

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560

ดราภา คอมเทค ฟรานซ์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ. มาตรา 3, ป.ร.ฎ. มาตรา 19, ป.ร.ฎ. มาตรา 23, ป.ร.ฎ. มาตรา 65, ป.ร.ฎ. มาตรา 65 ทวิ, ป.ร.ฎ. มาตรา 65 ตรี, ป.ร.ฎ. มาตรา 66, ป.ร.ฎ. มาตรา 68 ทวิ, ป.ร.ฎ. มาตรา 70 ทวิ, ป.ร.ฎ. มาตรา 71, ป.ร.ฎ. มาตรา 76 ทวิ, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.ร.ฎ. ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3

ย่อ / หลักกฎหมาย

บทบัญญัติแห่ง ป.ร.ฎ. มาตรา 3 มีได้ห้ามเจ้าพนักงานประเมินแก้ไขการออกหมายเรียกที่ผิดพลาดให้ถูกต้องได้ เจ้าพนักงานประเมินยกเลิกหมายเรียกฉบับเดิมและออกหมายเรียกฉบับใหม่ เพราะเห็นว่าหมายเรียกฉบับเดิมมีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่ครอบคลุมถึงการไต่สวนในส่วนภาษีอากรที่โจทก์ไม่ยื่นรายการ มิใช่เพราะการเรียกตรวจสอบตามหมายเรียกฉบับเดิมได้เสร็จสิ้นลงแล้ว จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการออกหมายเรียกโจทก์มาตรวจสอบไต่สวนซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกไปแล้ว

เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจแก้ไขโดยยกเลิกหมายเรียกฉบับเดิมและออกหมายเรียกฉบับใหม่อีกครั้ง เพื่อสั่งให้โจทก์นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องการจำหน่ายเงินกำไรมาแสดงได้ตามมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรโจทก์พร้อมขออนุมัติขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกเนื่องมีเหตุอันควรสงสัยว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงอากร ซึ่งผู้อำนวยการสำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร ได้อนุมัติให้ขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 แห่ง ป.ร.ฎ. แล้ว โดยบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดว่าเจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกภายในระยะเวลา 2 ปี และคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรที่อนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียกดังกล่าวเป็นเพียงการสั่งการภายในส่วนราชการ ยังไม่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างกรมสรรพากรและผู้ยื่นรายการที่จะทำให้ผู้ยื่นรายการมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร จึงไม่ถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่จะต้องแจ้งให้โจทก์ทราบ การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 เกินกว่า 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการจึงชอบแล้ว ส่วนการออกหมายเรียกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2544 เจ้าพนักงานประเมินได้ขออนุมัติขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกและออกหมายเรียกใหม่ ซึ่งได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว แม้จะเป็นการอนุมัติภายหลังจากที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เจ้าพนักงานประเมินก็ได้ยกเลิกการประเมินภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ซึ่งเป็นผลมาจากการตรวจสอบตามหมายเรียกเดิมนี้ไปด้วย และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีมติให้จำหน่ายค่าอุทธรณ์แล้ว ต้องถือเสมือนไม่มีการประเมินที่จะทำให้เสียหายแก่โจทก์ ทั้งโจทก์ยังคงมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินครั้งใหม่ตามหมายเรียกฉบับใหม่ต่อไป การออกหมายเรียกตรวจสอบใหม่ของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2544 เกินกว่า 2 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการจึงชอบแล้วเช่นกัน ส่วนกรณีจำหน่ายเงินกำไรนั้น เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยออกหมายเรียกและทำการประเมินตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกรณีไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก การออกหมายเรียกตรวจสอบในส่วนนี้จึงชอบแล้ว ข้อที่โจทก์หยิบยกอ้างว่าคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ยังมีได้วินิจฉัยเป็นเพียงเหตุผลข้ออื่นและรายละเอียดที่โจทก์กล่าวอ้างเพิ่มเติมจากเดิมเพื่อสนับสนุนคำอุทธรณ์ฉบับเดิม เมื่อคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพียงพอที่จะเข้าลักษณะเป็นเหตุผลแห่งการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว แม้เหตุผลจะแตกต่างจากข้ออ้างของโจทก์ แต่ก็เป็นการโต้แย้งในประเด็นเรื่องเดียวกันซึ่งเหตุผลย่อมแตกต่างกันไป ถือได้ว่าเป็นการวินิจฉัยโดยจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.ระญากร ว่าด้วยการยกเว้นระญากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2505 มาตรา 3 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีอากรตาม ป.ระญากร แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระญากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อ 7 วรรคหนึ่ง ระบุว่า เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีในประเทศไทย จะต้องเป็นเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจในประเทศไทยโดยผ่านสถานประกอบการถาวร อีกทั้งจะต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น โจทก์และกิจการร่วมค้าทำสัญญากับบริษัท ท. เพื่อการวิศวกรรม ออกแบบ และการติดตั้ง เคเบิลใยแก้วในโครงการส่วนขยายโครงข่ายสื่อสารสัญญาณสำหรับชุดเคเบิลใยแก้วนำแสง ซึ่งได้ลงนามในสัญญาที่ทำไว้ฉบับเดียวกัน และเมื่อพิจารณาข้อสัญญาดังกล่าวเป็นลักษณะของการจ้างทำของจนสำเร็จที่ตกลงให้ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระ ไม่มีข้อความตอนใดระบุให้เห็นชัดแจ้งว่าคู่สัญญามีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายสัมภาระและสัญญาจ้างทำของออกจากกัน แม้การจัดหาเคเบิลใยแก้วเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ เนื่องจากสินค้าผลิตจากโรงงานในต่างประเทศของโจทก์ เมื่อข้อเท็จจริงพึงได้ว่า การจัดหาเคเบิลใยแก้วของโจทก์เป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจรับจ้างทำของในประเทศไทย ค่าเคเบิลใยแก้วจึงเป็นรายได้จากการประกอบธุรกิจในประเทศไทย และปรากฏจากสัญญาว่า โจทก์มีสำนักงานในประเทศไทย มี บ. ผู้จัดการทั่วไปเป็นผู้แทน สำนักงานโจทก์โดย บ. ได้เข้าไปมีส่วนร่วมตั้งแต่การเจรจาต่อรองทำสัญญารายพิพาทด้วย จึงเข้าลักษณะที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรประเภท ค) สำนักงานตามข้อ 5 แห่งอนุสัญญาดังกล่าวแล้ว นอกจากนี้สาขาโจทก์ในประเทศไทยอันเป็นสถานประกอบการถาวรประเภท ข) สาขา ตามข้อ 5 แห่งอนุสัญญาดังกล่าว ยังได้เข้าดำเนินการในส่วนการรับจ้างติดตั้งทั้งหมด ซึ่งถือเป็นการประกอบธุรกิจตามสัญญาเดียวกันที่ไม่อาจแบ่งแยกได้ เมื่อโจทก์ซึ่งเป็นวิสาหกิจที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยโดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย กำไรของวิสาหกิจจึงย่อมต้องเสียภาษีในประเทศไทย ตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินเรียกให้สาขาโจทก์ในประเทศไทยส่งเอกสารเกี่ยวกับต้นทุนสินค้าที่โจทก์นำเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยเพื่อตรวจสอบภาษีที่จะต้องเสียในนามโจทก์ แต่โจทก์มิได้ส่งเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับต้นทุนสินค้าเคเบิลใยแก้วให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน ย่อมทำให้เจ้าพนักงานตรวจสอบไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทในส่วนการจัดหาเคเบิลใยแก้วได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีเหตุที่จะนำบทบัญญัติมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลมตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 66 วรรคสอง แห่ง ป.ระญากร ส่วนที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอาจแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญาและตามกฎหมายภายในเกี่ยวกับภาษีอากรตามข้อ 26 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวก็ไม่เป็นการลบล้างอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่มีอยู่ตามมาตรา 66 วรรคสอง ประกอบมาตรา 71 (1) ไปได้ และแม้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน จะไม่มีข้อบทใด

