

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12127/2558

บริษัทเลนโซ่ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 3, เตรส มาตรา 91/2, เตรส มาตรา 91/5

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์และบริษัท ล. มุ่งประสงค์ถึงการขนถ่ายสินค้าของโจทก์จากเรือนำไปเก็บยังคลังสินค้าที่โจทก์เช่าจากบริษัท ล. ให้สำเร็จเสร็จสิ้นไปเป็นสำคัญ โดยบริษัท ล. ทำงานได้โดยอิสระเพียงเพื่อให้ได้ผลสำเร็จของงานเท่านั้น ค่าเทียบท่าเป็นขั้นตอนแรกที่น่าไปสู่ผลสำเร็จของงานและมีการเรียกเก็บตามปริมาณสินค้าที่นำเข้า จำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท ล. จึงเป็นการจ่ายตามสัญญาจ้างทำของ โจทก์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อจำเลย นอกจากการรับขนสินค้าแล้ว บริษัท ล. ยังให้บริการอย่างอื่นด้วย เริ่มตั้งแต่การสูบลำสินค้าขึ้นรถ การวัดปริมาณการบรรจุสินค้า การจัดหาอุปกรณ์ในการเตรียมการขนส่ง ซึ่งการให้บริการต่าง ๆ ดังกล่าวมานี้เป็นการตกลงรับทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่โจทก์ ค่าบริการสำหรับการงานดังกล่าวจึงเป็นสินจ้างเพื่อการทำงานอันเข้าลักษณะสัญญาจ้างทำของ มิใช่เป็นบำเหน็จอันจะต้องจ่ายให้เพื่อการขนส่งของหรือเป็นส่วนหนึ่งของค่าระวางแต่อย่างใด การที่โจทก์แสดงเจตนาให้บริษัท ล. กู้ยืมเงินจากโจทก์และบริษัท ล. นำเงินไปให้บริษัท ฟ. กู้ยืมต่อ เป็นนิติกรรมที่สร้างขึ้นโดยไม่มีเจตนาแท้จริงที่จะบังคับให้ผูกพันกัน แต่เป็นการแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กันระหว่างโจทก์ บริษัท ล. และบริษัท ฟ. โดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ดอกเบี้ยยที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้กู้ยืมไม่ต้องนำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะอ้างว่าเป็นการกู้ยืมระหว่างบริษัทในเครือเท่านั้น กรณีจึงต้องฟังว่าโจทก์ให้บริษัท ฟ. ซึ่งมีใช้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมเงิน

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย ของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย เลขที่ ก.04/02010060/02/000009 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2546 และหนังสือเลขที่ ภงด. 74.1-02010060-25470526-002-00002 ลงวันที่ 26 พฤษภาคม 2547 เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ ของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ ก.04/02010060/06/000005 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2546 และหนังสือเลขที่ ภธ.73.1-02010060-25470526-006-00575 ลงวันที่ 26 พฤษภาคม 2547 และตามหนังสือเลขที่ ภธ.73.1-02010060-25470526-006-00576 ลงวันที่ 26 พฤษภาคม 2546 (ที่ถูกต้อง 2547) ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลย ตามคำวินิจฉัยเลขที่ ภญ. (อธ.5)/1/2551, เลขที่ ภญ. (อธ.5)/2/2551, เลขที่ ภญ. (อธ.5)/3/2551 เฉพาะส่วนคำวินิจฉัยภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย สำหรับรายจ่ายค่าเทียบท่า (Jetty Fee) และรายจ่ายค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า (Transportation Service Charge) และเลขที่ ภญ. (อธ.5)/4/2551 ลงวันที่ 28 มกราคม 2551 รวม 4 ฉบับ และให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนด ค่าทนายความ 30,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อ

ศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังเป็นยุติว่า โจทก์นำเข้าสินค้าประเภทวัตถุดิบจากต่างประเทศมาจำหน่าย และทำสัญญาเช่าถึงเก็บสินค้าจากบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ตามสัญญาเช่า โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากร (ค.10) ต่อจำเลย เพื่อขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 จำนวน 1,428,843.78 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 จำนวน 1,181,693.16 บาท และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 จำนวน 846,050.99 บาท เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีโจทก์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2542 ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษี 5 ฉบับ ได้แก่ ฉบับแรก หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินรับจ้างทำของ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่โจทก์จ่ายไปในปี 2540 อ้างว่าโจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้โจทก์นำเงินภาษี 140,621.19 บาท และเงินเพิ่ม 140,621.19 บาท รวมเป็นเงิน 281,242.38 บาท หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) อ้างว่าโจทก์มีรายรับดอกเบี้ยในเดือนภาษีมิถุนายน 2540 ถึงเดือนภาษีธันวาคม 2540 จำนวน 8,477,374.17 บาท ให้โจทก์ชำระภาษี 254,321.21 บาท เบี้ยปรับ 508,642.42 บาท เงินเพิ่ม 254,321.21 บาท ภาษีส่วนท้องถิ่น 101,728.48 บาท รวมเป็นเงิน 1,119,013.32 บาท หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินรับจ้างทำของ ตามมาตรา 40 (8) ที่โจทก์จ่ายในปี 2541 จำนวน 31,645.15 บาท และปี 2542 จำนวน 37,638.86 บาท โดยให้โจทก์ชำระภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2541 จำนวน 31,645.15 บาท เงินเพิ่ม 31,611.21 บาท รวม 63,256.36 บาท และชำระภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 จำนวน 37,638.86 บาท และเงินเพิ่ม 33,483.10 บาท รวม 71,121.96 บาท หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) อ้างว่าโจทก์มีรายรับดอกเบี้ยเดือนภาษีมกราคม 2541 ถึงเดือนภาษีธันวาคม 2541 อีกจำนวน 15,168,435.30 บาท ให้โจทก์ชำระภาษี 455,053.04 บาท เบี้ยปรับ 834,056.12 บาท เงินเพิ่ม 453,712.85 บาท ภาษีส่วนท้องถิ่น 174,282.23 บาท รวมเป็นเงิน 1,917,104.24 บาท แผ่นที่ 7 ฉบับที่ห้า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) อ้างว่าโจทก์มีรายรับดอกเบี้ยเดือนภาษีมกราคม 2542 ถึงเดือนภาษีธันวาคม 2542 จำนวน 15,168,435.30 บาท ให้โจทก์ชำระภาษี 455,053.04 บาท เบี้ยปรับ 910,106.08 บาท เงินเพิ่ม 399,132.23 บาท ภาษีส่วนท้องถิ่น 176,429.13 บาท รวมเป็นเงิน 1,940,720.48 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ดังนี้ การที่โจทก์จ่ายค่าเทียบท่า (Jetty Fee) ให้แก่บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เกิดจากการบริการสับถ่ายสินค้าจากเรือบรรทุกเข้าสู่คลังสินค้า โดยตกลงชำระค่าบริการคำนวณตามรายการให้บริการและอัตราค่าบริการตามที่กำหนด ได้แก่ ค่าเทียบท่า ค่าใช้จ่าย ค่าล่วงเวลา พนักงานในวันหยุด ค่าใช้จ่ายการจ้างให้ถ่ายสินค้าจากเรือไปเก็บยังแท้งก์เก็บสินค้า ค่าใช้จ่ายการจ้างในการถ่ายสินค้าจากรถขนส่งไปยังแท้งก์ ค่าใช้จ่ายในการถ่ายสินค้าลงถังหรือบรรจุเคมีจากแท้งก์ลงถัง ค่าใช้จ่ายจ้างบรรจุเคมีจากแท้งก์ลงไปที่รถขนส่ง ค่าใช้กระแสไฟฟ้า ค่าใช้จ่ายล้างแท้งก์ นอกจากนี้ยังมีค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า โดยบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ตามมาตรา 40 (8) เป็นผู้ให้บริการจัดการกับสินค้าของโจทก์ ณ ท่าเรือ และต้องจัดเตรียมการอันจำเป็นเพื่อจัดหาอุปกรณ์สำหรับการจัดการคลังสินค้าให้เป็นไปตามความต้องการของโจทก์ การให้บริการดังกล่าวมุ่งที่จะปฏิบัติเพื่อผลสำเร็จของงานมากกว่าการขนสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่ง หรือให้บริการท่าเทียบเรือเพียงอย่างเดียว กรณีจึงเข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของตาม

มาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย สำหรับค่าบริการขนถ่ายสินค้าทั้งจำนวน ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามข้อ 8 (2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 กรณีที่โจทก์จ่าย ค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า (Transportation Service Charge) ให้แก่บริษัทเลนโซ่ เทอร์มินอล จำกัด เป็นกรณีที่โจทก์ใช้บริการของบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ทำการขนส่งสินค้า ของโจทก์ให้แก่ลูกค้าของโจทก์ บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ และโจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม แสดงว่าเป็นการประกอบกิจการให้บริการ ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพซึ่งต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม มิใช่การให้บริการขนส่งเพียงอย่างเดียว ทั้ง บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ยังให้บริการเช่าคลังสินค้า เป็นผู้จัดการคลังสินค้าโดยให้บริการ อย่างอื่น เช่น การสุบถ่ายสินค้าขึ้นรถ การวัดปริมาณการบรรจุสินค้าหรือจัดหาอุปกรณ์ในการ เตรียมการขนส่ง รวมทั้งการขนส่งสินค้าด้วย ถือเป็นการให้บริการมุ่งผลสำเร็จของงานมากกว่า ที่จะขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่ง จึงเข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับการจ่ายค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยัง ลูกค้า (Transportation Service Charge) มิได้มีการจ่ายค่าขนส่งให้แก่ผู้ประกอบการขนส่งรายอื่น ทั้งเมื่อบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมิได้ โต้แย้ง การจ่ายค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า (Transportation Service Charge) จึง มิใช่ค่าขนส่ง แต่เป็นส่วนหนึ่งของการรับทำงานให้ โจทก์ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 8 (2) ของ คำสั่งของกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษี ธุรกิจเฉพาะว่า กรณีโจทก์บันทึกบัญชีว่าให้บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด กู้ยืมในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 เนื่องจากบริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด ประสงค์จะกู้ยืมเงินจากโจทก์ เพื่อนำไปให้บริษัทเฟิสต์ เอสเตต จำกัด กู้ยืมต่อ โดยบริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด ออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่โจทก์ไว้เป็น หลักฐาน ส่วนบริษัทเฟิสต์เอสเตต จำกัด ออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้แก่บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด นั้น จากบันทึกติดต่อภายในของโจทก์แสดงว่าโจทก์และบริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด จะกู้ยืมเงินจาก ธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) เพื่อนำมาให้บริษัทเฟิสต์เอสเตต จำกัด กู้ยืมไปไถ่ถอน จำนวนที่ดิน 11 แปลงจากบริษัทเงินทุนเอกชนกิจ จำกัด (มหาชน) แล้วนำที่ดินทั้ง 11 แปลงมา จำนวนเป็นประกันหนี้โจทก์ต่อธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) ทั้งบริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด มีเครดิตทางการเงินไม่ดี หากโจทก์จะให้บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด กู้ยืมจริง บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด ควรนำเงินกู้มาแก้ปัญหของตน มิใช่ให้นำไปให้บริษัทเฟิสต์เอสเตต จำกัด กู้ยืมต่อ จึงเห็นว่า แท้จริงแล้วโจทก์ประสงค์จะให้บริษัทเฟิสต์เอสเตต จำกัด กู้ยืม แต่บริษัทเฟิสต์เอสเตต จำกัด มิใช่ เป็นบริษัทในเครือของโจทก์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.26/2534 เรื่อง ดอกเบี้ยสำหรับกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา 91/5 (5) แห่ง ประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2534 โจทก์จึงทำนิติกรรมอำพรางให้บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด กู้ยืม ทั้งบริษัทเฟิสต์เอสเตต จำกัด ชำระหนี้กู้ยืมแก่บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด และยกเลิก การประกันหนี้เงินกู้ยืมต่อธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) แล้ว แต่บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด มิได้ชำระดอกเบี้ยและคืนเงินกู้แก่โจทก์ โดยโจทก์ตั้งสำรองหนี้สูญทั้งเงินต้นและดอกเบี้ย มิได้มีเจตนาจะบังคับชำระหนี้เงินกู้ยืมกับบริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด การออกตั๋วสัญญาใช้เงินเป็น หลักฐานการกู้ยืมระหว่างบริษัทในเครือโจทก์เป็นการทำนิติกรรมอำพรางเพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษี ธุรกิจเฉพาะ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.26/2534 เท่านั้น เมื่อโจทก์ให้กู้ยืมเงินจึงถือว่าประกอบ

กิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มิได้บันทึกบัญชีการให้กู้ยืมให้ถูกต้อง และมีได้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืม เจ้าพนักงานประเมินชอบที่จะกำหนดดอกเบี้ยให้กู้ยืมโดยใช้อัตราเดียวกับอัตราที่โจทก์กำหนด โจทก์ต้องนำดอกเบี้ยที่พึงได้รับมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ของรายรับตามมาตรา 91/2 (5) มาตรา 91/5 (5) และมาตรา 91/6 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยดอกเบี้ยพึงได้รับมีต้องนำเรื่องเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินสดมาพิจารณา โจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการทำนิติกรรมอำพรางกรณีไม่มีเหตุที่จะพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้โจทก์ ส่วนเงินเพิ่มตามมาตรา 89 (1) ประกอบมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติให้งดหรือลดได้ ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกว่า โจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง สำหรับการจ่ายค่าเทียบท่า (Jetty Fee) และค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า (Transportation Service Charge) ให้แก่บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เนื่องจากเป็นค่าจ้างทำของ ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 ข้อ 8 (2) หรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า กรณีจะถือว่าเงินได้ใดเป็นค่าจ้างทำของที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 ข้อ 8 (2) จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป กรณีนี้โจทก์และบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด มุ่งประสงค์ถึงการขนถ่ายสินค้าของโจทก์จากเรือนำไปเก็บยังคลังสินค้าที่โจทก์เช่าจากบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ให้สำเร็จเสร็จสิ้นไปเป็นสำคัญ โดยบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ทำงานได้โดยอิสระเพียงเพื่อให้ได้ผลสำเร็จของงานเท่านั้น โจทก์มิได้เข้าไปเกี่ยวข้องในการทำงานส่วนนี้ด้วย จึงถือได้ว่าบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เป็นผู้รับจ้างในการทำงานส่วนนี้ ส่วนที่บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด คิดค่าบริการแต่ละส่วนแยกออกจากกัน แบ่งออกเป็นค่าเทียบท่า ค่าล่วงเวลาพนักงานในวันหยุด ค่าจ้างถ่ายสินค้าจากเรือไปเก็บยังแท้งก์เก็บสินค้า ค่าจ้างถ่ายสินค้าจากรถขนส่งไปยังแท้งก์ ค่าจ้างถ่ายสินค้าลงถังหรือบรรจุเคมีจากแท้งก์ลงถัง ค่าจ้างบรรจุเคมีจากแท้งก์ลงไปที่รถขนส่ง ค่าใช้กระแสไฟฟ้า ค่าล้างแท้งก์ และค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า ก็เห็นได้ว่าเป็นเพียงวิธีการคำนวณราคาค่าจ้างให้เหมาะสมกับปริมาณแห่งการทำงานที่รับจ้างในคราวเดียวกันนั้น แต่การให้บริการตามขั้นตอนแต่ละส่วนยังคงมุ่งต่อผลสำเร็จสุดท้ายอันเดียวกันคือการนำสินค้าของโจทก์ไปเก็บยังคลังสินค้า โดยเฉพาะค่าเทียบท่าเป็นขั้นตอนแรกก็นำไปสู่ผลสำเร็จของงานและมีการเรียกเก็บตามปริมาณสินค้าที่นำเข้า จำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด จึงเป็นการจ่ายตามสัญญาจ้างทำของ ส่วนที่บางกรณีบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ผู้รับจ้างนำเงินที่ได้จากโจทก์ไปจ่ายค่าเทียบเรือให้แก่เจ้าของท่าเรืออื่น แต่เงินที่ผู้รับจ้างจ่ายไปนั้นก็เงินที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้รับจ้างตามสัญญาจ้างทำของ การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้โจทก์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อจำเลยสำหรับค่าเทียบท่า (Jetty Fee) ด้วย ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 ข้อ 8 (2) จึงเป็นการชอบแล้ว สำหรับค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า (Transportation Service Charge) นั้น เป็นกรณีที่โจทก์ใช้

บริการบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ทำการขนส่งสินค้าของโจทก์จากคลังสินค้าไปยังลูกค้าของโจทก์จากจุดสถานีขนส่งสินค้าต้นทางไปยังปลายทาง โดยนอกจากการรับขนส่งสินค้าแล้ว บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ยังให้บริการอย่างอื่นด้วย เริ่มตั้งแต่การสุบถายสินค้าขึ้นรถ การวัดปริมาณการบรรจุสินค้า การจัดหาอุปกรณ์ในการเตรียมการขนส่ง ซึ่งการให้บริการต่าง ๆ ดังกล่าวมานี้เป็นการตกลงรับทำางานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่โจทก์ ค่าบริการสำหรับการงานดังกล่าวจึงเป็นสินจ้างเพื่อการทำงาน มิใช่เป็นบำเหน็จอันจะต้องจ่ายให้เพื่อการขนส่งของหรือเป็นส่วนหนึ่งของค่าระวางแต่อย่างใด ซึ่งโจทก์เองก็เคยถือปฏิบัติว่าเป็นสัญญาจ้างทำางาน ดังจะเห็นได้จากเมื่อบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าวและนำไปถือเป็นภาษีขาย แทนที่โจทก์จะได้แย้งว่าเป็นค่าขนส่งในราชอาณาจักรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร แต่โจทก์กลับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและนำไปกำกับภาษีนั้นไปถือเป็นภาษีซื้อ ที่โจทก์อ้างอีกว่า การที่บริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้โจทก์เป็นการเข้าใจคลาดเคลื่อนนั้น โจทก์ไม่เคยโต้แย้งต่อบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด มาก่อน และบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด ก็ยังมิได้ยอมรับว่าการออกใบกำกับภาษีแก่โจทก์เป็นการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องดังที่โจทก์อ้าง เป็นเพียงข้ออ้างของโจทก์เพื่อประโยชน์แก่คดีนี้เท่านั้น ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า สัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทเลนโซ่เทอร์มินอล จำกัด เป็นสัญญารับขนโดยมีการให้บริการอื่นรวมอยู่ด้วยอันเข้าเป็นลักษณะของสัญญาจ้างทำางาน ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง สำหรับค่าขนส่งสินค้าจากคลังสินค้าไปยังลูกค้า (Transportation Service Charge) ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ข้อ 8 (2) จึงชอบแล้วอีกเช่นกัน กรณีไม่จำต้องวินิจฉัยปัญหาอื่นตามอุทธรณ์โจทก์ในประเด็นนี้ เพราะไม่ทำให้ผลคดีเปลี่ยนแปลงไป ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับรายรับที่เป็นดอกเบี้ยรับของโจทก์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า การที่โจทก์แสดงเจตนาให้บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด กู้ยืมเงินจากโจทก์ และบริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด นำเงินไปให้บริษัท เฟิสท์เอสเต็ต จำกัด กู้ยืมต่อ เป็นนิติกรรมที่สร้างขึ้นโดยไม่มีเจตนาแท้จริงที่จะบังคับให้ผูกพันกัน แต่เป็นการแสดงเจตนาหลวโดยสมรู้กันระหว่างโจทก์ บริษัทเลนโซ่โฮลดิ้ง จำกัด และบริษัทเฟิสท์เอสเต็ต จำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อให้ดอกเบี้ยที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้กู้ยืมไม่ต้องนำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะอ้างว่าเป็นการกู้ยืมระหว่างบริษัทในเครือ ตามข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.26/2534 เรื่อง ดอกเบี้ยสำหรับกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา 91/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2534 กรณีจึงต้องฟังว่า โจทก์ให้บริษัทเฟิสท์เอสเต็ต จำกัด ซึ่งมีใช้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมเงิน เมื่อวินิจฉัยเช่นนี้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับดอกเบี้ยจากการที่โจทก์ให้บริษัทเฟิสท์เอสเต็ต จำกัด กู้ยืมเงินดังกล่าวได้ ฉะนั้น การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับรายรับที่เป็นดอกเบี้ยรับแก่โจทก์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ปัญหาอื่นในประเด็นนี้ไม่จำต้องวินิจฉัย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการสุดท้ายว่า กรณีมีเหตุสมควรลดเบี้ยปรับแก่โจทก์หรือไม่ เห็นว่า โจทก์ทำนิติกรรมให้กู้ยืมขึ้นโดยไม่มีเจตนาแท้จริงที่จะบังคับตามนิติกรรมนั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจ

เฉพาะ ทั้งยังไม่ให้ความร่วมมือต่อเจ้าพนักงานของจำเลยในการแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการถือหุ้นใน บริษัทโจทก์และบริษัทเพิสท์เอสเตด จำกัด ให้ชัดแจ้ง กรณีจึงไม่มีเหตุที่จะลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ ข้อนี้ฟังไม่ขึ้นอีกเช่นกัน พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ธัชพันธ์ ประพุทธนิติสาร · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · นิพันธ์ ช่วยสกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/12127/2558>