

# คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9881/2559

บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎาการ มาตรา 79, ป.วิ.พ. มาตรา 225,

พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29, ป.ระฎาการ มาตรา 77/2,

ป.ระฎาการ มาตรา 80, ป.ระฎาการ มาตรา 89

## ย่อ / หลักกฎหมาย

สัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่โจทก์ตลอดอายุสัญญาเป็นรายปี คิดเป็นอัตราร้อยละของรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย ค่าภาษี และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ การที่โจทก์ให้คู่สัญญาทั้งสามรายนำเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระแล้วมาหักออกจากจำนวนเงินผลประโยชน์ตอบแทนที่ต้องจ่ายให้โจทก์เป็นการกระทำที่มีผลเช่นเดียวกับการที่โจทก์นำเงินที่ได้รับจากคู่สัญญาทั้งสามรายบางส่วนไปจ่ายคืนให้แก่คู่สัญญาทั้งสามราย เพื่อให้คู่สัญญาทั้งสามรายนำเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระภาษีสรรพสามิตตามที่คู่สัญญาทั้งสามรายมีหน้าที่ต้องชำระให้แก่กรมสรรพสามิต อันเป็นการชดเชยค่าภาษีสรรพสามิตให้แก่คู่สัญญาทั้งสามราย โดยโจทก์เป็นผู้รับภาระค่าภาษีสรรพสามิตแทนคู่สัญญาทั้งสามราย เพื่อให้คู่สัญญาทั้งสามรายมีภาระที่จะต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่โจทก์ตามสัญญาในอัตราเท่าเดิม โดยไม่มีการลดผลประโยชน์ตอบแทนหรือส่วนแบ่งรายได้ที่โจทก์จะได้รับจากคู่สัญญาทั้งสามราย ส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทนที่โจทก์ได้รับจากคู่สัญญาทั้งสามรายยังมีครบถ้วนตามสัญญาเดิมและถือเป็นรายรับที่โจทก์ได้รับจริงจากการให้บริการตามสัญญา ซึ่งเป็นฐานภาษีตาม ป.ระฎาการ มาตรา 79 โจทก์จึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากคู่สัญญาทั้งสามรายตามมาตรา 77/2 ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและคู่สัญญาทั้งสามรายไม่มีสิทธินำเอาค่าภาษีสรรพสามิตที่ชำระแล้วมาหักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่ต้องชำระแก่โจทก์ คู่สัญญาทั้งสามรายต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตเอง คู่สัญญาทั้งสามรายยังชำระค่าส่วนแบ่งรายได้ให้แก่โจทก์ไม่ครบถ้วน โจทก์จึงยังไม่ได้รับค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้นั้น เป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัยให้ ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบด้วย พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29

## คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมิน เลขที่ ภพ.73.1-01009410-25511209-005-01372 ถึงเลขที่ ภพ.73.1-01009410-25511209-005-01377 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2551 รวม 6 ฉบับ เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ ภญ.(อธ.3)/79/2553 ถึงเลขที่ ภญ.(อธ.3)/84/2553 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2553 รวม 6 ฉบับ จดเบี่ยปรับและเงินเพิ่มทั้งหมด จำเลยทั้งสี่ให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ภพ.73.1-01009410-25511209-005-01372 ถึงเลขที่ ภพ.73.1-01009410-25511209-005-01377 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2551 รวม 6 ฉบับ และแก้ไข

