

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4082/2535

ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ไทย วัฒนาพานิช โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 167, ป.รัชฎากร มาตรา 19, ป.รัชฎากร มาตรา 30, ป.รัชฎากร มาตรา 50, ป.รัชฎากร มาตรา 54, ป.รัชฎากร มาตรา 65 ตร

ย่อ / หลักกฎหมาย

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) และคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลย่อมเป็นที่เห็นได้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นชอบด้วยนั้น อาจถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือเพิกถอนโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลได้ กรมสรรพากรมีสิทธิจะได้รับชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ จึงต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลเสียก่อนมิฉะนั้นบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรที่กล่าวมาแล้วก็จะไร้ผล คดีนี้โจทก์อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล และคดียังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลซึ่งยังไม่ถึงที่สุด กรมสรรพากรจำเลยจึงไม่มีอำนาจฟ้องแย้งให้โจทก์ชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ที่กำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้ภายใน 5 ปี นับแต่วันยื่นรายการมิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องให้ชำระภาษีในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าจะต้องแจ้งให้โจทก์ทราบภายในกำหนดเวลาเท่าใด และสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ดังนั้น แม้จะแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้โจทก์ทราบเกิน 5 ปี นับแต่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินก็ไม่ทำให้การประเมินที่ผ่านมาแล้วเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ ในการจ่ายเงินค่าลิขสิทธิ์ให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์ โจทก์ได้แบ่งจ่ายให้แก่ผู้อื่นตามที่เจ้าของลิขสิทธิ์บอก ย่อมเป็นที่เห็นได้ว่าผู้มีเงินได้ค่าลิขสิทธิ์จริงคือผู้ที่เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ ส่วนผู้ที่มารับเงินเพียงแต่เป็นบุคคลที่เจ้าของลิขสิทธิ์บอกให้โจทก์จ่ายจึงถือได้ว่าเป็นเงินได้ที่โจทก์จ่ายให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์แต่ผู้เดียว โจทก์ต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายเหมือนเช่นจ่ายเงินได้ให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์แต่ผู้เดียว ไม่ชอบที่โจทก์จะคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายหลังจากแบ่งค่าลิขสิทธิ์ให้แก่บุคคลต่าง ๆ ที่เจ้าของลิขสิทธิ์บอกให้โจทก์จ่ายแล้วซึ่งเป็นเหตุให้โจทก์หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งไม่ครบถ้วน ทั้งนี้เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ผู้มีเงินได้มากขึ้นก็ต้องเสียภาษีในอัตราเพิ่มมากขึ้น แม้โจทก์จะไม่ได้รับประโยชน์ใด ๆ จากการหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่กฎหมายกำหนดให้โจทก์ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน เมื่อโจทก์หักและนำส่งไม่ครบถ้วนที่ถูกต้อง โจทก์ก็ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ขาดตามมาตรา 54 ค่าซื้อเครื่องถ่ายเอกสารตามหลักฐานปรากฏว่าโรงพิมพ์ ก.ซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างหากจากโจทก์เป็นผู้ซื้อ จึงฟังไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตร (13) ค่ากระเช้าดอกไม้ ค่าช่วยงานแต่งงาน ค่าช่วยงานบวชนาค และค่าช่วยงานศพ ล้วนมีลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หา และเป็นการส่วนตัวของผู้มีอำนาจจ่ายเงินนั้น ๆ เพื่อประโยชน์ในทางงานหรือสังคมของตนเอง และมีใช่เป็นรายจ่ายเพื่อหารายได้ในการดำเนินธุรกิจ

กิจการค้าของโจทก์โดยตรงจึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (3) รายจ่ายค่าซ่อมรถซึ่งโจทก์ไม่มีหลักฐานว่าเป็นค่าซ่อมรถของโจทก์จึงถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์ โดยเฉพาะต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตาม มาตรา 65 ตรี (13) ค่ารับรองและค่าพาหนะซึ่งล้วนแต่เป็นรายจ่ายที่เป็นการส่วนตัวของผู้มีอำนาจจ่ายเงินยิ่งกว่าประโยชน์ทางการค้าของโจทก์จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตาม มาตรา 65 ตรี (3) ค่าขนส่ง ค่านายหน้า และค่าจ้างทำของ และค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดซึ่งโจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (18) ค่าซ่อมแซมพื้นห้องที่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานยืนยันว่าโจทก์ได้ซ่อมแซมพื้นห้องของโจทก์จริง จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตาม มาตรา 65 ตรี (13) เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์หลีกเลี่ยงภาษีและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ผ่อนผันลดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์แล้ว คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มตามกฎหมายจึงไม่มีเหตุที่ศาลจะงดเงินเพิ่มให้โจทก์

