

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2646/2566

บริษัท อ.โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ.กร มาตรา 77/2, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 85/18, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 77/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

การมีค่าความนิยมคงเหลือ ณ วันเลิกประกอบกิจการถือเป็นการขายที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ป.ร.ฎ.กร มาตรา 77/2 (1) และมาตรา 77/1 (8) (ฉ) โจทก์ยื่นคำขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีเจตนาเพียงแจ้งเลิกกิจการเนื่องจากบริษัทของโจทก์มีการโอนกิจการบางส่วนเท่านั้น มิได้ยื่นเพื่อขอใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีอากรในกรณีการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน การขายกิจการของโจทก์จึงไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 สัญญาขายและโอนกิจการระหว่างโจทก์กับบริษัท อ. เป็นการซื้อขายกิจการและโอนกิจการบางส่วนหาใช่การควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน จึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่ง ป.ร.ฎ.กร กรณีของโจทก์จึงเป็นกรณีที่มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกกิจการ เมื่อโจทก์มีการขายสินค้าอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงยังคงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินของจำเลย การที่โจทก์เปลี่ยนนโยบายบัญชีจากเดิมตัดจำหน่ายค่าความนิยมด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-Line Method) มาเป็นวิธีประเมินการด้อยค่าทรัพย์สินค่าความนิยมแทนตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 เป็นต้นมา โดยไม่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย จึงเป็นการมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 3 แห่ง พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และมาตรา 65 ทวิ (2) แห่ง ป.ร.ฎ.กร การที่โจทก์ยังคงดำเนินกิจการนายหน้าในการจำหน่ายและสามารถขายธุรกิจการเป็นนายหน้าในการจำหน่ายในปี 2553 ได้นั้น จึงเท่ากับว่าโจทก์ยังคงมีค่าความนิยมเหลืออยู่เรื่อยมาจนถึงวันเลิกกิจการ ฐานภาษีสำหรับกรณีของโจทก์ซึ่งมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกกิจการ จึงต้องใช้ราคาตลาด ณ วันเลิกกิจการ ตามมาตรา 79/3 (5) และมาตรา 79/3 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ.กร เมื่อพิจารณาลักษณะการประกอบกิจการและงบการเงินของโจทก์จะเห็นได้ว่ากิจการของโจทก์ประกอบด้วยสินทรัพย์หลายประเภทรวมถึงค่าความนิยมและสินทรัพย์อื่น การที่โจทก์ขายธุรกิจจัดจำหน่ายในราคา 82,280,000 บาท และขายกิจการนายหน้าในการจำหน่ายในราคา 114,333,525 บาท นั้น จึงเป็นราคาที่รวมมูลค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์อื่นอยู่ด้วย จึงไม่อาจนำมาหักได้ทั้งจำนวน ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีโดยอาศัยข้อเท็จจริงจากความผิดที่ตรวจพบกรณีแจ้งเลิกกิจการ โดยใช้วิธีคำนวณราคาตลาดค่าความนิยมตามงบการเงินที่จัดทำตามกฎหมายภาษีเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หาใช้ราคาตลาดตามงบการเงินที่จัดทำตามมาตรฐานการบัญชีที่โจทก์อ้าง และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นำรายรับบางส่วนมาหักให้แล้ว จึงเป็นวิธีการที่เหมาะสมแก่กรณีแล้ว ป.ร.ฎ.กร มาตรา 85/18 กำหนดไว้แต่เพียงว่าในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน

ยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปจนกว่าอธิบดีจะสั่งชดเชยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/19 โดยมีได้กำหนดให้ความรับผิดชอบของผู้ประกอบการจดทะเบียนในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นก่อนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งชดเชยออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหมดสิ้นไปด้วย ดังนั้น การชดเชยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีผลเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นก่อนแล้วของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว คดีนี้ตามข้อ 9 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี กำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการ หรือแจ้งเลิกประกอบกิจการ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินยังมิได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี และเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนที่โจทก์ถูกอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งชดเชยออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/19 แห่ง ป.