

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4413/2547

ห้างหุ้นส่วนจำกัดอาณัติการโยธาโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 82, ป.รัชฎากร มาตรา 78/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ทำสัญญารับจ้างก่อสร้างอาคารกับทางราชการ แต่ต่อมาโจทก์จะโอนสิทธิในการรับเงินค่าจ้างทั้งหมดให้แก่บริษัท ว. และทางราชการจ่ายค่าจ้างแต่ละงวดให้แก่บริษัท ว. โดยบริษัทดังกล่าวเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีและเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีแก่จำเลย แต่โจทก์ก็ยังเป็นคู่สัญญากับทางราชการ การที่ผู้รับโอนรับค่าจ้างไปก็รับไปในฐานะตัวแทนของโจทก์ โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม ป.รัชฎากร มาตรา 82 (1) เมื่อทางราชการจ่ายค่าจ้างแต่ละงวดโดยบริษัทผู้รับโอนรับเงินไปก็ต้องถือว่าโจทก์เป็นผู้รับเงินค่าจ้างดังกล่าว โจทก์จะต้องนำรายได้ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมาตรา 83 กำหนดให้โจทก์ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือน ไม่ว่าจะมีการให้บริการในเดือนนั้นหรือไม่ก็ตาม และกรณีเช่นนี้ไม่เป็นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนเนื่องจากการที่โจทก์มอบอำนาจให้บริษัท ว. ทำการก่อสร้างแทนโจทก์เท่ากับว่าโจทก์ได้จ้างให้บริษัท ว. ก่อสร้างแทนโจทก์ดังกล่าว บริษัท ว. จึงเป็นผู้ให้บริการแก่โจทก์ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะเป็นผู้ประกอบการและเป็นผู้ให้บริการโดยเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ และออกใบกำกับภาษีขายให้แก่โจทก์ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ถูกเรียกเก็บดังกล่าวโจทก์สามารถนำไปเป็นภาษีซื้อ ซึ่งจะสามารถนำไปหักภาษีขายที่โจทก์เรียกเก็บจากทางราชการ ในกรณีที่โจทก์ได้รับเงินค่าจ้างจากทางราชการในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องว่า โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มรวมเรียกเก็บทั้งสิ้นเป็นเงิน 3,035,752 บาท ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเพราะโจทก์ได้ทำสัญญาโอนสิทธิการรับเงินค่าจ้างทั้งหมดให้แก่บริษัทวณรัตน์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด โจทก์จึงไม่มีรายได้ที่จะนำมาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการเบิกจ่ายเงินค่าจ้างแต่ละงวด ส่วนราชการผู้ว่าจ้างได้ขอรับใบกำกับภาษีจากผู้รับโอนสิทธิทำให้โจทก์เสียสิทธิในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนเพราะโจทก์ไม่ได้ออกไปกำกับภาษีให้แก่ส่วนราชการ โจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี บริษัทวณรัตน์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในเงินค่าจ้างดังกล่าวครบถ้วนแล้ว จำเลยไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์อีก ขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2541 จำนวน 3 ฉบับ และลงวันที่ 23 ธันวาคม 2541 จำนวน 5 ฉบับ กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สต./1/2543 ถึง สต./8/2543 ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2543 และขอให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มกับเพิกถอนคำสั่งอายัดแก่โจทก์ จำเลยให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 9305/5/10045 ถึง

