

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1703/2553

บริษัทธนบุรีพานิชลีสซิง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎาการ มาตรา 79, ป.ระฎาการ มาตรา 88/6, ป.ระฎาการ มาตรา 78, ป.ระฎาการ มาตรา 86/10, ป.ระฎาการ มาตรา 82/10

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองในราคาที่หักเงินจองหรือเงินดาวน์ที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อ โจทก์ยอมได้กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่นำไปให้ลูกค้าเช่าซื้อโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนในส่วนนี้ ถือว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมูลค่าเงินจองหรือเงินดาวน์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เงินจองหรือเงินดาวน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคารถยนต์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ จึงเป็นประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตาม ป.ระฎาการ มาตรา 79 วรรคสอง จึงต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าของฐานภาษีตามสัญญาให้เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อด้วย เจ้าพนักงานประเมินได้รับอนุมัติจากสรรพากรภาค 3 ซึ่งปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ให้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรายโจทก์สำหรับเดือนภาษีตุลาคมถึงเดือนภาษีธันวาคม 2537 และเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีกรกฎาคม 2538 แม้จะเกิน 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่เมื่ออนุมัติภายใน 5 ปี และโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 1 มิถุนายน 2542 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงชอบด้วย ป.ระฎาการ มาตรา 88/6 วรรคท้าย

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 2007170/5/101613 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2542 และเลขที่ 2007170/5/101564 ถึง 101575 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 คำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อธ.2)/10 ถึง 22/2546 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2545 จดเบื้อปรับและเงินเพิ่ม จำเลยทั้งสี่ให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลยทั้งสี่โดยกำหนดค่าทนายความ 5,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยทั้งสี่ไม่ได้เถียงกันรับฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดและเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการให้เช่าซื้อ เมื่อเดือนกรกฎาคม 2542 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) รวม 13 ฉบับ แจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษี กันยายน 2537 ถึงเดือนภาษีกรกฎาคม 2538 เดือนภาษีกันยายน 2538 และเดือนภาษีตุลาคม 2538 พร้อมเบื้อปรับและเงินเพิ่ม อ้างว่าโจทก์มิได้นำเงินจองที่ลูกค้าจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์มาถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีของโจทก์ตาม มาตรา 79 แห่งประมวลกฎหมายรัฎาการ เป็นเหตุให้ภาษีขายที่โจทก์แสดงไว้ในแต่ละเดือนภาษีดังกล่าวขาดไปตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ 2007170/5/101613 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2542 และเลขที่ 2007170/5/101564 ถึง 101575 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 6 ถึง 19 โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 21 ถึง 28 และ 44 ถึง 51