รัษฎากร โจทก์จึงหาเหตุผลพ้นจากความรับผิดชอบในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ พฤติการณ์ของโจทก์ที่บันทึกค่าความนิยมของกิจการมีมูลค่า ณ วันที่โจทก์ซื้อกิจการเป็นจำนวนถึง 600,000,000 บาทเศษ แต่ภายหลังจากโจทก์ซื้อกิจการดังกล่าวมาได้ 2 ปีเศษ กลับเปลี่ยนวิธีการทางบัญชีในการบันทึกค่าความนิยมโดยไม่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรและคำนวณค่าความนิยมของกิจการโจทก์ให้มีมูลค่าเป็นศูนย์ ซึ่งข้อเท็จจริงในการบันทึกบัญชีและมูลค่าของค่าความนิยมล้วนแต่เป็นข้อเท็จจริงที่อยู่ในความรู้เห็นของโจทก์เท่านั้น แต่โจทก์กลับบันทึกบัญชีแสดงมูลค่าของค่าความนิยมให้ต่ำกว่าความเป็นจริงโดยไม่สมเหตุสมผล ถือว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี กรณีจึงไม่มีเหตุสมควรให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ภพ73.1-01009410-25550808-005-00305 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2555 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.1(อ.ธ.1)/31/2561 ลงวันที่ 25 มกราคม 2561 และขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความในชั้นอุทธรณ์แทนจำเลย 20,000 บาท ค่าฤชาธรรมเนียมอย่างอื่นนอกจากนี้ให้เป็นพับ โจทก์ฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกาเฉพาะปัญหาว่า โจทก์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับทรัพย์สินและสินค้านำเข้าหรือไม่ วันแจ้งเลิกประกอบกิจการหรือไม่ ค่าความนิยม (Goodwill) ของโจทก์ ณ วันที่เลิกประกอบกิจการมีมูลค่าหรือไม่ เพียงใด โจทก์หลุดพ้นจากความรับผิดชอบในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรได้ชดเชยโจทก์ออกจากผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มตามฟ้องแล้วหรือไม่ และมีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยไม่ได้โต้แย้งกันในชั้นฎีการับฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด เดิมโจทก์ชื่อบริษัท ฟ. ได้จดทะเบียนเปลี่ยนชื่อเป็นบริษัท อ. เมื่อวันที่ 29 ธันวาคม 2549 โจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 26 กันยายน 2549 ประกอบกิจการค้าปลีก ค้าส่ง นำเข้า ส่งออกและแลกเปลี่ยนเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ เครื่องประติษฐ์อิเล็กทรอนิกส์ทุกชนิด รวมทั้ง

อุปกรณ์ส่วนประกอบต่าง ๆ เกี่ยวกับอิเล็กทรอนิกส์ วงจรพิมพ์ ไดโอด ทรานซิสเตอร์ และอุปกรณ์ กิ่งตัวนำที่เหมือนหรือคล้ายกันทุกชนิด เมื่อวันที่ 28 กันยายน 2549 โจทก์ทำสัญญาซื้อกิจการเซมิ คอนดักเตอร์จากบริษัท ล. ราคา 613,330,283 บาท ขณะนั้นกิจการมีมูลค่าตามบัญชีสุทธิของ สินทรัพย์ 354,878,142 บาท หนี้สิน 358,597,173 บาท คิดเป็นมูลค่าสุทธิ -3,719,031 บาท โจทก์บันทึกส่วนต่างระหว่างราคาซื้อกับมูลค่าสุทธิ 617,049,314 บาท เป็นค่าความนิยม (Goodwill) ตามหลักการของมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในขณะนั้น จำนวน 617,049,314 บาท ต่อมาเมื่อวันที่ 16 พฤศจิกายน 2552 โจทก์ขายธุรกิจจัดจำหน่ายให้แก่บริษัท พ. ในราคา 82,280,000 บาท หลังจากนั้นบริษัท พ. แต่งตั้งโจทก์เป็นตัวแทนจำหน่าย ต่อมาเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2553 ที่ประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นของโจทก์มีมติให้เลิกกิจการโดยโอนลูกจ้างและ ทรัพย์สินให้แก่บริษัท ม. ตามหนังสือยินยอมขายและโอนกิจการที่กระทำระหว่างกัน เมื่อวันที่ 11 พฤษภาคม 2553 โจทก์จึงขายกิจการให้บริษัท ม. ในราคา 114,333,525 บาท และได้จดทะเบียน เลิกบริษัทซึ่งนายทะเบียนได้รับจดทะเบียนไว้แล้วในวันที่ 17 พฤษภาคม 2553 มีนาย ท. เป็นผู้ ชำระบัญชี เจ้าพนักงานของจำเลยมีหนังสือแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับเดือน ภาษีพฤษภาคม 2553 ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ ภพ 73.1-01009410-25550808-005-00305 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2555 (เงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 15 สิงหาคม 2555) รวมเป็นเงิน 65,870,724 บาท โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ของเจ้าพนักงานประเมิน ตามคำอุทธรณ์ลงวันที่ 10 กันยายน 2555 คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลดภาษีตามการประเมินลง รวมเป็นภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมทั้งสิ้น จำนวน 51,863,842.09 บาท มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการแรกว่า โจทก์ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับทรัพย์สินและสินค้าคงเหลือ ณ วันแจ้งเลิกประกอบกิจการ หรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 บัญญัติว่า "ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น... (8) "ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง... (๑) มีสินค้าคงเหลือและ หรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึง สินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการ ทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3... (9) "สินค้า" หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มี รูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความ รวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า..." มาตรา 77/2 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "การกระทำการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้ (1) การขาย สินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ..." และมาตรา 78/3 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า "ให้ความ รับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีดังต่อไปนี้เป็นไป ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (1) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กุ๊ตวิลล์ การขาย กระแสไฟฟ้า การขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะ ของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีการส่งมอบเมื่อใด..." จากบทบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์ ยอมรับว่าค่าความนิยมที่โจทก์ซื้อมาจากบริษัท ล. มีมูลค่าสูง ณ วันที่โจทก์ได้รับมา และการมีค่า ความนิยมคงเหลือ ณ วันเลิกประกอบกิจการถือเป็นการขายที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 (1) และมาตรา 77/1 (8) (๑) สำหรับที่โจทก์ฎีกาอ้างว่า กรณี

ของโจทก์เป็นการเลิกกิจการและโอนกิจการทั้งหมดให้แก่ผู้รับโอนกิจการที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร รายการทรัพย์สินค่าความนิยมคงเหลือ ณ วันเลิกกิจการจึงไม่ถือเป็นภาษีขายที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเป็นสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น เมื่อพิจารณาตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 แล้ว จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์สำคัญในการได้รับยกเว้นรัษฎากรตามกฎหมายดังกล่าวนั้น จะต้องเป็นสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันเท่านั้น ซึ่งการที่โจทก์ทำสัญญาขายธุรกิจให้แก่บริษัท ม. (ผู้ซื้อ) มูลค่าทั้งสิ้นจำนวน 114,333,525 บาท โดยผู้ซื้อได้ซื้อกิจการของโจทก์ภายใต้ข้อตกลงที่ทำไว้ต่อกันให้โอนส่งมอบทรัพย์สินและหนี้สินในวันที่ 11 พฤษภาคม 2553 โดยโจทก์ออกใบกำกับภาษีรับชำระราคาเมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม 2553 และต่อมาเมื่อวันที่ 31 พฤษภาคม 2553 โจทก์ยื่นคำขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ภ.