

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561

พนักงานอัยการ สำนักงานอัยการสูงสุดโจทก์ ห้างหุ้นส่วนจำกัด พ. กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รษฎากร มาตรา 37, ป.อ. มาตรา 59, ป.อ. มาตรา 83, ป.อ. มาตรา 78, ป.อ. มาตรา 29, ป.รษฎากร มาตรา 65 ตรี

ย่อ / หลักกฎหมาย

การกระทำความผิดตาม ป.รษฎากร มาตรา 37 ต้องมีเจตนาตาม ป.อ. มาตรา 59 ด้วย โดยจำเลยทั้งสองต้องมีเจตนาร่วมกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น และต้องร่วมกระทำด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกัน ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ต้องเสียตามลักษณะนี้ ต้องเป็นการหลีกเลี่ยงที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (Tax Evasion) มิใช่เป็นการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีไม่ผิดกฎหมายทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี โดยใช้ความคลุมเครือของกฎหมายหรือใช้ช่องโหว่ของกฎหมายหรือความบกพร่องของกฎหมาย อันเป็นเพียงการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งยังไม่เป็นความผิดตามมาตรา 37 การไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินมิได้หมายความว่า จะถือเป็นการจงใจหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตาม ป.รษฎากร มาตรา 37 เมื่อโจทก์นำสืบไม่ได้ แม้จำนวนภาษีดังกล่าวจะยุติตามการประเมินก็พึงได้เพียงว่า จำเลยที่ 1 กระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) หรือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ (Abusive Tax Avoidance) ซึ่งมีโทษเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นโทษทางแพ่งเท่านั้น

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้ลงโทษจำเลยทั้งสองตามประมวลรษฎากร มาตรา 37 ประกอบประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 จำเลยทั้งสองให้การปฏิเสธ ศาลชั้นต้นพิพากษาว่า จำเลยทั้งสองมีความผิดตามประมวลรษฎากร มาตรา 37 ประกอบประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 83 ปรับจำเลยที่ 1 เป็นเงิน 200,000 บาท จำคุกจำเลยที่ 2 มีกำหนด 4 ปี ทางนำสืบของจำเลยที่ 2 เป็นประโยชน์แก่การพิจารณาอยู่บ้าง มีเหตุบรรเทาโทษ ลดโทษให้หนึ่งในสี่ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 78 คงจำคุก 3 ปี หากจำเลยที่ 1 ไม่ชำระค่าปรับให้จัดการตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 29 จำเลยที่ 2 อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์พิพากษากลับ ให้ยกฟ้อง โจทก์ฎีกา ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยที่ 2 ไม่ได้แย้งกันในชั้นนี้รับฟังเป็นยุติได้ว่า จำเลยที่ 2 เคยเป็นพนักงานส่งเอกสารของบริษัทยูเนี่ยนแก๊ส แอนด์ เคมิคอลส์ จำกัด ต่อมาจำเลยที่ 2 เข้าเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 โดยได้รับค่าตอบแทนเดือนละ 2,000 บาท ถึง 3,000 บาท ในวันเวลาและสถานที่เกิดเหตุตามฟ้อง จำเลยที่ 1 ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2547 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2547 ฉบับพิพาท ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาบางน้ำเปรี้ยว แสดงกำไรสุทธิ 2,487,038.51 บาท ซึ่งต้องเสียภาษี 521,759.63 บาท ต่อมาสำนักตรวจสอบภาษีกลางตรวจสอบการเสียภาษีของกลุ่มโรงบรรจุแก๊สที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับบริษัทปิคนิค คอปอร์เรชั่น จำกัด (มหาชน) พบว่า จำเลยที่ 1 ซื้อน้ำแก๊สจากบริษัทปิคนิค คอปอร์เรชั่น จำกัด (มหาชน) ในราคารีตละ 15.96 บาท ซึ่งสูงกว่าที่ลูกค้ารายอื่นซื้อจากบริษัทดังกล่าวในราคาเพียงรีตละ 13.69 บาท ทั้งจำเลยที่ 1 ให้

บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย และจำเลยที่ 1 ยังมีรายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เมื่อปรับปรุงการคำนวณภาษีใหม่แล้วปรากฏว่าจำเลยที่ 1 มีกำไรสุทธิ จำนวน 31,035,436.09 บาท ซึ่งต้องเสียภาษี 9,060,630.83 บาท จำเลยที่ 1 เสียภาษีต่ำไป จำนวน 8,538,871.20 บาท เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินให้จำเลยทั้งสองชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมเป็นเงิน 23,097,646 บาท จำเลยที่ 1 ไม่อุทธรณ์การประเมินจำนวนภาษีจึงยุติตาม การประเมิน แต่จำเลยทั้งสองไม่ชำระภาษีดังกล่าว หลังจากนั้นมีการกล่าวหาจำเลยทั้งสองเป็นคดี นี้ขึ้นสอบสวนจำเลยทั้งสองให้การปฏิเสธ คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ว่า จำเลย ทั้งสองได้ร่วมกันกระทำความผิดตามฟ้องหรือไม่ พิเคราะห์แล้ว มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ผู้ใด (1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถาม ด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตาม ลักษณะนี้ หรือ (2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ซึ่งการกระทำความผิดตามมาตรานี้ ต้อง มีเจตนาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 ด้วย โดยจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 ต้องมีเจตนา ร่วมกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น และต้องร่วมกันกระทำด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกัน ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ต้องเสียตาม ลักษณะนี้ ต้องเป็นการหลีกเลี่ยงที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (Tax Evasion) มิใช่เป็นการที่ผู้เสียภาษีใช้ วิธีไม่ผิดกฎหมายทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี โดยใช้ความคลุมเครือของ กฎหมายหรือใช้ช่องโหว่ของกฎหมายหรือความบกพร่องของกฎหมาย อันเป็นเพียงการหลบหลีก ภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งยังไม่เป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องเสียภาษี เพิ่มรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายอันเป็นบทลงโทษทางแพ่ง หากเข้าองค์ประกอบ ความผิดทางอาญาจึงต้องรับโทษทางอาญาด้วย โจทก์มีนางสาววราพร นิติกรสำนักสืบสวนและคดี กรมสรรพากร ผู้รับมอบอำนาจจากกรมสรรพากรซึ่งแจ้งให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินคดีจำเลย ทั้งสองเป็นพยานเบิกความว่า จำเลยที่ 1 โดยจำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการยื่นแบบแสดง รายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีพ.ศ. ๒๕๕๓ สำนักงาน คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ตรวจพบว่า บริษัทปิกนิก คอปอร์เรชั่น จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็น บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีพฤติการณ์ลงบัญชีไม่ ถูกต้อง และปั่นราคาหุ้น จึงให้ผู้สอบบัญชีตรวจบัญชีพิเศษที่บริษัทนี้ทำธุรกิจกับกลุ่มโรงงานบรรจุ แก๊สที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน หรือมีพฤติกรรมขายน้ำแก๊สราคาสูงกว่าขายให้แก่ลูกค้าทั่วไปรวม 18 ราย ซึ่งรวมถึงจำเลยที่ 1 ด้วย ผลการตรวจสอบพบความผิดปกติประการแรกว่าจำเลยที่ 1 ซื้อ น้ำแก๊สจากบริษัทปิกนิก คอปอร์เรชั่น จำกัด (มหาชน) ราคาเฉลี่ย 15.96 บาท ซึ่งสูงกว่าลูกค้า รายอื่นซื้อ โดยซื้อเพียงราคาเฉลี่ย 13.69 บาท ประการที่สองจำเลยที่ 1 ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ย และประการที่สาม จำเลยที่ 1 มีรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เป็นเหตุให้ จำเลยที่ 1 แสดงกำไรสุทธิต่ำไปและชำระภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง 8,538,871.20 บาท เห็นว่า โจทก์ฟ้องว่าจำเลยทั้งสองร่วมกันโดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสีย ภาษีอากรและด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น โจทก์มีการระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้นให้ได้สมฟ้อง เมื่อทางนำสืบของโจทก์ฟังได้ว่าเหตุที่จำเลยที่ 1 ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล

(ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทโดยคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิไม่ถูกต้องและเสียภาษีต่ำไป นั้น เป็นผลสืบเนื่องจากเหตุสามประการข้างต้น ประการแรก จำเลยที่ 1 ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงิน 300,000 บาท โดยไม่คิดดอกเบี้ย ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืม ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร และได้ประเมินดอกเบี้ยจำนวน 466.97 บาท ให้โจทก์คำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี ประการที่สอง จำเลยที่ 1 มีรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อน้ำแก๊สในส่วนที่เกินปกติ 27,652,913.06 บาท โดยไม่มีเหตุอันสมควร อันเป็นรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อในส่วนที่เกินกว่าปกตินั้น เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจถือว่าเป็นรายจ่าย ต้องห้ามในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (15) และประการที่สาม จำเลยที่ 1 มีรายจ่ายการขายและบริหาร แต่จำเลยที่ 1 ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ 895,017.55 บาท การที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับโดยไม่อาจหาตัวผู้รับเงินมาพบ เจ้าพนักงานประเมิน จำเลยที่ 1 ก็ไม่มีสิทธินำเงินดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ โดยเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) นางสาววรพรเบิกความว่า จำเลยที่ 1 ซื้อน้ำแก๊สในราคาที่สูงเกินกว่าความเป็นจริง ทำให้ต้นทุนในการซื้อสูงเกินไป แต่ทางนำสืบโจทก์ไม่ปรากฏว่าราคาดังกล่าวไม่ใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริงระหว่างจำเลยที่ 1 กับผู้ขาย อันเป็นเท็จหรือจำเลยที่ 1 จำหน่ายแก๊สไปในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี นอกจากนี้โจทก์นำสืบแต่เพียงว่าจำเลยที่ 1 ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย โดยไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 ปกปิดหรือแสดงหลักฐานเท็จในการกู้ยืม ส่วนรายจ่ายที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับก็เป็นเรื่องการพิสูจน์พยานหลักฐาน หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าจำเลยที่ 1 ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ อันเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (18) ก็สามารถประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไปได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติให้ผู้รับการประเมินมีสิทธิโต้แย้งอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดต่อไปโดยมิได้หมายความว่า การใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินจะถือเป็นการจงใจหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 เมื่อพยานหลักฐานที่โจทก์นำสืบมายังไม่ปรากฏพฤติการณ์ว่า จำเลยที่ 1 กระทำด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือหนีภาษีซึ่งมีโทษทางอาญาอันเป็นความผิดตามฟ้อง แม้จำนวนภาษีดังกล่าวยุติตามการประเมินก็ฟังได้เพียงว่าจำเลยที่ 1 กระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) หรือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ (Abusive Tax Avoidance) ซึ่งมีโทษเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นโทษทางแพ่งเท่านั้น กรณีไม่จำต้องวินิจฉัยว่าจำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการร่วมกับจำเลยที่ 1 กระทำความผิดตามฟ้องหรือไม่ ที่ศาลอุทธรณ์พิพากษายกฟ้องมานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยในผล ฎีกาของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน

องค์คณะ

สนธิศาสตร์ เจตนารวพงศ์ · อธิป จิตต์สำเร็จ · เสมอดาว เดชาติวงศ์ ณ ออยุธยา

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/8967/2561>