กำหนดให้ประเมินภาษีโดยวิธีการตามมาตรา 71 (1) แต่อนุสัญญาฉบับดังกล่าวก็มิได้มีข้อบทใด กำหนดให้ใช้วิธีการแบ่งผลกำไรทั้งสิ้นของวิสาหกิจไปยังสถานประกอบการถาวรหรือวิธีการคำนวณอย่างอื่นในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ไว้เป็นการเฉพาะ จึงย่อนำบทบัญญัติใน ป.รัชฎากร มาใช้บังคับแก่กรณีได้เท่าที่ไม่ขัดกับส่วนอื่นของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว ประกอบกับโจทก์ก็นำสืบพิสูจน์ว่ากำไรสุทธิของโจทก์ในความเป็นจริงมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่ประเมินตามมาตรา 71 (1) การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินกำไรสุทธิของโจทก์ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 66 วรรคสอง ประกอบมาตรา 71 (1) จึงถูกต้องและเหมาะสมแล้ว กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่ง ป.รัชฎากร คือกำไรสุทธิที่คำนวณจากรายได้รายจ่ายจากกิจการทุกส่วนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ มิใช่แยกคำนวณเป็นรายกิจการไป โจทก์จึงขอที่ต้องจะคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิจากรายได้รายจ่ายของการจัดหาเคเบิลใยแก้วรวมกันไปกับการรับจ้างทำของด้วย และเมื่อรายได้ในส่วนการจัดหาเคเบิลใยแก้วของโจทก์เป็นกรณีที่ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ กรณีที่ย่อมถือว่ารายได้ทั้งหมดของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีพินาศนั้นไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิได้ไปด้วย เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับทั้งหมดของรอบระยะเวลาบัญชีปีพินาศ ตามมาตรา 66 วรรคสอง ประกอบมาตรา 71 (1) ซึ่งการประเมินตามมาตรา 71 (1) นี้ ไม่คำนึงว่ารายรับส่วนหนึ่งส่วนใดของรอบระยะเวลาบัญชีจะมีกำไรหรือขาดทุน ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องนำยอดรายรับจากการรับจ้างทำของในรอบระยะเวลาบัญชีปีพินาศที่โจทก์อ้างว่าขาดทุนมารวมเป็นฐานรายรับในการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) ด้วยหาใช่ต้องแยกกิจการรับจ้างทำของออกมาคำนวณรายได้หักด้วยรายจ่ายดังที่โจทก์อ้างคดีนี้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินภาษีตาม ป.รัชฎากร มาตรา 71 (1) ย่อมต้องถือว่าโจทก์ไม่มีสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปีพินาศโดยคำนวณจากยอดกำไรสุทธิแต่ต้องเสียโดยคำนวณจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งกรณีเช่นนี้เป็นการเสียภาษีโดยไม่คำนึงถึงรายจ่ายใด ๆ ดังนั้นโจทก์จึงไม่อาจนำรายจ่ายซึ่งโจทก์อ้างว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารและการจัดการทั่วไป ตามที่ระบุไว้ในมาตรา 7 วรรคสาม แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าวมาหักจากยอดรายรับได้ โจทก์ต้องคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิจากรายได้รายจ่ายของการจัดหาเคเบิลใยแก้วรวมกันไปกับการรับจ้างทำของด้วย แม้โจทก์จะอ้างว่าการรับจ้างทำของจะมีผลขาดทุนก็ตาม แต่เมื่อรวมกับการจัดหาเคเบิลใยแก้วซึ่งไม่สามารถคำนวณกำไรหรือขาดทุนได้แล้ว กรณีไม่อาจจะรับฟังเป็นยุติได้ว่าโจทก์ไม่มีเงินกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีปีพินาศ เงินที่โจทก์ได้รับจากบริษัท ท. จึงมิใช่เฉพาะส่วนที่เป็นเงินค่าต้นทุนเคเบิลใยแก้วเท่านั้น แต่เป็นเงินที่เป็นส่วนของเงินกำไรหรือถือว่าเงินกำไรรวมอยู่ด้วย โจทก์จึงต้องเสียภาษีในจำนวนเงินกำไรที่จำหนำนั้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70 ทวิ แห่ง ป.รัชฎากร การที่โจทก์ชำระภาษีไม่ถูกต้องเนื่องมาจากโจทก์ไม่พิสูจน์ต้นทุนสินค้าและกำไรของโจทก์ซึ่งเป็นเรื่องที่โจทก์ทราบดีอยู่แล้ว เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิที่แท้จริงของโจทก์ได้ จึงต้องใช้การประเมินโดยวิธีอื่น แล้วโจทก์ก็อาศัยบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเป็นข้อโต้แย้งการประเมินเพื่อจะไม่ต้องเสียภาษี อันเป็นลักษณะของการพยายามปกปิดจำนวนเงินกำไรที่แท้จริง และหาทางตีความสัญญารายปีพินาศไปในทางที่จะนำบทบัญญัติอนุสัญญาภาษีซ้อนมาใช้อ้างเพื่อประโยชน์แก่ตน นอกจากนี้จำนวนเงินภาษีที่โจทก์ชำระไม่ถูกต้องดังกล่าวก็เป็นจำนวนสูงมาก และยังเป็นเวลาต่อเนื่องกันหลายรอบระยะเวลาบัญชี จึงไม่มีเหตุสมควรถูกงดหรือลด

เบี้ยปรับให้แก่โจทก์

องค์คณะ

นิพนธ์ ช่วยสกุล · สุนทร ทรงฤกษ์ · รัชพันธ์ ประพุทธนิตินสาร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/9150/2560>