พ.09 ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 9 แจ้งเลิกประกอบกิจการ ระบุว่าโอนกิจการบางส่วนและได้จดทะเบียนเลิกกิจการต่อนายทะเบียนเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2553 การยื่นคำขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาเพียงแจ้งเลิกกิจการเนื่องจากบริษัทของโจทก์มีการโอนกิจการบางส่วนให้บริษัท ม. เท่านั้น โจทก์มิได้ยื่นเพื่อขอใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีอากรในกรณีการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ดังนั้นการขายกิจการของโจทก์จึงไม่เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2542 เพราะฉะนั้น สัญญาขายและโอนกิจการระหว่างโจทก์กับบริษัท ม. เป็นการซื้อขายกิจการและโอนกิจการบางส่วนหาใช่การควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน จึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีของโจทก์จึงเป็นกรณีที่มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกกิจการ เมื่อโจทก์มีการขายสินค้าอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงยังคงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินของจำเลย สำหรับหนังสือตอบข้อหารือที่โจทก์อ้างนั้น เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือแล้วปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงที่แตกต่างจากข้อเท็จจริงในคดีนี้ โดยข้อเท็จจริงตามแนวทางในการตอบข้อหารือดังกล่าวเป็นการโอนกิจการทั้งหมด มิใช่การซื้อขายกิจการและโอนกิจการบางส่วนดังเช่นกรณีของโจทก์ ฎีกาของโจทก์ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สองว่า ค่าความนิยม (Goodwill) ของโจทก์ ณ วันที่เลิกประกอบกิจการมีมูลค่าหรือไม่ เพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การที่โจทก์ซื้อกิจการจากบริษัท ล. มาในราคาที่สูง และโจทก์บันทึกมูลค่าของค่าความนิยมทั้งจำนวนเป็นเงิน 617,049,314 บาท ซึ่งค่าความนิมดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนที่สามารถนำมาหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่โจทก์ได้มานั้นย่อมสึกหรอหรือเสื่อมราคาไปตามสภาพของตัวเอง ดังนั้น โจทก์จึงสามารถนำรายจ่ายที่ถูกบันทึกเป็นค่าความนิมดังกล่าวมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้โดยเฉลี่ยหักตามอายุการใช้งานของทรัพย์สินตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด

ไว้ในมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 โดยมาตรา 4 กำหนดให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี แต่ต้องไม่เกินร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน และมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวกำหนดว่าเมื่อได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ดังนั้น การที่โจทก์เปลี่ยนนโยบายบัญชีจากเดิมตัดจำหน่ายค่าความนิยมด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-Line Method) มาเป็นวิธีประเมินการด้อยค่าทรัพย์สินค่าความนิยมแทนตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2551 เป็นต้นมา โดยไม่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย จึงเป็นการมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จนเป็นเหตุให้โจทก์ใช้สิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาความนิยมสูงกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ส่วนที่โจทก์อ้างเหตุในการเปลี่ยนวิธีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมว่า เมื่อโจทก์ขายธุรกิจผู้จัดจำหน่ายแล้วในส่วนของค่าความนิยมเป็นทรัพย์สินที่ไม่สามารถจำหน่ายจ่ายโอนได้ด้วยตัวเอง และโจทก์ไม่มีกิจการที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมเหลืออยู่โดยโจทก์ไม่มีความสามารถในการสร้างรายได้ของกิจการอีกต่อไป การตัดจำหน่ายค่าความนิยมจึงต้องมีค่าเป็นศูนย์นั้น เห็นว่า ข้ออ้างของโจทก์ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง เนื่องจากในปี 2552 หลังจากโจทก์ขายธุรกิจเฉพาะส่วนการจัดจำหน่ายแล้ว โจทก์ยังดำเนินกิจการนายหน้าในการจำหน่าย แสดงว่ากิจการของโจทก์ยังมีค่าความนิยมคงเหลืออยู่ และค่าความนิยมยังคงมีความสามารถในการก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการของโจทก์ เพราะถ้าค่าความนิยมมีค่าเป็นศูนย์ หมายความว่าธุรกิจของโจทก์ไม่มีความน่าเชื่อถือเพียงพอที่จะดำเนินต่อไปได้ และโจทก์ก็จะไม่สามารถดำเนินและขายกิจการนายหน้าในการจำหน่ายสินค้าแก่ผู้ใดในเวลาต่อมาได้ ดังนั้น การที่โจทก์ยังคงดำเนินกิจการนายหน้าในการจำหน่ายและสามารถขายธุรกิจการเป็นนายหน้าในการจำหน่ายในปี 2553 ได้นั้น จึงเท่ากับว่าโจทก์ยังคงมีค่าความนิยมเหลืออยู่เรื่อยมาจนถึงวันเลิกกิจการ ส่วนที่โจทก์ฎีกาต่อไปว่า โจทก์มีค่าความนิยมคงเหลือในทางภาษี ณ วันเลิกกิจการ จำนวน 213,855,040 บาท เท่านั้น เห็นว่า