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ ภญ.(อธ.3)/79/2553 ถึง เลขที่ ภญ.(อธ.3)/84/2553 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2553 รวม 6 ฉบับ ในส่วนของเบี้ยปรับเป็นנדเบี้ยปรับ ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ให้จำเลยที่ 1 ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ในส่วนทุนทรัพย์ที่โจทก์ ชนคดี โดยกำหนดค่าทนายความ 100,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี 30,000 บาท ค่าฤชาธรรมเนียมระหว่างโจทก์กับจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ให้เป็นพับ ค่าขออื่นนอกจากนี้ให้ยก โจทก์ และจำเลยทั้งสองอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาภาษีอากรกลาง โดยโจทก์และจำเลยทั้งสองได้อุทธรณ์โต้แย้งว่า เดิมโจทก์เป็น รัฐวิสาหกิจ จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย พ.ศ.2519 ต่อมาแปรสภาพ เป็นบริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด และบริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน) ตามพระราชบัญญัติ ทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ.2542 มีกระทรวงการคลังถือหุ้นเพียงผู้เดียว จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 มีหนังสือ แจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีธันวาคม 2546 เดือนภาษีกุมภาพันธ์ 2547 เดือน ภาษีธันวาคม 2547 เดือนภาษีธันวาคม 2548 เดือนภาษีธันวาคม 2549 และเดือนภาษีธันวาคม 2550 พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 4,561,300,345 บาท อ้างว่าเงินค่า ผลประโยชน์ตอบแทนหรือเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชน ได้แก่ บริษัทโทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน) บริษัททรูมูฟ จำกัด และบริษัทดิจิตอล โฟน จำกัด กรณี โทรศัพท์เคลื่อนที่หักออกจากค่าผลประโยชน์ตอบแทนที่ต้องจ่ายให้แก่คู่สัญญาภาครัฐ คือโจทก์ ตามสัญญาสัมปทานหรือสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ นั้น ถือเป็น ส่วนหนึ่งของค่าผลประโยชน์ตอบแทน โจทก์จึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 ในอัตราร้อยละ 7.0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80 (2) ซึ่งโจทก์ไม่ได้เรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ จึงทำให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินค่าภาษีสรรพสามิตดังกล่าว สำหรับ เดือนภาษีธันวาคม 2546 แสดงยอดขายไว้ขาดไปเป็นจำนวนเงิน 5,282,726,102.10 บาท สำหรับ เดือนภาษีกุมภาพันธ์ 2547 แสดงยอดขายไว้ขาดไปเป็นจำนวนเงิน 19,144,434.70 บาท สำหรับ เดือนภาษีธันวาคม 2547 แสดงยอดขายไว้ขาดไปเป็นจำนวนเงิน 5,282,726,102.10 บาท สำหรับ เดือนภาษีธันวาคม 2548 แสดงยอดขายไว้ขาดไปเป็นจำนวนเงิน 6,796,487,131.54 บาท สำหรับ เดือนภาษีธันวาคม 2549 แสดงยอดขายไว้ขาดไปเป็นจำนวนเงิน 7,263,768,419.72 บาท และ สำหรับเดือนภาษีธันวาคม 2550 แสดงยอดขายไว้ขาดไปเป็นจำนวนเงิน 3,479,285,182.41 บาท โจทก์จึงต้องรับผิดชอบชำระภาษี มูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมตามจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาด พร้อมเบี้ยปรับ หนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (4) และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้อง ชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 4,197,411,210.90 บาท โดยลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มให้ คงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 80 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงิน 1,819,445,682.78 บาท ให้แก่จำเลยที่ 1 แล้ว แต่โจทก์ยังไม่เห็นพ้องด้วย มีปัญหาต้องวินิจฉัยตาม อุทธรณ์ของโจทก์ว่า โจทก์จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของผลประโยชน์ตอบแทนที่คู่สัญญา ภาคเอกชนทั้งสามรายนำไปชำระภาษีสรรพสามิตหรือไม่ ที่โจทก์อุทธรณ์โต้แย้งว่า หลังจากโจทก์ ทำสัญญากับคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย ได้แก่ บริษัทโทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด

(มหาชน) บริษัททรูมูฟ จำกัด (เดิมชื่อบริษัทไวร์เลส คอมมูนิเคชั่นส์ เซอร์วิส จำกัด) และบริษัท ดิจิตอล โฟน จำกัด แล้ว คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายก็จ่ายผลประโยชน์ตอบแทนตามสัญญา ดังกล่าวให้แก่โจทก์ ซึ่งโจทก์ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเงินผลประโยชน์ตอบแทนดังกล่าวจาก คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย นำมาแจ้งในรายงานภาษีขายของโจทก์และนำส่งเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่จำเลยที่ 1 ถูกต้องตามกฎหมายตลอดมา ต่อมาวันที่ 28 มกราคม 2546 ที่ประชุมคณะรัฐมนตรีมีมติให้กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารดำเนินการ เพื่อให้มีการหักค่าภาษีสรรพสามิตออกจากส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทนที่คู่สัญญา ภาคเอกชนทั้งสามรายต้องนำส่งให้แก่โจทก์ หรือการสื่อสาร แห่งประเทศไทยหรือ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เป็นผลให้โจทก์ได้รับส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทน เมื่อสิ้นปีดำเนินการลดลงเท่ากับค่าภาษีสรรพสามิตที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายได้ชำระให้แก่ กรมสรรพสามิตไปแล้วตลอดทั้งปี โดยที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายไม่มีผลกระทบเกี่ยวกับ รายได้ เพราะเป็นการแปลงส่วนแบ่งรายได้บางส่วนไปเป็นภาษีสรรพสามิต ในวันที่ 27 มีนาคม 2546 โจทก์มีหนังสือไปยังคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย เพื่อแจ้งให้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติ ในการจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่โจทก์ โดยให้นำจำนวนเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระให้ แก่กรมสรรพสามิตไปแล้วตลอดทั้งปีมาหักออกจากส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทนที่ ต้องจ่ายให้แก่โจทก์เมื่อสิ้นปีดำเนินการ ถือได้ว่าโจทก์และคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายได้ตกลง เปลี่ยนแปลงเงื่อนไขในการจ่ายส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทนตามสัญญากันใหม่ โดยปริยาย อันมีผลผูกพันต่อกันและบังคับได้ตามกฎหมาย จึงไม่จำเป็นต้องทำเป็นบันทึกหรือแก้ไขข้อ สัญญาแต่อย่างใด การที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายได้ทำการหักเอาค่าภาษีสรรพสามิตที่ คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายชำระไปแล้วทั้งปีในอัตราร้อยละ 10 และค่าภาษีมหาดไทยใน อัตราร้อยละ 1 ออกจากส่วนแบ่งรายได้ส่วนที่เกินจากอัตราขั้นต่ำที่ชำระแล้วทั้ง 4 จวด ตามสัญญา ออกไปก่อน ซึ่งขณะเกิดเหตุคดีนี้สัญญาสัมปทานที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายทำไว้กับโจทก์ โดยคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องชำระค่าส่วนแบ่งรายได้ให้แก่โจทก์ในอัตราร้อยละ 20 เมื่อคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายหักค่าภาษีสรรพสามิตและค่าภาษีมหาดไทย รวมกันแล้วเป็น จำนวนร้อยละ 11 ออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่ต้องจ่ายให้แก่โจทก์ คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจึง ชำระค่าส่วนแบ่งรายได้ให้แก่โจทก์รวมทั้งปีเพียงจำนวนร้อยละ 9 เท่านั้น โจทก์จึงเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มในเงินผลประโยชน์ตอบแทนดังกล่าวจากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายและนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มแก่จำเลยที่ 1 จากฐานรายได้ที่โจทก์ได้รับจริงคือร้อยละ 9 เท่านั้น โจทก์จึงไม่ต้อง ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของผลประโยชน์ตอบแทนที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายนำไปชำระ ภาษีสรรพสามิต นั้น ปัญหานี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึง ได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย" และวรรคสอง บัญญัติว่า "มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน" ศาลฎีกาแผนกคดี ภาษีอากรเห็นว่า เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า สัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายที่ประกอบด้วย บริษัทโทเทิล แอ็คเซ็ คอมมูนิเคชั่น จำกัด บริษัท ทรูมูฟ จำกัด (เดิมชื่อ บริษัทไวร์เลส คอมมูนิเคชั่นส์ เซอร์วิส จำกัด) และบริษัทดิจิตอล โฟน จำกัด ต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่โจทก์ตลอดอายุสัญญาเป็นรายปี คิดเป็นอัตราร้อยละของ

