สก.10 (อด) 003.2.1/2555, สก.10 (อด) 003.1.1 (ที่ถูกคือ 003.2.2) /2555, สก.10 (อด) 003.2.3/2555 และ สก.10 (อด) 003.2.4/2555 กับให้คงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ จำเลยทั้งสี่ให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลยทั้งสี่ โดยกำหนดค่าทนายความ 6,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงรับฟังเป็นยุติโดยคู่ความไม่ได้โต้แย้งกันว่า โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 31 สิงหาคม 2553 โจทก์ประกอบกิจการให้บริการจัดหาคนงานไปทำงานต่างประเทศ เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี เนื่องจากโจทก์ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป โจทก์ต้องชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร 5,687 บาท ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ว่า โจทก์นำรายได้มาลงบัญชีไว้ขาดไปและไม่ได้นำ

รายจ่ายมาบันทึกบัญชีเป็นรายจ่าย เมื่อปรับปรุงการคำนวณกำไรสุทธิใหม่แล้ว โจทก์มีภาษีต้องชำระเพิ่มเติม 10,195.24 บาท เบี้ยปรับ 10,195.24 บาท เงินเพิ่ม 7,187.71 บาท รวม 27,578 บาท หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มว่า โจทก์มีรายรับจากการประกอบกิจการสำหรับค่าบริการและค่าใช้จ่ายจัดส่งคนหางานเพื่อไปทำงานต่างประเทศในปี 2549 สำหรับเดือนภาษีกันยายน เป็นเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม 4,550 บาท เบี้ยปรับ 9,100 บาท เงินเพิ่ม 3,685.50 บาท เดือนภาษีตุลาคม 2549 ภาษีมูลค่าเพิ่ม 87,500 บาท เบี้ยปรับ 175,000 บาท เงินเพิ่ม 69,562.50 บาท เดือนภาษีพฤศจิกายน 2549 ภาษีมูลค่าเพิ่ม 15,750 บาท เบี้ยปรับ 31,500 บาท เงินเพิ่ม 12,285 บาท เดือนภาษีธันวาคม 2549 เป็นเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม 8,750 บาท เบี้ยปรับ 17,500 บาท เงินเพิ่ม 6,693.75 บาท รวมทั้งสิ้น 441,876.75 บาท รวม 6 ฉบับ หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะว่า โจทก์ให้กู้ยืมเงินแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์โดยเดือนมกราคมถึงเดือนพฤศจิกายน 2549 โจทก์คำนวณดอกเบี้ยรับต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร คิดเป็นเงินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวม 26,613.78 บาท หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ว่า โจทก์จ่ายค่าเช่าสำนักงานและค่านายหน้าให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ แต่ไม่ได้ยื่นแบบและนำส่งภาษีตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินภาษี 8,160 บาท เงินเพิ่ม 6,487.20 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมินเฉพาะหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี) หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำอุทธรณ์ ส่วนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะและหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย โจทก์ไม่อุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ แต่ให้ปรับปรุงการเรียกเก็บเบี้ยปรับลดลง โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงฟ้องเป็นคดีนี้ ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี) หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 และหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับการประเมินภาษีดังกล่าว ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์คิดค่าบริการจัดหางานที่ประเทศอิสราเอล รายละ 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 20,000 บาท จำนวน 139 ราย ค่าบริการจัดหางานที่ประเทศญี่ปุ่นรายละ 22,400 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 48,800 บาท (ที่ถูก 44,800 บาท) จำนวน 2 ราย ตามระเบียบกระทรวงแรงงานว่าด้วยการกำหนดอัตราค่าบริการและค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจากคนหางาน ค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำไปรวมกับค่าบริการเพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ เพราะมิใช่รายได้ของโจทก์ แต่เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ของคนหางานนั้น โจทก์มีนายจุฬารุท กรรมการผู้จัดการโจทก์มาเบิกความเพียงว่าไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานของจำเลย ส่วนจำเลยมีนางสาวศิริพร เจ้าพนักงานของจำเลยเบิกความว่า ตามหลักฐานสัญญาจัดหางานเพื่อให้คนหางานไปทำงานในต่างประเทศ (แบบ จง. 33) ที่โจทก์และคนหางานเป็นคู่สัญญาจัดทำขึ้นระหว่างกัน คนหางานต้องจ่ายค่าบริการและค่าใช้จ่ายให้โจทก์ตามที่ระบุในสัญญาตามหลักฐานใบรับเงินค่าบริการและค่าใช้จ่าย (แบบ จง. 37) และโจทก์จะรับผิดชอบต่อคนหางานตามพระราชบัญญัติจัดหางานและคุ้มครองคนหางาน พ.ศ.2528 เช่น กรณีที่คนงานเดินทางไปถึงแล้วไม่ได้ทำงาน หรือมีงานทำแต่ค่าจ้างต่ำกว่าตำแหน่งงาน หรือกรณีมีการเลิกจ้าง

