

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3908/2560

นางทิพยา อินทร์โฆสิต กับพวกโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 19, ป.ร.ฎ.การ มาตรา 81, ป.ร.ฎ.การ มาตรา 77/2, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 36, ป.ร.ฎ.การ มาตรา 77/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

คำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ที่ 2 ปรากฏเหตุข้ออ้างในการขอขยาย ระยะเวลาแต่เพียงว่า วันที่ครบกำหนดยื่นคำแก้อุทธรณ์เป็นวันตรงกับวันหยุดเท่านั้น โดยไม่ ปรากฏว่าโจทก์ที่ 2 มีเหตุขัดข้องประการอื่น ย่อมยังไม่พอพียงได้ว่า กรณีมีเหตุควรอนุญาตให้ขยาย ระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์เนื่องจากมีความจำเป็นหรือเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 19 หนังสือแจ้ง การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับโจทก์ที่ 2 ทุกฉบับมีการระบุ แจ้งให้ทราบว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดย มีเหตุผลตามใบแนบหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มทุกฉบับ ส่วนที่หนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีได้มีการระบุนั้น เดือน ปี ที่ทำคำสั่งไว้โดยเฉพาะ ก็มีได้ มีผลกระทบต่อเนื้อหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายแห่งการประเมินภาษี และยังได้ความตาม คำวินิจฉัยอุทธรณ์ว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ 06730070-25490615-005-00047 ถึง 00082 ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการจัดทำ ทะเบียนคุมรายการและจัดทำบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์ พ.ศ.2546 รหัสชุดเลขที่ 25490615 หมายถึง พ.ศ.(2549) เดือน (6) วันที่ (15) ที่ออกหนังสือ โดยโจทก์ที่ 2 ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังกล่าวโดยชอบแล้ว ประกอบกับทางพิจารณาไม่ปรากฏว่า โจทก์ที่ 2 ต้องเสียหายเนื่องจากการที่ มิได้มีการระบุนั้น เดือน ปี ที่ทำคำสั่งในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จึงเป็น คำสั่งทางปกครองที่มีข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือผิดพลาดเล็กน้อย ตามมาตรา 43 วรรคหนึ่ง แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันมิได้มีผลทำให้โจทก์ที่ 2 ได้รับความเสียหาย ถึงขนาดต้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองให้เสียไปเพื่อเยียวยาแก่โจทก์ที่ 2 โจทก์ที่ 2 มีชื่อเป็นผู้เช่า ที่ดินแปลงพิพาทจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เป็นการกระทำตามที่คณะบุคคล โครงการ น. มอบหมายซึ่งอยู่ภายในวัตถุประสงค์ของคณะบุคคลดังกล่าว การที่คณะบุคคล โครงการ น. ตกลงให้อาคารและสิ่งก่อสร้างตกเป็นกรรมสิทธิ์ของ สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เมื่อดำเนินการก่อสร้างเสร็จแล้วโดยคณะบุคคลโครงการ น. ได้รับสิทธิการเช่าเป็นค่าตอบแทนและสามารถนำสิทธิการเช่าโอนขายให้แก่บุคคลทั่วไปได้ โดย เมื่อลูกค้าชำระค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวแล้ว ลูกค้าก็ต้องไปทำสัญญาเช่ากับ สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ผู้ให้เช่าโดยตรง การประกอบกิจการของคณะบุคคล โครงการ น. ในลักษณะที่ได้รับผลตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่าดังกล่าว นิติสัมพันธ์ระหว่าง คณะบุคคลโครงการ น. กับบุคคลทั่วไปซึ่งเป็นลูกค้า จึงหาได้มีลักษณะเป็นการเช่าอาคารอันได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม ป.ร.ฎ.การ มาตรา 81 (1) (ต) แต่เป็นการโอนขายสิทธิการเช่าให้แก่ บุคคลภายนอกโดยมีค่าตอบแทน จึงย่อมเป็นการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตาม ป.ร.ษฎากร มาตรา 77/2 บทบัญญัติแห่ง ป.ร.