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่า เงินจองที่ลูกค้าจ่ายให้ผู้จำหน่ายรถยนต์เป็นเงินมัดจำเพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาเช่าซื้อรถยนต์ เงินจองจึงเป็นมูลค่าฐานภาษีที่โจทก์ได้รับตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเงินจองมาถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาค่าเช่าซื้อรถยนต์เป็นการถูกต้องและชอบแล้ว เจ้าพนักงานประเมินได้รับอนุมัติให้ขยายระยะเวลาการประเมินได้ภายใน 5 ปี ตามมาตรา 89/6 วรรคท้าย จึงมีอำนาจทำการประเมิน แต่ให้ลดเบี้ยปรับแก่โจทก์คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายสำหรับเงินเพิ่มไม่มีกฎหมายให้อำนาจงดหรือลดได้ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อธ.2)/10 ถึง 22/2546 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2545 เอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 60 ถึง 72 โจทก์จึงฟ้องคดีนี้ ในการทำธุรกิจให้เช่าซื้อรถยนต์ของโจทก์ ลูกค้าคือผู้ต้องการซื้อรถยนต์เป็นผู้เลือกและตกลงซื้อรถยนต์ที่ลูกค้าต้องการกับผู้จำหน่ายรถยนต์ โดยลูกค้าจะเป็นผู้ชำระเงินค่ารถยนต์ส่วนหนึ่งซึ่งเรียกว่าเงินจองและหรือเงินดาวน์ให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ และลูกค้าขอทำสัญญาเช่าซื้อกับโจทก์ โดยให้โจทก์ชำระราคารถยนต์ส่วนที่เหลือแก่ผู้จำหน่ายรถยนต์จนครบถ้วน จำนวนเงินค่าเช่าซื้อตามสัญญาเช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้า เป็นจำนวนเงินที่โจทก์ชำระให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์บวกด้วยดอกเบี้ยและหรือผลประโยชน์ที่โจทก์จะได้รับตามที่ตกลงกับลูกค้ารวมเป็นราคาค่าเช่าซื้อตามสัญญาที่ลูกค้าต้องผ่อนชำระให้แก่โจทก์เป็นรายงวด ซึ่งโจทก์เห็นว่า ราคาค่าเช่าซื้อตามที่ระบุในสัญญาเช่าซื้อคือมูลค่าฐานภาษีที่โจทก์ได้รับตามความในมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินจองหรือเงินดาวน์ที่ลูกค้าชำระให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ไม่ใช่เงินที่โจทก์ได้รับชำระจากลูกค้า ทั้งไม่ใช่เงินที่โจทก์ได้ชำระไป จึงนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีของโจทก์ไม่ได้ ส่วนจำเลยทั้งสี่เห็นว่าเงินจองหรือเงินดาวน์ที่ผู้จำหน่ายรถยนต์ได้รับจากลูกค้าเป็นการรับไว้แทนโจทก์ ต้องนำเงินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าฐานภาษีของโจทก์ตามบทกฎหมายดังกล่าว คดีมีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า มูลค่าของฐานภาษีในกิจการให้เช่าซื้อรถยนต์ของโจทก์คือมูลค่าตามที่ระบุในหนังสือสัญญาเช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ โดยไม่นำ (มูลค่า) เงินจองหรือเงินดาวน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคารถยนต์ที่ลูกค้าได้ชำระไว้ก่อนการทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามความเห็นของโจทก์ หรือต้องนำ (มูลค่า) เงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามความเห็นของจำเลยที่ 1 เห็นว่า ในการประกอบกิจการให้เช่าซื้อรถยนต์ของโจทก์ มีผู้เข้ามาเกี่ยวข้องในการทำธุรกรรมด้วยกันสามฝ่ายคือโจทก์ซึ่งเป็นผู้ให้เช่าซื้อ ผู้เช่าซื้อซึ่งเป็นลูกค้าที่ทำสัญญาเช่าซื้อกับโจทก์ และผู้จำหน่ายรถยนต์ ผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะเลือกรถยนต์รุ่นใดจากผู้จำหน่ายรถยนต์โดยผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าจะชำระราคารถยนต์บางส่วนซึ่งเรียกว่าเงินจองหรือเงินดาวน์ให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนการทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ แต่เนื่องจากผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าไม่มีเงินสดเพียงพอที่จะชำระราคารถยนต์ส่วนที่เหลือทั้งจำนวนให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์เพื่อรับโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์ที่ต้องการซื้อได้ จึงให้โจทก์ชำระราคารถยนต์ส่วนที่เหลือแก่ผู้จำหน่ายรถยนต์เพื่อรับโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์นั้นมาเป็นของโจทก์ แล้วนำรถยนต์คันดังกล่าวมาขายให้แก่ผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าในลักษณะการทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อโดยโจทก์นำค่าใช้จ่ายและผลประโยชน์ตอบแทนที่โจทก์พึงได้จากระยะเวลาในการผ่อนชำระค่างวดตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อมารวมกับจำนวนเงินตามราคารถยนต์ที่โจทก์ชำระให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เป็นราคาค่าเช่าซื้อตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อต้องผ่อนชำระให้แก่โจทก์เป็นงวดๆ ตามที่กำหนดในหนังสือสัญญาเช่าซื้อผู้จำหน่ายรถยนต์และโจทก์