9305/5/100047 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2541 และเลขที่ 9305/5/100053 ถึง 9305/5/100057 ลงวันที่ 23 ธันวาคม 2541 กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สต./1/2543 ถึง สต./8/2543 ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2543 โดยให้ตนเบี้ยปรับ ค่าขออื่นของโจทก์นอกจากนี้ให้ยก โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนจำกัด ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม 2540 และวันที่ 15 กันยายน 2540 โจทก์ได้ทำสัญญารับจ้างก่อสร้างอาคารพักพยาบาลโรงพยาบาลสตูล และสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดสตูล กับทางราชการตามสัญญาเลขที่ 71/2540 และเลขที่ สต.130/2540 ตามลำดับ ต่อมาโจทก์ได้ทำสัญญาโอนสิทธิในการรับเงินค่าจ้างทั้งหมดให้แก่บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด หลังจากทำการก่อสร้างแล้วทางราชการได้จ่ายค่าจ้างแต่ละงวดให้แก่บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด โดยบริษัทดังกล่าวเป็นผู้ออกไปกำกับภาษีและเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีแก่จำเลยโดยโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีแก่จำเลย มีปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในข้อแรกว่า โจทก์จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่จำเลยหรือไม่ โจทก์อ้างว่า โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากโจทก์มอบให้บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด เป็นผู้ดำเนินการก่อสร้าง และมอบโอนสิทธิการรับเงินค่าจ้างแทนแล้ว เห็นว่า แม้โจทก์จะมอบโอนสิทธิการรับเงินค่าจ้างให้บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด ไปแล้วก็ตาม แต่โจทก์ก็ยังคงเป็นคู่สัญญากับทางราชการ การที่บริษัทผู้รับโอนรับเงินค่าจ้างไปก็รับไปในฐานะตัวแทนของโจทก์ดังจะเห็นได้จากสัญญาโอนสิทธิการรับเงินค่าจ้าง เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 18 ถึง 19 ในข้อ 3 ระบุว่าในการรับเงินดังกล่าวผู้โอนสิทธิตกลงมอบอำนาจให้ผู้รับโอนสิทธิเป็นผู้รับเงินค่าจ้างโดยตรงจากผู้ว่าจ้าง จึงเป็นได้ชัดเจนว่าการรับเงินดังกล่าวเป็นการรับเงินแทนโจทก์ โจทก์ยังคงเป็นคู่สัญญากับทางราชการอยู่ในฐานะที่โจทก์เป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงเป็นผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82 (1) เมื่อทางราชการจ่ายค่าจ้างในแต่ละงวดโดยบริษัทผู้รับโอนรับไปนั้นก็ต้องถือว่าโจทก์เป็นผู้รับเงินค่าจ้างดังกล่าว ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องเกิดขึ้นทันทีที่ได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลงตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78/1 (2) โดยโจทก์จะต้องเรียกเก็บจากผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 และจะต้องนำรายได้ดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งชำระภาษีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าวก็ยังกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือน ไม่ว่าจะมีการให้บริการในเดือนนั้นหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินให้โจทก์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจึงชอบแล้ว ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ต่อไปว่า หากโจทก์จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกจะเป็นการซ้ำซ้อนกันเนื่องจากบริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด ก็ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้ไว้เช่นกันนั้น เห็นว่า การที่บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด ได้รับมอบอำนาจให้รับเงินค่าจ้างแทนโจทก์ ก็เนื่องจากโจทก์ได้มอบให้บริษัทดังกล่าวทำการก่อสร้างแทนโจทก์ จึงเท่ากับว่าโจทก์ได้จ้างให้บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด ก่อสร้างแทนโจทก์ดังกล่าว บริษัทวอเตอร์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด จึงเป็นผู้ให้บริการแก่โจทก์ จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะเป็นผู้ประกอบการ และเป็นผู้ให้บริการโดยเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์ และออกไปกำกับภาษีขายให้แก่โจทก์

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ถูกเรียกเก็บดังกล่าว โจทก์ก็สามารถนำไปเป็นภาษีซื้อ ซึ่งจะนำไปหักภาษีขายที่โจทก์เรียกเก็บจากทางราชการในกรณีที่โจทก์ได้รับเงินค่าจ้างจากทางราชการในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/4 และมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีนี้ในชั้นอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้พิจารณาปรับปรุงนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีของบริษัทวันรัตน์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด มาหักภาษีขายให้แก่โจทก์แล้ว ดังนั้น หากโจทก์ทำการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง โจทก์ก็จะชอบจะนำภาษีซื้อไปหักภาษีขายได้ ทำให้ไม่มีรายการเสียภาษีซ้อนกันระหว่างการยื่นแบบแสดงรายการของโจทก์กับบริษัทวันรัตน์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด การที่โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง จนเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยประเมินให้โจทก์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ จึงเป็นการเรียกให้โจทก์รับผิดตามความรับผิดชอบที่โจทก์มีตามกฎหมาย การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์และของบริษัทวันรัตน์เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด จึงหาได้ซ้ำซ้อนกันดังที่โจทก์อุทธรณ์มาไม่ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้นชอบแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น..." พินาศายิน

องค์คณะ

องอาจ โรจนสุพจน์ · วิชัย ชื่นชมพูนุท · ชาลี ทัพภวิมล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/4413/2547>