ษฎากร มิได้ห้ามเจ้าพนักงานประเมินแก้ไข การประเมินที่ผิดพลาดให้ถูกต้องได้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินภาษีครั้งแรก เพราะเห็นว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจยกเลิกการประเมินภาษี ที่ไม่ถูกต้องแล้วทำการประเมินภาษีอีกครั้งตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ แม้การประเมินภาษีครั้งหลังจะ ทำให้โจทก์ที่ 2 ต้องชำระภาษีมากกว่าการประเมินครั้งแรก แต่มีผลทำให้ต้องเสียภาษีเพียงครั้ง เดียว จึงมิใช่การประเมินซ้ำซ้อนและยังคงเป็นการประเมินในเรื่องเดิม เจ้าพนักงานประเมินย่อม มีอำนาจยกเลิกการประเมินที่ไม่ถูกต้องและแจ้งการประเมินใหม่ตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ ภาระทาง ภาษีของคณะบุคคลโครงการ น. สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะเกิดจากธุรกรรมที่คณะบุคคลโครงการ น. ยกกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างให้เป็นของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เป็นไปตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปจากภาระทางภาษีของคณะบุคคลโครงการ น. สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากธุรกรรมที่คณะบุคคลโครงการ น. โอนขายสิทธิการเช่าให้แก่บุคคล ทัวไปซึ่งเป็นลูกค้า จึงเป็นธุรกรรมที่แตกต่างกันและคนละคู่สัญญากัน ลำพังเพียงว่า คณะบุคคล โครงการ น. ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่แล้ว จึงหาใช่เป็นเหตุผลโดยตรงให้คณะบุคคลโครงการ น. ไม่ต้องมีภาระที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

คำพิพากษา

โจทก์ทั้งสองฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้ง การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ภ.พ.73.1-06730070-25490615-005-00047 ถึง 00082 และ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.6 (นฐ)/20 ถึง 55/2550 ลงวันที่ 24 ตุลาคม 2550 ให้ลดหรือลด เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว ก่อนไต่สวนคำร้องขอดำเนินคดีอย่างคนอนาถา โจทก์ที่ 1 ยื่นคำบอกกล่าวขอถอนฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางอนุญาต จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลาง พิพากษาให้เพิกถอนการแจ้งการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ภ.พ. 73.1-06730070-25490615-005-00047 ถึง 00082 ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.6(นฐ)/20 ถึง 55/2550 ลงวันที่ 24 ตุลาคม 2550 ให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ที่ 2 โดยกำหนดค่าทนายความ 5,000 บาท โจทก์ที่ 2 อุทธรณ์คำสั่งต่อศาลฎีกา จำเลยอุทธรณ์ต่อ ศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันรับฟังเป็นยุติว่า เดิมโจทก์ที่ 2 มีชื่อเป็นผู้เช่าที่ดินแปลงหมายเลขที่ 14 ตำบลศาลายา อำเภอนครชัยศรี จังหวัด นครปฐม จากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2539 โจทก์ที่ 1 โจทก์ที่ 2 นายสุรพจน์ นายพยุ่งหรือพยุงค์ดี และนายอุดมทรัพย์ ตกลงทำสัญญาจัดตั้งคณะบุคคล โครงการนพวรรณทรัพย์สิน โดยมีวัตถุประสงค์การจัดตั้งเพื่อติดต่อนำที่ดินซึ่งเป็นของ สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์มาดำเนินการรับจ้างก่อสร้างอาคารให้แก่บุคคลทั่ว ๆ ไป ที่ ประสงค์จะทำสัญญาเช่าอาคารโดยตรงกับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ โดยโจทก์ที่ 2 เป็นผู้มีอำนาจดำเนินการแทนคณะบุคคลดังกล่าว วันที่ 16 มิถุนายน 2540 โจทก์ที่ 2 ทำสัญญาเช่า ที่ดินแปลงดังกล่าวจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ โดยมีเงื่อนไขว่า เมื่อผู้เช่าได้ ก่อสร้างตามสัญญาเสร็จลงเมื่อใด ผู้เช่ายอมยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งก่อสร้างพร้อมทั้งส่วนควบ สิ่งตรงตราบ เครื่องประกอบและเครื่องอุปกรณ์ให้แก่ผู้ให้เช่าทันที สัญญาดังกล่าวมีกำหนด ระยะเวลาเช่า 24 ปี และมีข้อตกลงให้ผู้เช่าสามารถนำอาคารออกให้เช่าช่วงได้ คณะบุคคล

โครงการนพวรรณทรัพย์สินจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2543 และแจ้งเลิกประกอบกิจการ เมื่อวันที่ 27 กรกฎาคม 2543 เมื่อวันที่ 12 มิถุนายน 2546 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สิน โจทก์ที่ 2 อุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีมติให้ยกเลิกการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่ให้ถูกต้องตามเดือนภาษีที่มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ต่อมาเจ้าพนักงานของจำเลยมีหนังสือแจ้งยกเลิกการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว และแจ้งการจำหน่ายอุทธรณ์ให้โจทก์ที่ 2 ทราบ เมื่อวันที่ 22 มิถุนายน 2549 เจ้าพนักงานของจำเลยแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สิน รวม 36 เดือนภาษี ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ภ.