ตามมาตรา 79/3 แห่งประมวลรัษฎากร วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 79 ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้... (5) การขายสินค้าในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ" วรรคสอง บัญญัติว่า "ราคาตลาดตามมาตรา 79 ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม่มีอาจทราบราคาตลาดได้แน่นอนให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้" ดังนี้ ฐานภาษีสำหรับกรณีของโจทก์ซึ่งมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกกิจการ จึงต้องใช้ราคาตลาด ณ วันเลิกกิจการตามมาตรา 79/3 (5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดและ
ในกรณีที่ไม้อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอนให้อธิบดีโดยอนุมนตรีรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์
คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้ ตามมาตรา 79/3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ
ได้ความจากทางนำสืบของโจทก์และจำเลยว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยใช้วิธีการหา
ราคาตลาดของค่าความนิยมของกิจการโจทก์โดยการเปรียบเทียบบันทึกค่าความนิยมทางบัญชี
ของโจทก์และบันทึกค่าความนิยมทางภาษีเพื่อประกอบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยโจทก์ใช้
บันทึกค่าความนิยมทางบัญชีที่โจทก์จัดทำโดยมีการตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรงสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีปี 2549 ถึงปี 2550 และตัดจำหน่ายจากการขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีปี 2551 และปี 2552 คงเหลือค่าความนิยม ณ วันเลิกประกอบกิจการเท่ากับศูนย์
บาท ส่วนจำเลยใช้บันทึกค่าความนิยมทางภาษีที่มีการตัดจำหน่ายด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-Line
Method) ตามอายุการใช้ทรัพย์สินระยะเวลา 10 ปี ในอัตราร้อยละ 10 คงเหลือค่าความนิยม ณ วัน
เลิกประกอบกิจการ 393,728,178.47 บาท เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่า โจทก์ยังคงมีรายการ
ทรัพย์สินค่าความนิยมคงเหลืออยู่ ณ วันเลิกประกอบกิจการ 393,728,178.47 บาท ต่อมา
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วเห็นชอบด้วยกับวิธีการคำนวณของเจ้าพนักงาน
ประเมิน แต่เห็นสมควรปรับปรุงค่าความนิยมคงเหลือที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้หักมูลค่าของ
ทรัพย์สินอื่นที่ถูกจำหน่ายออกไปในการขายกิจการของโจทก์ในปี 2552 และปี 2553 ออกจาก
รายรับจากการขายกิจการในปีดังกล่าวก่อน แล้วจึงค่อยนำรายรับที่เหลือมาหักออกจากมูลค่าของ
ค่าความนิยมคงเหลือในทางภาษี โดยให้เหตุผลว่า ในการขายกิจการย่อมต้องมีการโอนสินทรัพย์
อื่นไปด้วย จึงนำรายรับจากการขายกิจการมาหักออกจากค่าความนิยมทั้งจำนวนไม่ได้ เพื่อ
ความเป็นธรรมจึงให้ตัดจำหน่ายค่าความนิยม ณ วันที่ขายธุรกิจจัดจำหน่าย 49,734,274 บาท และ
ตัดจำหน่ายค่าความนิยม ณ วันที่ขายกิจการนายหน้าในการจำหน่าย 33,988,871 บาท เป็นผลให้
โจทก์รับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบวิธีการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม
ของจำเลยโดยหามูลค่าของค่าความนิยมในกิจการของโจทก์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
วินิจฉัยปรับปรุงให้ลดลงกับวิธีการนำยอดขายธุรกิจจัดจำหน่ายและยอดขายกิจการนายหน้าในการ
จำหน่ายไปตัดจำหน่ายค่าความนิยมทั้งจำนวนของโจทก์ ซึ่งโจทก์อ้างแต่เพียงว่ากรณีต้องตัด
จำหน่ายค่าความนิยมด้วยจำนวนเงินทั้งจำนวนที่โจทก์ได้จากการขายธุรกิจจัดจำหน่าย
82,280,000 บาท และที่โจทก์ได้จากการขายกิจการนายหน้าในการจำหน่าย 114,333,525 บาท
แต่หักมูลค่าทรัพย์สินที่มีการโอนไปจริงในการขายกิจการผู้จัดจำหน่ายซึ่งมีเพียงสินค้าคงเหลือ
523,000 บาท เท่านั้น โดยโจทก์ไม่นำสืบถึงวิธีการคิดคำนวณราคาจำหน่ายทั้งสองครั้งว่าเป็น
มูลค่าค่าความนิยมทั้งจำนวนอย่างไรและไม่แสดงเหตุผลหรืออ้างหลักเกณฑ์ใดมาสนับสนุนให้เห็น
ว่า วิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการที่เหมาะสมกว่าวิธีการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ปรับปรุง
ให้เป็นคุณแก่โจทก์แล้วอย่างไร อีกทั้งเมื่อพิจารณาลักษณะการประกอบกิจการและงบการเงินของ