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายและภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีพ.ศ. 2512 จำนวน 389,391.79 บาท และให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย พร้อมเงินเพิ่มรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 และ 2513 จำนวน 86,281.56 บาท หรือให้งดเรียกเก็บเงินเพิ่มจำนวน 14,380.26 บาท ให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 และ 2513 จำนวน 597,324.43 บาท หรือในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 ให้เสียเพียง 41,982 บาท และในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2513 ให้เสียเพียง 61,273.80 บาท ให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล และเงินเพิ่มรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2514 จำนวน 28,056.04 บาท จำเลยให้การและฟ้องแย้งว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้องและขอให้โจทก์ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มแก่จำเลยตามฟ้องแย้งรวมทั้งสิ้น 836,738.14 บาท โจทก์ให้การแก้ฟ้องแย้งว่า จำเลยถือเอาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาเป็นคำฟ้องแย้ง จึงไม่มีประเด็นข้อกล่าวหาขึ้นมาใหม่ถ้าโจทก์แพ้คดี โจทก์ก็ต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่แล้ว เพราะการอุทธรณ์ไม่ได้เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร แต่ที่จำเลยยังไม่ยึดทรัพย์โจทก์ไปชำระภาษีเพราะจำเลยรอผลคดีของศาลอยู่เท่านั้นจึงไม่มีประโยชน์ที่โจทก์จะต้องมาฟ้องแย้งอีก ขอให้ยกฟ้องแย้งของจำเลย ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 และ 2513 เฉพาะประเด็นรายได้เกี่ยวกับสินค้าขาดจากบัญชีคุมสินค้าซึ่งถือว่าผลิตและขายไม่ลงบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 เป็นเงิน 727,026.25 บาท และในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2513 เป็นเงิน 890,191.90 บาท และให้จำเลยปรับปรุงแก้ไขการประเมินภาษีรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 และ 2513 ใหม่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ศาลพิพากษาและให้จำเลยแจ้งให้โจทก์ทราบโดยให้ถือว่าจำนวนเงินภาษีที่จำเลยปรับปรุงแก้ไขแล้วเป็นจำนวนเงินที่โจทก์จะต้องชำระให้แก่จำเลยตามฟ้องแย้งคำขออนอกนี้ให้ยก โจทก์จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่าข้อเท็จจริงฟังได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ออกหมายเรียกเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2518 เพื่อไต่สวนภาษีโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512-2514 และต่อมาเมื่อวันที่ 3 สิงหาคม 2522 ได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบและให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นเป็นภาษีเงินได้

บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายและเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน 87,464.04 บาทภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512, 2513 และ 2514 เป็นเงิน 380,528.74 บาท 319,179.42 บาท และ 30,606.58 บาท ตามลำดับวันที่ 31 สิงหาคม 2522 โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แจ้งผลการพิจารณาให้โจทก์ทราบเมื่อวันที่ 14 ธันวาคม 2531 มีการแก้ไขยอดเงินที่โจทก์จะต้องเสียภาษีบางรายการและลดเงินเพิ่มคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มตามกฎหมาย โดยให้โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 และ 2513 รวมเป็นเงิน 86,281.56 บาท ภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512, 2513 และ 2514 เป็นเงิน 312,099.55 บาท 285,224.88 บาท และ 28,056.04 บาท ตามลำดับ อุทธรณ์ประการแรก จำเลยมีอำนาจฟ้องแย้งหรือไม่ ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) และคดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลนั้น เป็นที่เห็นได้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยเห็นชอบ อาจจะถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือเพิกถอนโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลได้ กรมสรรพากรมีสิทธิจะได้รับชำระภาษีอากรตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยหรือไม่จึงต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลเสียก่อน มิฉะนั้นบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรที่กล่าวมาแล้วก็จะไร้ผลคดีนี้ปรากฏว่าโจทก์อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล และคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลซึ่งยังไม่ถึงที่สุดจำเลยจึงไม่มีอำนาจฟ้องแย้งให้โจทก์ชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สองที่ว่าเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชีปีพ.ศ. 2512 เพราะเกิน 5 ปีนั้น เห็นว่า มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ว่า ถ้าภายในเวลาห้าปีนับแต่วันยื่นรายการแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกได้ภายใน 5 ปี มิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องให้ชำระภาษี คดีนี้เจ้าพนักงานออกหมายเรียกเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2518 เรียกตรวจสอบภาษีโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 ซึ่งวันครบกำหนดรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์คือวันที่ 31 ธันวาคม 2512 สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล โจทก์จะต้องยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2512 โจทก์มีสิทธิยื่นได้ถึงเดือนพฤษภาคม 2513 แต่โจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าโจทก์ได้ยื่นรายการไว้ในเดือนใดของปี 2513 คงมีแต่หลักฐานที่โจทก์ยื่นรายการของปี 2513 และ 2514 ในเดือนพฤษภาคม 2514 และ 2515 ตามลำดับ จึงน่าเชื่อว่าโจทก์ได้ยื่นรายการของปี 2512 ในเดือนพฤษภาคม 2513 เช่นเดียวกับปีอื่นเมื่อนับถึงวันที่ 4 มีนาคม 2518 ซึ่งเป็นวันออกหมายเรียกยังไม่เกิน 5 ปี เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกเพื่อไต่สวนได้ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายนั้น โจทก์มีหน้าที่หักภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าลิขสิทธิ์และนำส่ง เมื่อหักแล้วโจทก์จะต้องนำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันจ่ายเงินตามมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร ในการนำส่ง มาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากรให้โจทก์ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด แสดงให้เห็นว่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายต้องยื่นรายการขณะนำส่งด้วย ฉะนั้น เมื่อโจทก์หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในปี พ.ศ. 2512 และต้องนำส่งภายใน 7 วันอย่างช้าที่สุด