รายได้ตามเกณฑ์สิทธิจากการให้บริการตามสัญญาฯ ก่อนหักค่าใช้จ่าย ค่าภาษี และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการให้บริการในปีพ.ศ. ๒๕๖๓ ๒๐ ซึ่งนายไชยยุทธ ผู้จัดการส่วนคดี 1 ประจำฝ่ายคดี 1 มีหน้าที่รับผิดชอบบริหารงานจัดการงานประจำของส่วนคดี 1 ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินคดีทั้งปวงให้แก่โจทก์มาเบิกความเป็นพยานโจทก์โดยเบิกความตอบทนายจำเลยทั้งสี่ถามค้านว่า ตามสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ที่โจทก์ทำกับคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย ได้แก่ บริษัทโทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด บริษัทไวร์เลสคอมมูนิเคชั่นส์ เซอร์วิส จำกัด ซึ่งต่อมาเปลี่ยนเป็นบริษัท ทรูมูฟ จำกัด และบริษัทดิจิทัล โฟน จำกัด ในสัญญาข้อ 6 ระบุว่า คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่โจทก์ตลอดอายุสัญญาเป็นรายปี ในจำนวนที่คิดเป็นอัตราร้อยละของรายได้จากการให้บริการตามสัญญาก่อนหักค่าใช้จ่าย ค่าภาษี และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ จากการให้บริการ ซึ่งมีการแก้ไขสัญญาหลายครั้ง แต่ไม่เคยมีการแก้ไขสัญญาในเรื่องให้นำภาษีสรรพสามิตที่บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องจ่ายให้แก่รัฐมาหักออกจากค่าตอบแทนที่จะต้องจ่ายให้แก่โจทก์ นอกจากนี้โจทก์มีหนังสือที่ กสท.603 (กต.) 739 ถึง 741 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2546 ถึงกรรมการผู้จัดการบริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายว่า โจทก์ขอให้บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายทราบว่า คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2546 เห็นชอบแนวทางการดำเนินการเพื่อหักค่าภาษีสรรพสามิตออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องนำส่งให้คู่สัญญาภาครัฐ ตามที่กระทรวงเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารเสนอ คือ ให้คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องชำระค่าภาษีโดยคำนวณค่าภาษีจากรายรับการให้บริการกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่หรือวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ และคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องจ่ายผลประโยชน์ขั้นต่ำให้แก่คู่สัญญาภาครัฐตามจำนวนและกำหนดเวลาตามสัญญาทุกไตรมาส และเมื่อสิ้นปีดำเนินการแต่ละปี คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องชำระผลประโยชน์ตอบแทนเพิ่มเติมจำนวนตามอัตราที่กำหนดไว้ในสัญญา ทั้งนี้ คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายมีสิทธินำเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระแล้วดังกล่าวตลอดทั้งปี (ไม่รวมดอกเบี้ย ค่าปรับ หรือเงินเพิ่มใดๆ) มาหักออกจากจำนวนเงินผลประโยชน์ตอบแทนที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายต้องจ่ายให้คู่สัญญาภาครัฐเมื่อสิ้นปีดำเนินการได้ ดังนั้น บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขสัญญาเหมือนเดิม โดยต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำตามจำนวนและกำหนดเวลาตามสัญญาทุกไตรมาส และเมื่อสิ้นปีดำเนินการแต่ละปี บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องชำระผลประโยชน์ตอบแทนเพิ่มเติมจำนวนตามอัตราที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยให้นำภาษีสรรพสามิตมาคิดตามจำนวนที่ได้ชำระให้แก่กรมสรรพสามิตไปแล้วตลอดทั้งปีนั้น มาคิดหักออกจากผลประโยชน์ตอบแทนส่วนเพิ่มที่บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายต้องจ่ายให้โจทก์เมื่อสิ้นปีดำเนินการได้ ทั้งนี้ ขอให้บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจัดส่งสำเนาเอกสารหลักฐานการชำระภาษีให้กรมสรรพสามิตให้โจทก์ทุกเดือนด้วย นั้น แสดงให้เห็นว่าโจทก์ยังยึดถือข้อตกลงตามสัญญาเดิมที่กำหนดให้คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องชำระผลประโยชน์ตอบแทนเพิ่มเติมจำนวนตามอัตราที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ แต่อย่างใด และกรณีดังกล่าวไม่อาจถือได้ว่าโจทก์กับคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายมีการตกลงแก้ไขเงื่อนไขเรื่องการจ่ายส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทนเมื่อสิ้นปีดำเนินการโดยไม่จำเป็นต้องแก้ไขสัญญาดังที่โจทก์อุทธรณ์ ด้วยเหตุนี้การที่โจทก์ให้คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายนำเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระแล้วมาหัก

