

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1910/2558

บริษัทที่เอ็นที เอ็กซ์เพรส เวิลด์ไวด์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎีกา มาตรา 80/1, ป.ระฎีกา มาตรา 86

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.ระฎีกา มาตรา 80/1 บัญญัติว่า "ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้... (3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล" แม้สัญญาที่โจทก์ทำกับลูกค้า จะมีข้อกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างคู่สัญญาตามลักษณะของสัญญารับขน โดยโจทก์ออกเอกสารที่เรียกว่า Consignment note ให้แก่ลูกค้าของโจทก์ก็ตาม แต่ลักษณะการประกอบกิจการที่แท้จริงของโจทก์มีลักษณะให้บริการตั้งแต่ต้นทางจนถึงปลายทาง เรียกว่า การขนส่งแบบ Door to door กับลักษณะขนส่งเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทางเท่านั้นเรียกว่าการขนส่งแบบ Door to port ในส่วนขั้นตอนการขนส่งระหว่างประเทศ โจทก์มีส่วนเกี่ยวข้องในฐานะเพียงผู้ว่าจ้างสายการบินหรือเป็นผู้ว่าจ้างขนส่งเท่านั้น มิได้เป็นผู้ขนส่งเสียเอง เมื่อบำเหน็จที่โจทก์ได้รับจากลูกค้าของโจทก์ประกอบด้วยค่าบริการไปรับ - ส่งสินค้าให้ลูกค้า การบรรจุหีบห่อ การดำเนินการพิธีการศุลกากร และค่าระวางพาหนะที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ผู้ขนส่ง ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ในส่วนการขนส่งระหว่างประเทศ โจทก์มิใช่ผู้รับขนส่งของเพื่อบำเหน็จเป็นทางค้าปกติของตนด้วยตนเอง ดังนั้น ลักษณะการประกอบกิจการของโจทก์จึงเป็นการให้บริการในการจัดส่งสินค้ายิ่งกว่าเป็นผู้ขนส่งเสียเอง เพราะไม่มีการกระทำอันแสดงว่าโจทก์ตกลงขนของหรือสินค้าไปส่งให้แก่ผู้รับตราส่งเพื่อบำเหน็จซึ่งได้แก่ค่าระวางพาหนะ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 02008330/5/104023 ถึงเลขที่ 02008330/5/104054 ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.2/ธ.3/20.1/38/47 ถึงเลขที่ สก.2/ธ.3/20.32/38/47 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2547 จดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งหมดให้แก่โจทก์และมีคำสั่งให้จำเลยคืนภาษีอากรพร้อมด้วยดอกเบี้ยตามอัตราที่กฎหมายกำหนดแก่โจทก์ด้วย จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นรับรองว่ามีเหตุสมควรที่จะอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเป็นยุติโดยโจทก์และจำเลยมิได้อุทธรณ์ว่า โจทก์มีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการขนส่งและขนถ่ายเอกสาร สินค้าและคนโดยสารทั้งทางบก ทางน้ำและทางอากาศ ทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ รวมทั้งรับบริการนำของออกจากด่านตามพิธีศุลกากร การบรรจุหีบห่อและการจัดระวางการขนส่งทุกชนิด โจทก์ประกอบกิจการให้บริการแก่ลูกค้าของโจทก์ 2 ประเภท ประเภทแรกเรียกว่า Consolidated shipment หมายถึง การให้บริการขนส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ให้แก่ลูกค้าโดยอากาศยานระหว่างประเทศ โดยโจทก์จะไปรับสินค้าและพัสดุภัณฑ์จากลูกค้าบางราย แต่อาจมีลูกค้าบางรายจะนำส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ให้ที่