โจทก์จะต้องนำส่งภายใน 7 วัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 ของโจทก์ได้สิ้นสุดลงคือ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 ดังนั้น โจทก์จะต้องยื่นรายการในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายครั้งสุดท้ายไม่เกินวันที่ 7 มกราคม 2513 การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยออกหมายเรียกตรวจสอบเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2518 จึงเกินกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 การประเมินส่วนนี้จึงไม่ชอบ ส่วนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้โจทก์ทราบเกิน 5 ปี นับแต่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมิน โดยโจทก์อุทธรณ์ว่าเมื่อมีการประเมินและแจ้งให้โจทก์ทราบในวันที่ 3 สิงหาคม 2522 อายุความย่อมสะดุดหยุดลง เริ่มนับใหม่จนถึงวันที่ 14 ธันวาคม 2531 อันเป็นวันที่แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้โจทก์ทราบเกิน 5 ปี นับแต่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินนั้น เห็นว่า ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าจะต้องแจ้งให้โจทก์ทราบภายในกำหนดเวลาเท่าใด และสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี แม้จะแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้โจทก์ทราบเกิน 5 ปี นับแต่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมิน ก็ไม่ทำให้การประเมินที่ผ่านมาแล้วกลับเป็นการประเมินที่มีชอบดังที่โจทก์อุทธรณ์ อุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สามเกี่ยวกับการจ่ายค่าลิขสิทธิ์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2513 ตามข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้ตกลงจ่ายค่าลิขสิทธิ์ให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์แล้ว แต่เจ้าของลิขสิทธิ์บอกให้โจทก์แบ่งจ่ายแก่ผู้อื่นด้วยเมื่อโจทก์จ่ายให้แก่ผู้ใดก็หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับเงินที่จ่ายให้บุคคลนั้นและนำส่งตามกฎหมายในการแบ่งจ่ายเช่นนี้เป็นผลให้ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายน้อยกว่าที่จ่ายให้บุคคลคนเดียวฝ่ายจำเลยเห็นว่าต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอย่างจ่ายให้บุคคลคนเดียว การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ของโจทก์เช่นนี้ชอบหรือไม่ นั้น มาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักหุ้นส่วนผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน จึงเห็นได้ว่าการจ่ายเงินค่าลิขสิทธิ์นี้จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อจ่ายเงินให้แก่ผู้มีเงินได้ แต่ในการจ่ายเงิสดังกล่าว โจทก์ได้แบ่งจ่ายให้ผู้อื่นตามที่เจ้าของลิขสิทธิ์บอกให้จ่าย จึงเห็นได้ว่าผู้ที่มีเงินได้ค่าลิขสิทธิ์จริง คือผู้ที่เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ ส่วนผู้ที่มารับเงินเพียงแต่เป็นบุคคลที่เจ้าของลิขสิทธิ์บอกให้โจทก์จ่าย ดังนั้นเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ยังเป็นของผู้มีลิขสิทธิ์ แต่ยอมให้ผู้อื่นมารับแทนเท่านั้น ทั้งโจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าบุคคลที่โจทก์จ่ายเงินให้ไปนั้นมีส่วนในค่าลิขสิทธิ์แต่อย่างใด โดยเหตุนี้เงินได้ค่าลิขสิทธิ์ทั้งหมดแม้โจทก์จะจ่ายให้ผู้อื่นตามคำสั่งของเจ้าของลิขสิทธิ์ก็ถือได้ว่าเป็นเงินได้ที่โจทก์ต้องจ่ายให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์แต่ผู้เดียว โจทก์ชอบที่จะคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายเหมือนเช่นจ่ายเงินได้ให้แก่เจ้าของลิขสิทธิ์แต่เพียงผู้เดียว ไม่ชอบที่โจทก์จะคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายหลังจากแบ่งค่าลิขสิทธิ์ให้แก่บุคคลต่าง ๆ ที่เจ้าของลิขสิทธิ์บอกให้โจทก์จ่ายซึ่งเป็นเหตุให้โจทก์หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งไม่ครบถ้วน ทั้งนี้เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ถ้ามีเงินได้มากขึ้นก็ต้องเสียภาษีในอัตราเพิ่มมากขึ้น ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า การจะหักภาษี ณ ที่จ่ายมากหรือน้อยโจทก์ก็ไม่ได้รับประโยชน์จากเงินจำนวนนี้เพราะโจทก์เป็นเพียงผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายแทนจำเลยเท่านั้น เห็นว่า ถึงแม้โจทก์จะไม่ได้รับประโยชน์ใดจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่กฎหมายกำหนดให้โจทก์ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วนเมื่อโจทก์หักและนำส่งไม่ครบถ้วนที่ถูกต้อง โจทก์ก็ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ขาด ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 54 อุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สี่เกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามมิให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ.