ออกจากจำนวนเงินผลประโยชน์ตอบแทนที่คู่สัญญาภาคเอกชนต้องจ่ายให้คู่สัญญาภาครัฐ ดังกล่าว เป็นการกระทำที่มีผลเช่นเดียวกับการที่โจทก์นำเงินที่ได้รับจากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายตามสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์บางส่วนไปจ่ายคืนให้แก่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย เพื่อให้คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายนำเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระเป็นค่าภาษีสรรพสามิต ตามที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายมีหน้าที่ต้องชำระให้แก่กรมสรรพสามิต ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พ.ศ.2546 และพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2546 อันเป็นการขดเชยค่าภาษีสรรพสามิตให้แก่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย โดยคู่สัญญาภาครัฐเป็นผู้รับภาระค่าภาษีสรรพสามิตดังกล่าวแทนคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย เพื่อให้คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายมีภาระที่จะต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่โจทก์ตามสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ในอัตราเท่าเดิมเท่านั้น โดยไม่มีการลดผลประโยชน์ตอบแทนหรือส่วนแบ่งรายได้ที่โจทก์จะได้รับจากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายตามสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ที่พิพาทแต่อย่างใด ดังนั้น ส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์ตอบแทนที่โจทก์ได้รับจากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายยังมีครบถ้วนตามสัญญาเดิม และถือเป็นรายรับที่โจทก์ได้รับจริง อันเป็นมูลค่าที่โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการได้รับจากการให้บริการตามสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ ซึ่งเป็นฐานภาษีสำหรับการให้บริการของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 โจทก์จึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 เมื่อโจทก์ไม่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ จึงทำให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มขาดไปตามที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง 6 ฉบับ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษี มูลค่าเพิ่มโดยคำนวณฐานภาษีจากจำนวนผลประโยชน์ตอบแทนตามสัญญา ซึ่งรวมผลประโยชน์ตอบแทนในส่วนค่าภาษีสรรพสามิตที่คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายต้องนำไปชำระกรมสรรพสามิตด้วยนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ที่โจทก์อุทธรณ์โต้แย้งต่อมาว่า โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตและคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายไม่มีสิทธินำเอาค่าภาษีสรรพสามิตที่ชำระแล้วมาหักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่ต้องชำระแก่โจทก์ได้ คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตเองทั้งสิ้น หมายความว่า คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายยังชำระค่าส่วนแบ่งรายได้ให้แก่โจทก์สำหรับปีดำเนินการนั้นไม่ครบถ้วน โดยแต่ละปีดำเนินการยังคงชำระขาดไปเป็นจำนวนอัตราร้อยละ 10 ตามสัญญา โจทก์จึงยังไม่ได้รับค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้จากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย เนื่องจากการเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนแบ่งรายได้ตามสัญญาจะเรียกเก็บพร้อมกับการนำส่งส่วนแบ่งรายได้ของคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายนั้น เป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัยให้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 มีปัญหาต้องวินิจฉัยต่อไปตามอุทธรณ์ของโจทก์และจำเลยทั้งสี่ว่า มีเหตุงดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือไม่ เห็นว่า ตามหนังสือที่ กสท.603 (กต.) 739 ถึง 741 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2546 ที่โจทก์มีถึงกรรมการผู้จัดการบริษัท คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย ระบุไว้เป็นที่ชัดเจนว่า คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามรายจะต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนจนเต็มจำนวนตามอัตราที่กำหนดไว้ในสัญญา คู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสาม

รายจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขสัญญาเหมือนเดิม โดยต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำตามจำนวนและกำหนดเวลาตามสัญญาทุกไตรมาส และเมื่อสิ้นปีดำเนินการแต่ละปี บริษัทจะต้องชำระผลประโยชน์ตอบแทนเต็มจำนวนตามอัตราที่กำหนดไว้ในสัญญา ย่อมแสดงให้เห็นว่า โจทก์ทราบดีอยู่แล้วว่า รายรับที่โจทก์ได้รับจากคู่สัญญาภาคเอกชนทั้งสามราย คือ ผลประโยชน์ตอบแทนเต็มจำนวนตามอัตราที่กำหนดไว้ในสัญญา การที่โจทก์ไม่นำเงินตามจำนวนดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ใช่การเข้าใจข้อกฎหมายผิด พฤติการณ์ของโจทก์ที่กล่าวมายังไม่เหตุที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์มากไปกว่าที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาลดเบี้ยปรับให้ ดังนั้น ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มให้คงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 80 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มไม่พิจารณางดหรือลดให้นั้นชอบแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า กรณีของโจทก์มีเหตุอันสมควรที่จะงดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ เพื่อบรรเทาความเสียหายของโจทก์ นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ฟังขึ้น เมื่อวินิจฉัยดังกล่าวแล้วจึงไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่อีกต่อไปเพราะไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ

## องค์คณะ

อติเทพ ธีระวัฒน์ · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · ภาภูมิ สรอรรถ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/9881/2559>