สถานประกอบการของโจทก์ โจทก์จะจัดทำเอกสารและบรรจุหีบห่อสินค้าให้ การขนส่งประเภทนี้มีเฉพาะการขนส่งแบบ Door to door หมายถึง การให้บริการตั้งแต่ต้นทางจนถึงปลายทาง โดยโจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีนี้ในอัตราภาษีร้อยละ 7 ประเภทที่สองเรียกว่า Direct shipment หมายถึง โจทก์ทำการแยกส่งสินค้าของลูกค้าแต่ละรายในแต่ละเที่ยวของการขนส่งแยกออกจากลูกค้ารายอื่น เพื่อส่งสินค้าไปยังจุดหมายปลายทางต่างประเทศ การให้บริการดังกล่าวรวมถึงการไปรับสินค้า ณ สถานที่ที่ลูกค้ากำหนดในประเทศไทยและขนส่งสินค้านั้นออกจากประเทศไทย โดยใช้อากาศยานและนำสินค้านั้นไปส่ง ณ สถานที่ที่ลูกค้ากำหนดในต่างประเทศ ตามที่ลูกค้าแต่ละรายจะได้ตกลงกับโจทก์ การขนส่งประเภทนี้จะมีลักษณะให้บริการตั้งแต่ต้นทางจนถึงปลายทาง เรียกว่า การขนส่งแบบ Door to door กับลักษณะขนส่งเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทางเท่านั้นเรียกว่า การขนส่งแบบ Door to port ทั้งสองลักษณะจะเริ่มต้นเหมือนกัน จากการจัดทำเอกสารบรรจุหีบห่อและจองพื้นที่เพื่อส่งสินค้าให้แก่ลูกค้า การขนส่งประเภทนี้ โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราภาษีร้อยละ 0 วันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2545 เจ้าพนักงานของจำเลยออกตรวจปฏิบัติ ภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์ในกรณีตรวจสอบกิจการ วันที่ 8 มกราคม 2546 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยขออนุมัติใช้อำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86 วรรคท้าย วันที่ 15 มกราคม 2546 สรรพากรภาค 2 ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร มีคำสั่งเห็นควรอนุมัติตามแบบขออนุมัติดังกล่าวสำหรับเดือนภาษีมกราคมถึงธันวาคม 2543 จำเลยมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 73.1) เลขที่ 02008330/5/104023 ถึง 104054 ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2546 จำนวน 32 ฉบับ ให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีมกราคมถึงธันวาคม 2543 เดือนภาษีมกราคมถึงธันวาคม 2544 และเดือนภาษีมกราคมถึงสิงหาคม 2545 พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม 15,774,634 บาท ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.73.1 โจทก์อุทธรณ์การประเมิน วันที่ 10 กันยายน 2546 โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รวม 32 ฉบับ วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว โจทก์อาจยังไม่เข้าใจในข้อกฎหมายดีพอ กรณีมีเหตุอันควรผ่อนผัน จึงลดเบี้ยปรับลง คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มนั้นไม่อาจพิจารณาลดหรืองดให้ได้ ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.2/อธ.3/20.1 ถึง 20.32/38/47 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2547 ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) เมื่อรวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยดังกล่าวแล้วกับเงินเพิ่มถึงวันฟ้องเป็นเงิน 14,431,673.09 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า การประกอบกิจการของโจทก์ตามที่เจ้าพนักงานประเมินนั้น ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 หรือร้อยละ 0 ที่โจทก์อุทธรณ์โต้แย้งว่า โจทก์เรียกเก็บค่าบริการจากลูกค้าเป็นค่าระวางพาหนะตามใบตราส่ง โดยคำนวณจากต้นทุนการดำเนินการต่าง ๆ ต้นทุนในการบริหาร ต้นทุนค่าระวางพาหนะที่เสียให้แก่สายการบินในการว่าจ้างขนส่งช่วงรวมกันแล้วบวกด้วยกำไรทางธุรกิจ ได้เท่าใดจึงนำมาเรียกเก็บจากลูกค้าทั้งจำนวนเป็นค่าระวางพาหนะตามใบตราส่งสินค้าของโจทก์ที่ทำกับลูกค้า ซึ่งโจทก์ถือว่าเป็นค่าระวางพาหนะและค่าอุปกรณ์แห่งค่าระวางพาหนะในการขนส่ง โจทก์ไม่ได้เป็นผู้แทนของลูกค้าในการจองพื้นที่ในการขนส่งกับสายการบินแทนลูกค้าในลักษณะตัวแทนจัดการขนส่ง (Freight forwarder) หากแต่โจทก์ทำการว่าจ้างช่วงให้สายการบินทำการขนส่งสินค้าให้แก่โจทก์และรับเป็นผู้ขนส่งให้แก่ลูกค้า โดยโจทก์ไม่ได้ทำการสำรองการจ่ายเงินนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ประมวลรัษฎากร