2512-2514 คือ ค่าซื้อเครื่องถ่ายเอกสาร 1 เครื่องเป็นเงิน 29,000 บาท โจทก์มีแต่นายบัณฑิตมาเบิกความลอย ๆ ว่าเป็นของโจทก์ แต่ตามหลักฐานเอกสารปรากฏว่าโรงพิมพ์ไทยวัฒนาพานิชเป็นนิติบุคคลต่างหากจากโจทก์เป็นผู้ซื้อ พยานหลักฐานโจทก์ยอมรับฟังไม่ได้ว่าโจทก์เป็นผู้ซื้อ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (13) ค่ากระเช้าดอกไม้ ค่าช่วยงานแต่งงาน ค่าช่วยงานบวชนาคค่าช่วยงานศพ จำนวน 5,080 บาท รายจ่ายดังกล่าวมีลักษณะเป็นการให้โดยเสนหาและเป็นการส่วนตัวของผู้มีอำนาจจ่ายเงินนั้น ๆ เพื่อประโยชน์ในทางงานหรือสังคมของตนเองเป็นการส่วนตัวยิ่งกว่าประโยชน์ของโจทก์ และมีใช่เป็นรายจ่ายเพื่อหารายได้ในการดำเนินธุรกิจการค้าของโจทก์โดยตรง จึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี 3 ค่าซ่อมรถจำนวน 27,598.25 บาท จำเลยได้หักค่าใช้จ่ายให้โจทก์แล้ว คงเหลือจำนวน 4,576 บาท นั้นปรากฏว่าโจทก์มีแต่นายบัณฑิตมาเบิกความว่าได้ซ่อมรถไปจริง ฝ่ายจำเลยมีนางอัจฉรา มธุรพฤกษ์ เบิกความว่าเงินค่าซ่อมรถ 4,576 บาท ที่ไม่ได้หักให้โจทก์ปรากฏในเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 175 ซึ่งไม่ใช่เป็นการซ่อมรถของโจทก์ เห็นได้ว่า รายการใดที่เป็นค่าซ่อมรถของโจทก์จำเลยก็ได้จัดการหักค่าใช้จ่ายให้ ส่วนค่าซ่อม 4,576 บาทโจทก์ไม่มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าเป็นการซ่อมรถของโจทก์จึงถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) ค่ารับรองและค่าพาหนะรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 เป็นเงิน 124,323.25 บาท และรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2513 เป็นเงิน 9,758 บาท ปรากฏหลักฐานการจ่ายเงินส่วนนี้ของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 ตามเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 176-177 เป็นการซื้อของขวัญ ช่วยงานศพและรายการอื่นอีกเป็นจำนวนมาก ส่วนค่ารับรองรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2513 นายบัณฑิตเบิกความว่าเป็นการซื้อของขวัญให้แก่เจ้าหน้าที่กระทรวงศึกษาธิการเพื่อโจทก์จะได้รับประโยชน์ เห็นได้ว่า รายจ่ายต่าง ๆ ดังกล่าว ล้วนแต่เป็นรายการที่จ่ายเป็นการส่วนตัวของผู้มีอำนาจจ่ายเงินยิ่งกว่าประโยชน์ทางการค้าของโจทก์ จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) ค่าขนส่ง ค่านายหน้า และค่าจ้างทำของรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 เป็นเงิน 52,870 บาท 282,055 บาท และ 384,940 บาทตามลำดับ ค่าจ้างทำของ ค่านายหน้า ค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดและค่าอากรขาเข้ารอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2513 จำนวน 381,088.38 บาท ค่านายหน้ารอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2514 จำนวน 102,022 บาท โจทก์มีนายบัณฑิตมาเบิกความว่า