โจทก์จะเห็นได้ว่ากิจการของโจทก์ประกอบด้วยสินทรัพย์หลายประเภทรวมถึงค่าความนิยมและ
สินทรัพย์อื่น การที่โจทก์ขายธุรกิจจัดจำหน่ายในราคา 82,280,000 บาท และขายกิจการนายหน้า
ในการจำหน่ายในราคา 114,333,525 บาท นั้น จึงเป็นราคาที่รวมมูลค่าของค่าความนิยมและ
สินทรัพย์อื่นอยู่ด้วย จึงไม่อาจนำมาหักได้ทั้งจำนวน ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษี
โดยอาศัยข้อเท็จจริงจากความผิดที่ตรวจพบกรณีแจ้งเลิกกิจการ โดยใช้วิธีคำนวณราคาตลาดค่า
ความนิยมตามงบการเงินที่จัดทำตามกฎหมายภาษีเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม หา

ใช้ราคาตลาดตามงบการเงินที่จัดทำตามมาตรฐานการบัญชีที่โจทก์อ้าง และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นำรายรับบางส่วนมาหักให้แล้ว จึงเป็นวิธีการที่เหมาะสมแก่กรณีแล้ว โจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ฎีกาข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สามว่า โจทก์หลุดพ้นจากความรับผิดในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากรขีดชื่อโจทก์ออกจากผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มตามฟ้องแล้วหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/18 กำหนดไว้แต่เพียงว่าในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปจนกว่าอธิบดีจะสั่งขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/19 โดยมีได้กำหนดให้ความรับผิดของผู้ประกอบการจดทะเบียนในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นก่อนที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหมดสิ้นไปด้วย ดังนั้น การขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีผลเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เกิดขึ้นก่อนแล้วของผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว คดีนี้ จำเลยนำสืบว่าโจทก์ดำเนินการจดทะเบียนเลิกกิจการต่อนายทะเบียนเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2553 และเมื่อวันที่ 31 พฤษภาคม 2553 โจทก์ยื่นคำขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ภ.พ.09 แจ้งเลิกประกอบกิจการต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 9 และต่อมาวันที่ 13 มกราคม 2555 สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 9 มีคำสั่งขีดชื่อโจทก์ออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และตามข้อ 9 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณีกำหนดให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการ หรือแจ้งเลิกประกอบกิจการ ดังนั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏตามเอกสารหลักฐานหนังสือรับรองทะเบียนนิติบุคคล ว่าขณะที่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินยังมิได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี และเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก่อนที่โจทก์ถูกอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/19 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงหาหลุดพ้นจากความรับผิดในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการสุดท้ายว่า มีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า พฤติการณ์ของโจทก์ที่บันทึกค่าความนิยมของกิจการมีมูลค่า ณ วันที่โจทก์ซื้อกิจการเป็นจำนวนถึง 600,000,000 บาทเศษ แต่ภายหลังจากโจทก์ซื้อกิจการดังกล่าวมาได้ 2 ปีเศษ กลับเปลี่ยนวิธีการทางบัญชีในการบันทึกค่าความนิยมโดยไม่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรและคำนวณค่าความนิยมของกิจการโจทก์ให้มีมูลค่าเป็นศูนย์ ซึ่งข้อเท็จจริงในการบันทึกบัญชีและมูลค่าของค่าความนิยมล้วนแต่เป็นข้อเท็จจริงที่อยู่ในความรู้เห็นของโจทก์เท่านั้น แต่โจทก์กลับบันทึกบัญชีแสดงมูลค่าของค่าความนิยมให้ต่ำกว่าความเป็นจริงโดยไม่สมเหตุสมผล ถือว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี กรณีจึงไม่มีเหตุสมควรให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วยในผล พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ปรีชา บุญโรจน์พงศ์ · สาคร ตั้งวรรณวิบูลย์ · พอพันธ์ คิตจิตต์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← deka.supremecourt.or.th ·
<https://www.thaideka.online/deka/2646/2566>