

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1104/2561

บริษัทไฮเออร์ อิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 79, ป.รัชฎากร มาตรา 77/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.รัชฎากร มาตรา 79 บัญญัติว่า ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าและการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย และวรรคสองบัญญัติว่า มูลค่าของฐานภาษีให้รวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้น เงินที่โจทก์ได้รับการสนับสนุนจากบริษัท อ. เพื่อทำการประชาสัมพันธ์ผลิตภัณฑ์สินค้าไม่เป็นมูลค่าของฐานภาษีจากการขายสินค้าและการให้บริการแต่อย่างใด จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีมาตรา 86/13 บัญญัติว่า "ห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ตามหมวดนี้ออกใบกำกับภาษี บุคคลใดออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย บุคคลนั้นต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี นั้นเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน" บทบัญญัติดังกล่าวห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประการหนึ่ง กับห้ามผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามหมวดนี้อีกประการหนึ่ง การที่โจทก์ฝ่าฝืนมาตรา 86/13 ย่อมทำให้การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์ไม่ถูกต้อง เกิดความเสียหายต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ต้องพิจารณาว่าเป็นการทำไปเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีหรือมีการทุจริตในการออกใบกำกับภาษี อันเป็นเท็จโดยเจตนาให้รัฐได้รับความเสียหายหรือไม่

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ NSN:ภพ.73.1-02010170-25561104-005-00017 ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2556 และเลขที่ NSN:ภพ.73.1-02010170-25570203-005-00052 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2557 เพิกถอนหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร ค.30 ที่ กค 0722/ภญ/120 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2557 และที่ กค 0722/ภญ/121 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2557 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ภ.ส.7 เลขที่ ภญ.(อธ.2)/011/2557 และเลขที่ ภญ.(อธ.2)/012/2557 ลงวันที่ 4 กันยายน 2557 ในประเด็นขอให้ยกเลิกการประเมินและขอให้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มและให้จำเลยคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้เกินสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 จำนวน 7,714,560 บาท และเดือนภาษีมกราคม 2552 จำนวน 2,336,980.80 บาท แก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้โต้เถียงกันรับฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชน จำกัด เมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2551 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) สำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 พร้อมเอกสารแบบ ภ.พ.30 แสดงรายละเอียดภาษีขายและภาษีซื้อโดยมียอดขายที่ต้องเสียภาษีจำนวน 196,642,280.91 บาท มีภาษีขายจำนวน 13,764,959.70 บาท มี

ยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักในการคำนวณภาษีจำนวน 572,788,629.64 บาท มีภาษีซื้อจำนวน 40,095,696.51 บาท มีภาษีที่ชำระเกินจำนวน 26,330,736.81 บาท โจทก์ประสงค์จะขอคืนภาษีที่ชำระเกินโดยโอนเข้าบัญชีธนาคาร และวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2552 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) สำหรับเดือนภาษีมกราคม 2552 พร้อมเอกสารแบบ ภ.พ.30 แสดงรายละเอียดภาษีขายและภาษีซื้อโดยมียอดขายที่ต้องเสียภาษีจำนวน 75,147,257.07 บาท มีภาษีขายจำนวน 5,260,307.71 บาท มียอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักในการคำนวณภาษีจำนวน 397,475,415.31 บาท มีภาษีซื้อจำนวน 27,823,613.07 บาท มีภาษีที่ชำระเกินจำนวน 22,563,305.36 บาท โจทก์ประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระเกินโดยโอนเข้าบัญชีธนาคาร ต่อมาวันที่ 28 กันยายน 2553 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 1 สำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 และเดือนภาษีมกราคม 2552 โดยประสงค์จะขอคืนภาษีที่ชำระเกินจำนวน 7,714,560 บาท และจำนวน 2,336,980.80 บาท ตามลำดับ ระหว่างพิจารณาคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ 20 เมษายน 2555 โจทก์มีหนังสือชี้แจงข้อเท็จจริงประกอบการพิจารณาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยเห็นว่าเงินสนับสนุนเพื่อทำการประชาสัมพันธ์ผลิตภัณฑ์สินค้าที่โจทก์ได้รับในเดือนตุลาคม 2551 และเดือนมกราคม 2552 ไม่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการขายหรือให้บริการ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (10) และมาตรา 77/2 (1) โจทก์จึงเป็นผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีและต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/13 วรรคสอง พร้อมเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามมาตรา 89 (6) และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง ตามมาตรา 89/1 แต่เนื่องจากในเดือนภาษีทั้งสองเดือนดังกล่าว โจทก์ได้นำเงินสนับสนุนเพื่อทำการประชาสัมพันธ์ผลิตภัณฑ์สินค้าที่ได้รับไปรวมคำนวณในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทั้งเมื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วปรากฏว่าในเดือนภาษีดังกล่าวมีภาษีสุทธิชำระเกินอยู่ จึงไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 คงเหลือเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่รับผิดชอบจำนวน 15,429,120 บาท และจำนวน 4,673,961.60 บาท และไม่คืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 และเดือนภาษีมกราคม 2552 เจ้าพนักงานประเมินจึงออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ ภพ73.1-02010170-25561104-005-00017 ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2556 พร้อมใบแนบ และเลขที่ ภพ73.1-02010170-25570203-005-00052 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2557 พร้อมใบแนบ โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และวันที่ 30 มิถุนายน 2557 เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร (ค.30) โจทก์มีหนังสือขอโต้แย้งหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นขอให้ยกเลิกการประเมินว่า เงินสนับสนุนเพื่อทำการประชาสัมพันธ์ผลิตภัณฑ์สินค้า "HAIER" จากบริษัท เอช เอ เอช (เอชเค) จำกัด สำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 จำนวน 110,208,000 บาท และสำหรับเดือนภาษีมกราคม 2552 จำนวน 33,358,440 บาท มีลักษณะเป็นการให้เปล่าไม่มีข้อผูกพันที่โจทก์จะต้องกระทำการใด ๆ ตอบแทนไม่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 77/1 (8) (10) จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (8) (10) และมาตรา 77/2 แม้โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่โจทก์ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีสำหรับเงินสนับสนุนเพื่อทำการประชาสัมพันธ์ผลิตภัณฑ์สินค้าจำนวนดังกล่าวตามมาตรา 86/13 และจากการที่โจทก์ออกใบกำกับภาษีโดยที่มิได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ

แม้ว่าจะไม่ได้มีการส่งมอบใบกำกับภาษีให้กับบริษัท เอช เอ เอช (เอชเค) จำกัด ก็ตาม ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นแล้วเมื่อโจทก์ได้ออกใบกำกับภาษี โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/13 พร้อมเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีตามมาตรา 89 (6) และเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 89/1 แต่เนื่องจากโจทก์ได้นำเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไปรวมคำนวณในการยื่นแบบ ภ.พ.30 เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ประกอบกับเมื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วปรากฏว่าในเดือนภาษีมีภาษีชำระไว้เกิน โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่ม ยังคงต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษี ตามมาตรา 89 (6) การประเมินของเจ้าพนักงานจึงชอบแล้ว ประเด็นขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับ เห็นว่า เนื่องจากโจทก์เพิ่งเข้ามาถือหุ้นและบริหารกิจการของโจทก์ในปี 2550 ทำให้โจทก์ขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับการที่เอกสารทางบัญชีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนมาก โจทก์จึงเข้าใจว่าเงินสนับสนุนดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้ออกใบกำกับภาษี แต่เนื่องจากโจทก์ไม่ได้ส่งมอบใบกำกับภาษีให้กับบริษัท เอช เอ เอช (เอชเค) จำกัด ใบกำกับภาษีดังกล่าวจึงมิได้มีการนำภาษีซื้อมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีได้ทำให้รัฐเสียประโยชน์แต่อย่างใด การที่โจทก์ออกใบกำกับภาษีขายจากกรณีได้รับเงินสนับสนุนดังกล่าวและได้รับภาษีขายมาลงในรายงานภาษีขาย พร้อมทั้งนำมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในการยื่นแบบ ภ.พ.30 สำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 และเดือนภาษีมกราคม 2552 จึงน่าจะเกิดจากการเข้าใจคลาดเคลื่อนในข้อกฎหมาย ตามพหุติกรรมจึงเชื่อได้ว่าโจทก์มิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบเป็นอย่างดี เพื่อความเป็นธรรมกรณีมีเหตุสมควรผ่อนผัน จึงให้งดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 และเดือนภาษีมกราคม 2552 ประเด็นขอให้คืนภาษีมูลค่าเพิ่มเห็นว่าเมื่อโจทก์ต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่มีสิทธิตามมาตรา 86/13 โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีที่ออกดังกล่าว การมีคำสั่งไม่คืนภาษีมูลค่าเพิ่มของจำเลยจึงชอบแล้ว โจทก์จึงฟ้องคดีนี้ มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า โจทก์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ และหนังสือแจ้งไม่คืนภาษีของจำเลยชอบหรือไม่ เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 บัญญัติว่า ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าและการให้บริการรวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามีด้วย และวรรคสองบัญญัติว่า มูลค่าของฐานภาษีให้รวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้น เงินที่โจทก์ได้รับการสนับสนุนจากบริษัท เอช เอ เอช (เอชเค) จำกัด เพื่อทำการประชาสัมพันธ์ผลิตภัณฑ์สินค้าไม่เป็นมูลค่าของฐานภาษีจากการขายสินค้าและการให้บริการแต่อย่างใด จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 86/13 บัญญัติว่า ห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือมิใช่ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีได้ตามหมวดนี้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ บุคคลใดออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย บุคคลนั้นต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้น เสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวห้ามมิให้บุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประการหนึ่ง กับห้าม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีตามหมวดนี้อีกประการหนึ่ง ดังนั้น เมื่อโจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีย่อมต้องห้ามตามบทบัญญัติ มาตรา 86/13 นี้ด้วย ที่โจทก์อุทธรณ์ว่าโจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีนั้น ฟังไม่ขึ้น และที่โจทก์อุทธรณ์ว่าโจทก์ยังไม่ได้ส่งใบกำกับภาษีให้แก่บริษัท เอช เอ เอช (เอชเค) จำกัด ซึ่งอยู่ที่เขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน ความเสียหายจึงยังไม่เกิดขึ้นนั้น เห็นว่า การที่โจทก์ออกใบกำกับภาษีกรณีเงินสนับสนุนดังกล่าว และลงรายการภาษีขายทั้งนำมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2551 และเดือนภาษีมกราคม 2552 ยื่นต่อจำเลยแล้วย่อมมีความเสียหายต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งโจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ โจทก์ชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้โจทก์มีสิทธิได้รับคืนหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8 เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน การที่โจทก์ฝ่าฝืนมาตรา 86/13 ย่อมทำให้แบบยื่นแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์นั้นไม่ถูกต้อง ข้อผิดพลาดคลาดเคลื่อนกระทบเดือนภาษีต่อไปทำให้จำนวนภาษีคลาดเคลื่อน เกิดความเสียหายต่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ต้องพิจารณาว่าเป็นการทำไปเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีหรือมีการทุจริตในการออกใบกำกับภาษีอันเป็นเท็จ โดยเจตนาให้รัฐได้รับความเสียหายหรือไม่ โจทก์ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมายต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ตามมาตรา 89 (6) และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 89/1 แต่กรณีของโจทก์มีภาษีที่ชำระไว้เกิน จึงไม่มีเงินเพิ่มต้องชำระแก่จำเลย สำหรับเบี้ยปรับปรับตามการประเมินนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยงดเบี้ยปรับทั้งหมดแก่โจทก์แล้ว โจทก์ยังคงต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหนังสือแจ้งไม่คืนภาษีอากรก็ชอบแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

สนธิศาสตร์ เจตนัรวราพงศ์ · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · อธิป จิตต์สำเร็จ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/1104/2561>