พ. 73.1-06730070-25490615-005-00047 ถึง 00082 โจทก์ที่ 2 ในฐานะบุคคลในคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว แต่กรณีมีเหตุอันควรผ่อนผัน จึงพิจารณาให้ลดเบี้ยปรับลงคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย โจทก์ที่ 2 ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวโดยชอบแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ที่ 2 ที่คัดค้านคำสั่งของศาลภาษีอากรกลางที่ยกคำร้องขอให้ขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ที่ 2 เสียก่อน โดยโจทก์ที่ 2 อุทธรณ์ว่า คำร้องของโจทก์ที่ 2 ที่ขอให้ขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ ได้มีการบรรยายให้ปรากฏถึงพฤติการณ์พิเศษที่โจทก์ที่ 2 ไม่อาจยื่นคำแก้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาได้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 19 บัญญัติว่า "ระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ หรือตามที่ศาลภาษีอากรกำหนด ศาลภาษีอากรมีอำนาจยื่นหรือขยายได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม" ซึ่งคดีได้ความว่า โจทก์ที่ 2 ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ ลงวันที่ 11 เมษายน 2557 โดยอ้างเหตุว่า คดีนี้ครบกำหนดที่โจทก์ที่ 2 จะต้องยื่นคำแก้อุทธรณ์ให้ทันภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ คือวันที่ 15 เมษายน 2557 ประกอบกับในวันครบตรงกับวันหยุด และทนายโจทก์ที่ 2 เกรงว่าจะยื่นคำแก้อุทธรณ์ไม่ทันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์ที่ 2 มีความประสงค์ขอขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ไปอีกสัก 30 วัน นับแต่วันครบ ขอศาลได้โปรดอนุญาต ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ที่ 2 ในวันเดียวกันว่า ตามคำร้องไม่ปรากฏข้อความใดแสดงให้เห็นถึงเหตุที่ไม่สามารถยื่นคำแก้อุทธรณ์ได้ทันภายในกำหนด คงได้ความตามคำร้องเพียงว่า ครบกำหนดในวันหยุดราชการ เกรงว่าจะยื่นคำแก้อุทธรณ์ไม่ทัน ซึ่งไม่ปรากฏเหตุผลอื่นใดที่จะไม่สามารถทำคำแก้อุทธรณ์ได้ภายในกำหนด ไม่อนุญาต ยกคำร้อง จะเห็นได้ชัดว่า คำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ที่ 2 ปรากฏเหตุข้ออ้างในการขอขยายระยะเวลาแต่เพียงว่า วันที่ครบกำหนดยื่นคำแก้อุทธรณ์เป็นวันตรงกับวันหยุดเท่านั้น โดยไม่ปรากฏว่าโจทก์ที่ 2 มีเหตุขัดข้องประการอื่น ย่อมยังไม่พอพียงได้ว่า กรณีมีเหตุควรอนุญาตให้ขยายระยะเวลาเนื่องจากมีความจำเป็นหรือเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 คำสั่งของศาลภาษีอากรกลางที่ไม่อนุญาตให้โจทก์ที่ 2 ขยายระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์มานั้นชอบแล้ว อย่างไรก็ดี เมื่อโจทก์ที่ 2 ยื่นคำแก้อุทธรณ์พ้นกำหนดระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ จึงมีคำสั่งให้

รับคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ที่ 2 เป็นคำแถลงการณ์ ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินที่ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ โจทก์ที่ 2 เป็นคำสั่งทางปกครองที่ขอด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 36 หรือไม่ โดยจำเลยอุทธรณ์ว่า จำเลยจัดทำหนังสือแจ้งการประเมินถูกต้อง ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการจัดทำทะเบียนคุมรายการและจัดทำบัญชีด้วยระบบ คอมพิวเตอร์ พ.ศ.2546 แล้ว โดยรายการวัน เดือน ปี ที่ทำคำสั่งซึ่งจะต้องระบุไว้ใน คำสั่งทางปกครองนั้นมีความสำคัญในแต่ละเรื่องไม่เหมือนกัน ถ้าเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีเนื้อหา ครบถ้วนแล้ว การไม่มีวัน เดือน ปี ก็ไม่ใช่สาระสำคัญถึงขนาดจะทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นเสียไป ปัญหาที่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 36 บัญญัติว่า "คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสืออยู่?อย่างน้อยต้องระบุวัน เดือน และปี?ที่ทำคำสั่ง ชื่อ และตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้า?