ก่อนกำหนด โจทก์ต้องจัดให้คนหางานกลับประเทศ โดยออกค่าใช้จ่ายในการเดินทางกลับประเทศ ดังนั้น รายได้ของโจทก์ คือ ค่าบริการและค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนที่ปรากฏตามสัญญา โจทก์มิได้มีรายได้เพียง 5,000 บาท ตามที่โจทก์เข้าใจนั้น เห็นว่า มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า เงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้ออกหักจากการหักหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี เมื่อข้อเท็จจริงตามที่จำเลยนำสืบและโจทก์ไม่ได้แย้งปรากฏว่า ในสัญญาจัดหางานเพื่อให้คนหางานไปทำงานในต่างประเทศ (แบบ จง. 33) และใบเสร็จรับเงินค่าบริการและค่าใช้จ่ายสำหรับผู้รับอนุญาตจัดหางานเพื่อไปทำงานในต่างประเทศ (แบบ จง. 37) โจทก์รับเงินจากคนหางานเพื่อไปทำงานที่ประเทศอิสราเอล 139 ราย ค่าบริการจัดหางานรายละ 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 20,000 บาท รวมเป็นเงินรายละ 25,000 บาท ประเทศญี่ปุ่น 2 ราย ค่าบริการจัดหางานรายละ 22,400 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 44,800 บาท รวมเป็นเงินรายละ 67,200 บาท รวมทั้งสิ้น 3,609,400 บาท โดยโจทก์ไม่ได้นำสืบให้เห็นว่า ค่าใช้จ่ายที่โจทก์เรียกเก็บจากคนหางานตามแบบ จง. 33 และ แบบ จง. 37 มีค่าใช้จ่ายในการจัดหางาน ประกอบกับระเบียบกระทรวงแรงงานว่าด้วยการกำหนดอัตราค่าบริการและค่าใช้จ่ายที่เรียกเก็บจากคนหางาน พ.ศ.2547 ข้อ 9 ข้างต้นก็ระบุว่า ผู้รับอนุญาตจัดหางานจะเรียกหรือรับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของคนหางานจากคนหางานไม่ได้ ดังนี้ พยานหลักฐานของโจทก์จึงฟังไม่ได้ว่า ค่าใช้จ่ายตามแบบ จง. 33 และแบบ จง. 37 เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวของคนหางาน ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า ค่าบริการและค่าใช้จ่ายในการจัดหางานตามแบบ จง. 33 และแบบ จง. 37 เป็นเงินที่โจทก์ได้รับจากคนหางาน เพื่อดำเนินการจัดหางานให้แก่คนหางานเพื่อไปทำงานต่างประเทศ ไม่ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเป็นไปเพื่อประโยชน์ของคนหางานหรือไม่ก็ตาม เงินค่าใช้จ่ายในการจัดหางานทั้งจำนวนจึงเป็นรายได้ที่โจทก์ได้รับจากกิจการจัดหางานของโจทก์ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ประเมินรายได้ของโจทก์ 3,465,000 บาท น้อยกว่ารายได้ที่โจทก์ได้รับจริง จึงนับเป็นประโยชน์แก่โจทก์มากแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น สำหรับการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์รับเงินจากคนหางานเป็นค่าบริการรายละ 5,000 บาท ส่วนที่เหลือเป็นเงินค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ฉะนั้น เงินที่โจทก์ได้รับมาสามารถคิดเป็นเงินได้เพียงรายละ 5,000 บาท การประเมินของเจ้าพนักงานจึงไม่ชอบ นั้น เห็นว่า มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า การให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10) บัญญัติว่า "บริการ" หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และมาตรา 79 บัญญัติว่า ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยมาตรา 79 วรรคสอง ยังบัญญัติด้วยว่า มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า โจทก์รับเงินจากคนหางานเพื่อไปทำงานที่ประเทศอิสราเอลเป็นค่าบริการจัดหางานรายละ 5,000 บาท ค่าใช้จ่ายรายละ 20,000 บาท โดยโจทก์ไม่ได้นำสืบหรือถามค้านพยานจำเลยให้เห็นเป็นอย่างอื่น เงินที่โจทก์ได้รับมาจากคนหางานทั้งจำนวนดังกล่าวย่อมถือเป็นมูลค่าทั้งหมดที่โจทก์ผู้ประกอบการได้รับการให้บริการในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าบริการและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่

ได้รับจากการให้บริการจัดหาคนงานตั้งแต่เดือนภาษีกันยายนถึงเดือนภาษีธันวาคม 2549 มา
คำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การที่โจทก์ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ยื่นแบบแสดงรายการ
ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับจาก
โจทก์ได้ การประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี)
หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549
ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1
และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบแล้ว อุทธรณ์ทุกข้อของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ที่
ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย พิพากษายืน
ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ภาณุ ศรีอัทธ · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · อติเทพ ถิระวัฒน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/2043/2560>