มาตรา 80/1 บัญญัติว่า "ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้... (3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล" ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิเคราะห์แล้ว ดังนั้น แม้สัญญาที่โจทก์ทำกับลูกค้าจะมีข้อกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างคู่สัญญาตามลักษณะของสัญญารับขน โดยโจทก์ออกเอกสารที่เรียกว่า Consignment note ให้แก่ลูกค้าของโจทก์ก็ตาม แต่ลักษณะการประกอบกิจการที่แท้จริงของโจทก์ตามที่ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติว่า โจทก์ให้บริการที่เรียกว่า Direct shipment โดยโจทก์ทำการแยกส่งสินค้าของลูกค้าแต่ละรายในแต่ละเที่ยวของการขนส่งแยกออกจากลูกค้ารายอื่น เพื่อส่งสินค้าไปยังจุดหมายปลายทางต่างประเทศ การให้บริการดังกล่าวรวมถึงการไปรับสินค้า ณ สถานที่ที่ลูกค้ากำหนดในประเทศไทย และขนส่งสินค้านั้นออกจากประเทศไทยโดยใช้อากาศยานและนำสินค้านั้นไปส่ง ณ สถานที่ที่ลูกค้ากำหนดในต่างประเทศ ตามที่ลูกค้าแต่ละรายจะได้ตกลงกับโจทก์ การขนส่งประเภทนี้จะมีลักษณะให้บริการตั้งแต่ต้นทางจนถึงปลายทาง เรียกว่า การขนส่งแบบ Door To door กับลักษณะขนส่งเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทางเท่านั้นเรียกว่า การขนส่งแบบ Door To port ทั้งสองลักษณะจะเริ่มต้นเหมือนกัน จากการจัดทำเอกสาร บรรจุหีบห่อและจองพื้นที่เพื่อส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ให้แก่ลูกค้า เมื่อโจทก์ได้รับสินค้าหรือพัสดุภัณฑ์จากลูกค้า โจทก์จะว่าจ้างให้สายการบินที่ให้บริการขนส่งระหว่างประเทศตามเส้นทางปกติส่งสินค้าให้โจทก์ โดยโจทก์เข้าทำสัญญาจองพื้นที่ระหว่างสินค้าและพัสดุภัณฑ์เพื่อใช้ในการขนส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ให้แก่ลูกค้าของโจทก์ ดังนั้น ในส่วนขั้นตอนการขนส่งระหว่างประเทศ โจทก์มีส่วนเกี่ยวข้องในฐานะเพียงเป็นผู้ว่าจ้างสายการบินหรือเป็นผู้ว่าจ้างขนส่งเท่านั้นมิได้เป็นผู้ขนส่งเสียเอง สำหรับค่าบริการที่โจทก์เรียกเก็บจากลูกค้าของโจทก์ แม้โจทก์จะอ้างว่ามีค่าระวางพาหนะอยู่ด้วยก็ตาม แต่ก็ก็เป็นค่าระวางพาหนะที่สายการบินเรียกเก็บจากโจทก์แล้วโจทก์นำมาเป็นต้นทุนส่วนหนึ่งในการเรียกเก็บค่าบริการจากลูกค้าของโจทก์ รายรับจากค่าระวางพาหนะทั้งหมดย่อมตกอยู่แก่สายการบินมิได้ตกอยู่แก่โจทก์ เมื่อบำเหน็จที่โจทก์ได้รับจากลูกค้าของโจทก์ประกอบด้วยค่าบริการไปรับ - ส่งสินค้าให้ลูกค้า การบรรจุหีบห่อ การดำเนินการพิธีการศุลกากร และค่าระวางพาหนะที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ผู้ขนส่ง อันเนื่องมาจากการที่โจทก์จองพื้นที่ระหว่างสินค้าเพื่อใช้ในการขนส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ให้แก่ลูกค้า ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า ในส่วนการขนส่งระหว่างประเทศนั้น โจทก์มิใช่ผู้รับขนส่งของเพื่อบำเหน็จเป็นทางค่าปกติของตนด้วยตนเอง ดังนั้น ลักษณะการประกอบกิจการของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการให้บริการในการจัดส่งสินค้ายิ่งกว่าเป็นผู้ขนส่งเสียเอง เพราะไม่มีการกระทำอันแสดงว่า โจทก์ตกลงขนของหรือสินค้าไปส่งให้แก่ผู้รับตราส่งเพื่อบำเหน็จซึ่งได้แก่ค่าระวางพาหนะ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าการให้บริการของโจทก์ตามที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์ไม่ถือเป็นการให้บริการขนส่งนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

สมชาย สีนเกษม · กรองเกียรติ คมสัน · ปกรณ์ วงศาโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/1910/2558>