ที่ผู้ทำคำสั่งนั้น" มาตรา 43 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "คำสั่งทางปกครองที่มีข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือผิดหลงเล็กน้อยนั้นเจ้าหน้าที่ อาจแก้ไขเพิ่มเติมได้เสมอ" ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า เมื่อพิจารณาหนังสือแจ้ง การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ 06730070-25490615-005-00047 ถึง 00082 ทุก ฉบับมีการระบุแจ้งให้ทราบว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและ เงินเพิ่ม โดยเงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 15 กรกฎาคม 2549 โดยมีเหตุผลตามใบแนบหนังสือแจ้ง การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มทุกฉบับในทำนองเดียวกันว่า คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สิน ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบ ภ.พ. 30 เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินยื่นขอจดทะเบียนในภายหลังและได้ยื่นแบบ ภ.พ. 30 โดย ระบุไม่มีรายรับ เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 88, 88/2, 88/5 และ 88/6 แห่ง ประมวลรัษฎากร ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มให้โจทก์ที่ 2 ในฐานะบุคคลในคณะบุคคลโครงการนพ วรรณทรัพย์สิน ต้องรับผิดชอบชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อันเป็นการแสดงให้เห็น ชัดแจ้งว่า โจทก์ที่ 2 ถูกเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีคำสั่งประเมินภาษีด้วยเหตุใด และมีการ คำนวณเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมาพร้อมกับการประเมิน ส่วนที่หนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ได้มีการระบุวัน เดือน ปี ที่ทำคำสั่งไว้โดยเฉพาะ ก็มิได้ มีผลกระทบต่อนื้อหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายแห่งการประเมินภาษี และยังได้ความตาม คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ 06730070-25490615-005-00047 ถึง 00082 ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการจัดทำทะเบียนคุมรายการและจัดทำบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์ พ.ศ.2546 รหัสชุด เลขที่ 25490615 หมายถึง พ.ศ.(2549) เดือน (6) วันที่ (15) ที่ออกหนังสือ โดยโจทก์ที่ 2 ได้รับ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวโดยชอบแล้ว ประกอบกับทางพิจารณาไม่ปรากฏว่า โจทก์ที่ 2 ต้อง เสียหายเนื่องจากการที่ไม่ได้มีการระบุวัน เดือน ปี ที่ทำคำสั่งในหนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีได้ระบุ วัน เดือนและปี ดังกล่าว จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือผิดหลงเล็กน้อย ตามมาตรา 43 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันมิได้มีผลทำให้โจทก์ที่ 2 ได้รับความเสียหายถึงขนาดต้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองให้เสียไปเพื่อเยียวยาแก่โจทก์ที่ 2 ที่ ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินที่ ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับโจทก์ที่ 2 เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ขอด้วยพระราชบัญญัติ

วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 36 แล้วพิพากษาเพิกถอนการแจ้งการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยฟังขึ้น กรณีมีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยต่อไปว่าการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งศาลภาษีอากรกลางยังมิได้วินิจฉัยปัญหานี้ แต่เมื่อโจทก์ที่ 2 และจำเลยต่างนำพยานหลักฐานของตนเข้าสืบจนเสร็จสิ้นกระแสความแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรวินิจฉัยไปโดยไม่ต้องย้อนสำนวนไปให้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษาเสียก่อน โดยปัญหานี้ โจทก์ที่ 2 อ้างว่า ในการประกอบกิจการของคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินนั้น คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินมิใช่ผู้เช่าที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ สิทธิการเช่ากับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เป็นสิทธิส่วนตัวของโจทก์ที่ 2 แต่เพียงผู้เดียว ส่วนการดำเนินการของคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินเป็นการลงทุนทำธุรกิจรับเหมาก่อสร้างอาคารตึกแถวและทาวน์เฮาส์ในที่ดินที่มีสิทธิการเช่ากับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ดังกล่าวเพื่อนำออกขายให้แก่บุคคลทั่วไป