ต่างเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเกิดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย แต่ทั้งนี้ต้องอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ซึ่งเป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78 ประกอบด้วยมาตรา 79 วรรคหนึ่ง นอกจากนี้ มาตรา 79 วรรคสอง บัญญัติว่า มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้น การที่โจทก์ซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองแล้วนำมาขายให้แก่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อ โดยโจทก์ซื้อรถยนต์ดังกล่าวได้ในราคาที่หักเงินจองหรือเงินดาวน์ที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อโจทก์ย่อมได้กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่นำไปให้ลูกค้าเช่าซื้อโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนในส่วนนี้ ถือได้ว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมูลค่าเงินจองหรือเงินดาวน์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคารถยนต์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ จึงเป็นประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรคสอง ดังนั้น ต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าของฐานภาษีตามสัญญาให้เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อด้วย ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า เงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวไม่ใช่เงินมัดจำเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อกับโจทก์และไม่ใช่เงินประกันที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจะต้องปฏิบัติตามสัญญากับโจทก์ เพราะหากลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อไม่ซื้อรถยนต์คันที่จองไว้ ผู้จำหน่ายรถยนต์ก็มีสิทธิเงินประกันมิใช่โจทก์ใช้อำนาจของโจทก์กรณีนี้ก็ไม่ขึ้นเช่นกัน เพราะหากลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อไม่ตัดสินใจทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อรถยนต์คันที่จองไว้จากผู้จำหน่ายรถยนต์กับโจทก์โจทก์ก็จะไม่ซื้อรถยนต์คันดังกล่าวจากผู้จำหน่ายรถยนต์มาให้ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ ส่วนผู้จำหน่ายรถยนต์จะมีสิทธิรับเงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวหรือไม่เป็นข้อตกลงระหว่างผู้จำหน่ายรถยนต์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อไม่เกี่ยวข้องกับโจทก์ และเนื่องจากโจทก์ยังไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับการซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาให้ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ เงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวจึงไม่ใช่เงินประกันที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจะต้องปฏิบัติตามสัญญากับโจทก์เช่นกัน ที่โจทก์อุทธรณ์ต่อไปว่า แนวทางปฏิบัติของจำเลยที่ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้ผู้จำหน่ายรถยนต์ออกใบลดหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/10 ให้แก่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ ในกรณีผู้จำหน่ายรถยนต์ได้รับชำระราคาสินค้าล่วงหน้าจำนวนหนึ่งจากลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ และผู้จำหน่ายรถยนต์ได้ออกใบกำกับภาษีสินค้าดังกล่าวให้แก่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ เป็นการขัดต่อหลักเกณฑ์การออกใบลดหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/10 นั้น เป็นเรื่องระหว่างผู้จำหน่ายรถยนต์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อเท่านั้น ไม่ทำให้ผลคดีของโจทก์ตามที่วินิจฉัยไว้ข้างต้นเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น โจทก์ต้องนำเงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวไปกำหนดเป็นราคาเช่าซื้อที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจะต้องชำระแก่โจทก์ด้วย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้นต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีพิพาทหรือไม่... เห็นว่า ตามแบบขออนุมัติใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากรตามเอกสาร

หมาย ล.2 แผ่นที่ 118 ได้มีคำสั่งอนุมัติประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย ราย
โจทก์สำหรับเดือนภาษีตุลาคมถึงเดือนภาษีธันวาคม 2537 และเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษี
กรกฎาคม 2538 ลงนามโดยสรรพากรภาค 3 ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 2
มีนาคม 2542 แม้จะเกิน 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่เมื่อ
อนุมัติภายใน 5 ปี และโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามเอกสารหมาย ล.2
แผ่นที่ 78 ถึง 90 ในวันที่ 1 มิถุนายน 2542 ตามใบตอบรับในประเทศเอกสารหมาย ล.2 แผ่นที่ 77
การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงชอบด้วยบทบัญญัติดังกล่าวแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึง
มีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีพิกษาของโจทก์ได้ อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์
ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายว่า มีเหตุอันควรงดหรือลดเบี้ยปรับ
และเงินเพิ่มหรือไม่... เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรคสอง บัญญัติเกี่ยวกับมูลค่าของฐาน
ภาษีมูลค่าเพิ่มให้หมายความรวมถึง ประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน การที่โจทก์ซื้อ
รถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนแล้วขายให้ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อ โจทก์ซึ่ง
เป็นผู้ประกอบการธุรกิจให้เช่าซื้อรถยนต์รายใหญ่ย่อมต้องทราบดีอยู่แล้วว่า เงินจองหรือเงินดาวน์
ที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อได้ชำระแก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อกับโจทก์จะต้อง
นำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในการเช่าซื้อด้วย แต่โจทก์หาได้ทำเช่นนั้นไม่
กรณีจึงไม่ใช่เป็นเรื่องการแปลความกฎหมายแตกต่างกันจึงไม่มีเหตุที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับและเงิน
เพิ่มมากไปกว่าหรือนอกเหนือไปจากที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์
อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน" พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์แทน
จำเลยทั้งสี่ โดยกำหนดค่าทนายความให้ 5,000 บาท

องค์คณะ

วีระพล ตั้งสุวรรณ · สุทัศน์ ศิริมหาพฤกษ์ · โมตรี ศรีอรุณ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/1703/2553>