โจทก์ได้จ่ายเงินจำนวนดังกล่าวโดยมีใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐาน ระบุชื่อผู้รับพร้อมทั้งที่อยู่ แต่โจทก์ไม่มีพยานผู้รับเงินมาเบิกความสนับสนุนเลยโจทก์ มีแต่ใบเสร็จรับเงินที่มีชื่อและที่อยู่ของผู้รับเงินมาแสดงเท่านั้น ซึ่งกลับปรากฏจากคำเบิกความของนางอัจฉรา มธุรพฤกษ์ พยานจำเลยผู้ตรวจสอบภาษีรายนี้ว่า ได้สอบถามชื่อผู้รับเงินและที่อยู่ตามใบเสร็จรับเงินไปยังนายทะเบียนท้องถื่นเขตต่าง ๆ ที่ระบุอยู่ในใบเสร็จรับเงินแล้ว ปรากฏว่าไม่มีบ้านเลขที่บ้างไม่มีชื่อบุคคลดังกล่าวในบ้านบ้าง ตามเอกสารหมายเลข 3 แผ่นที่ 1-37 แสดงให้เห็นว่ารายจ่ายดังกล่าวทั้งหมดโจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับทุกรายการจึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (18) ค่าซ่อมแซมพื้นเป็นเงิน 18,467 บาท โจทก์มีนายบัณฑิตมาเบิกความลอย ๆ ว่าได้ซ่อมพื้นห้องของโจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานอื่นใดมานำสืบสนับสนุน จึงรับฟังไม่ได้ว่าโจทก์ได้ซ่อมพื้นห้องของโจทก์จริง ถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) อุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายที่ว่าควรคงเงินเพิ่มให้โจทก์หรือไม่เห็นว่าเมื่อโจทก์หลีกเลี่ยงภาษีและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ผ่อนผันลดเงินเพิ่มให้โจทก์แล้ว คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มตามกฎหมาย จึงไม่มีเหตุคงเงินเพิ่มให้โจทก์ต่อไปจะได้วินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ว่า รายได้เกี่ยวกับสินค้าขาดจากบัญชีคุมสินค้า ซึ่งจำเลยถือว่าโจทก์ผลิตและขายไม่ลงบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512-2513 ทำให้เงินได้ของโจทก์ขาดไปนั้น ศาลฎีกาวินิจฉัยข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์พิมพ์หนังสือขายไปตามจำนวนปกที่โจทก์ได้รับอนุญาตจากกระทรวงศึกษาธิการดังนั้นการที่จำเลยประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลโจทก์โดยถือว่าปกหนังสือที่ยอดขาดหายไปจากบัญชีคุมสินค้าเป็นหนังสือที่โจทก์ได้พิมพ์ขายไปแล้วจึงเป็นการชอบด้วยกฎหมาย ส่วนที่จำเลยอุทธรณ์ว่า ศาลภาษีอากรกลางไม่ได้พิจารณาฟ้องแย้งเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายปี พ.ศ. 2512 และ 2513 กับภาษีเงินได้นิติบุคคลของรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2514 นั้นเมื่อจำเลยไม่มีอำนาจฟ้องแย้งตามที่วินิจฉัยแล้ว ศาลฎีกาจึงไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นดังกล่าวอีกต่อไป พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2512 และเงินเพิ่มรวมจำนวน 77,292.24 บาท นอกจากนี้ให้ยกฟ้องโจทก์เสียทั้งสิ้น ให้ยกฟ้องแย้งจำเลย ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ

องค์คณะ

ก้าน อันนันทน์ · ตัน เวทไ · เพ็ง เพ็งนิติ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/4082/2535>