โดยมีได้มีการโอนขายสิทธิการเช่าใด ๆ ระหว่างโจทก์ที่ 2 กับลูกค้าแต่ละราย คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินได้รับผลตอบแทนในรูปกำไรจากเงินค่าขายอาคาร ที่จะได้รับการผ่อนชำระเป็นงวดจากลูกค้าตามสัญญาจะซื้อจะขายอาคารหักด้วยต้นทุนค่าก่อสร้างอาคาร เงินค่าขายอาคารมีลักษณะเป็นเพียงเงินช่วยค่าก่อสร้าง มิใช่เงินค่าตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่าคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สิน คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินไม่เคยนำเอาต้นทุนของสัญญาเช่าที่โจทก์ที่ 2 ทำไว้กับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์มาบันทึกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของโครงการ สัญญาเช่าที่โจทก์ที่ 2 ทำไว้กับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์มิได้เปิดโอกาสให้โจทก์ที่ 2 โอนสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลภายนอก เพียงแต่ให้สิทธิโจทก์ที่ 2 ในการนำอาคารออกให้เช่าช่วงแก่บุคคลภายนอกเท่านั้น เงินค่าขายอาคารอันมีลักษณะเป็นเงินช่วยค่าก่อสร้างอาคารที่คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินได้รับ มีลักษณะเป็นการเช่าอาคารอันได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่การขายสินค้าดังที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยกล่าวอ้างปัญหานี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) บัญญัติว่า "ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่..." มาตรา 77/1 (9) บัญญัติว่า "สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า" มาตรา 77/1 (10) บัญญัติว่า "บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ..." และมาตรา 81 บัญญัติว่า "ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้... (1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการดังต่อไปนี้... (ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์..." ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ทางพิจารณาได้ความว่า โจทก์ที่ 2 ทำสัญญาเช่ากับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ โดยข้อ 2 ของสัญญามีความว่า "ผู้เช่าสัญญาว่าจะลงมือดำเนินการก่อสร้างตึกแถว 3 ชั้น จำนวน 40 คูหา และอาคารพักอาศัย 2 ชั้น จำนวน 40 ห้อง ตามแบบแปลนแผนผังและรายละเอียดซึ่งผู้เช่าเป็นผู้ขออนุญาตในนามสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ ทุนก่อสร้างประมาณ 66,063,050 บาท" ข้อ 4 ของสัญญามีความว่า "ผู้เช่าให้สัญญาว่า เมื่อผู้เช่าได้ก่อสร้างตามสัญญาข้อสองเสร็จลง

เมื่อใด ผู้เช่ายอมยกกรรมสิทธิ์ในสิ่งก่อสร้างพร้อมทั้งส่วนควบสิ่งตั้งตราเครื่องประกอบและเครื่องอุปกรณ์ให้แก่ผู้ให้เช่าทันที..." และข้อ 12 ของสัญญา มีความว่า "ผู้ให้เช่ายอมให้ผู้เช่านำอาคารออกให้เช่าช่วงได้..." จะเห็นได้ว่า แม้หนังสือสัญญาเช่าดังกล่าวจะระบุว่า โจทก์ที่ 2 เป็นคู่สัญญาฝ่ายผู้เช่า แต่ตามหนังสือสัญญาเช่าดังกล่าวก็ระบุว่า ทรัพย์สินที่เช่าคือ ที่ดินแปลงหมายเลข 14 ตำบลศาลายา อำเภอนครชัยศรี จังหวัดนครปฐม ซึ่งโจทก์ที่ 2 ร่วมกับบุคคลอื่น ได้ทำสัญญาเช่าหุ้นส่วนกันเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2539 โดยใช้ชื่อว่าคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สิน มีวัตถุประสงค์เพื่อลงทุนเช่าที่ดินของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์แปลงหมายเลขดังกล่าว เพื่อนำมาดำเนินการจัดแบ่งเป็นแปลง ๆ พร้อมทั้งสร้างอาคารพาณิชย์และอาคารพักอาศัยตามสัญญาเช่าหุ้นส่วน เพื่อโอนสิทธิการเช่าที่ดินพร้อมทั้งอาคารให้แก่บุคคลทั่วไป ซึ่งตามข้อ 1 ของสัญญาดังกล่าวระบุให้โจทก์ที่ 2 เป็นผู้เช่าที่ดินจาก

สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ และตามข้อ 7 ระบุให้โจทก์ที่ 2 หรือตัวแทนที่ได้รับมอบหมายเป็นผู้ดำเนินการติดต่อสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เพื่อขอโอนสิทธิการเช่าที่ดินพร้อมทั้งอาคารพักอาศัยให้แก่บุคคลอื่น เมื่อก่อสร้างแล้วเสร็จตามโครงการ ดังนั้นเห็นได้ว่า การที่โจทก์ที่ 2 มีชื่อเป็นผู้เช่าที่ดินแปลงพิพาทจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เป็นการกระทำตามที่คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินมอบหมายซึ่งอยู่ภายในวัตถุประสงค์ของคณะบุคคลดังกล่าว ซึ่งการที่คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินตกลงให้อาคารและสิ่งก่อสร้างตกเป็นกรรมสิทธิ์ของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เมื่อดำเนินการก่อสร้างเสร็จแล้ว โดยคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินได้รับสิทธิการเช่าเป็นค่าตอบแทนและสามารถนำสิทธิการเช่าโอนขายให้แก่บุคคลทั่วไปได้ โดยเมื่อลูกค้าชำระค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวแล้ว ลูกค้าก็ต้องไปทำสัญญาเช่ากับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ผู้ให้เช่าโดยตรง การประกอบกิจการของคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินในลักษณะที่ได้รับผลตอบแทนจากการโอนสิทธิการเช่าดังกล่าว นิติสัมพันธ์ระหว่างคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินกับบุคคลทั่วไปซึ่งเป็นลูกค้า จึงหาได้มีลักษณะเป็นการเช่าอาคารอันได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ต) แห่งประมวลรัษฎากร ดังที่โจทก์ที่ 2 อ้าง เนื่องจากลูกค้าต้องไปทำสัญญาเช่ากับสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ผู้ให้เช่าโดยตรง ทั้งลูกค้าก็ได้เช่าช่วงจากโจทก์ กรณีจึงเป็นเรื่องที่โจทก์โอนสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลภายนอกโดยมีค่าตอบแทนอันถือเป็นการขายทรัพย์สิน ตามนิยามคำว่า ขาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) เมื่อสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นสิ่งหาทรัพย์สินและเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ จึงเป็นสินค้าตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (9) การที่โจทก์โอนสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลภายนอกโดยมีค่าตอบแทน จึงย่อมเป็นการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว สำหรับที่โจทก์ที่ 2 อ้างว่า ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรายโจทก์ที่ 2 ในคดีนี้ เจ้าพนักงานประเมินเคยประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรายคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินมาแล้วครั้งหนึ่ง ซึ่งโจทก์ที่ 2 ในฐานะคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินครั้งก่อน แล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า การประเมินภาษีครั้งก่อนไม่ชอบด้วยกฎหมาย ฉะนั้น การยกเลิกการประเมินภาษีครั้งก่อนต้องกระทำโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ทั้งการประเมินภาษีครั้งหลังยังทำให้โจทก์ที่ 2 ต้องรับภาระภาษีเพิ่มมากขึ้นกว่าการประเมินภาษีครั้งแรกอย่างมาก ศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้ห้ามเจ้าพนักงานประเมินแก้ไข การประเมินภาษีที่ผิดพลาดให้ถูกต้องได้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินภาษีครั้งแรก เพราะเห็นว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจยกเลิกการประเมินภาษี ที่ไม่ถูกต้องแล้วทำการประเมินภาษีอีกครั้งตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ แม้การประเมินภาษีครั้งหลังจะ ทำให้โจทก์ที่ 2 ต้องชำระภาษีมากกว่าการประเมินภาษีครั้งแรก แต่มีผลทำให้ต้องเสียภาษีเพียง ครั้งเดียว จึงมิใช่การประเมินภาษีซ้ำซ้อน โดยเฉพาะการประเมินภาษีครั้งหลังยังเป็นการประเมิน ในเรื่องเดิมมิใช่การประเมินในเรื่องใหม่ ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจยกเลิก การประเมินที่ไม่ถูกต้องและแจ้งการประเมินใหม่ตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ ข้ออ้างของโจทก์ที่ 2 ข้อนี้ ฟังไม่ขึ้น ที่โจทก์ที่ 2 อ้างต่อไปว่า กิจการของคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินเป็นกิจการที่ ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่แล้ว จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ทางพิจารณาได้ความว่า คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับการยกกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือสิ่งก่อสร้างให้แก่สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ ส่วนคดีนี้เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สิน สำหรับการประกอบกิจการขายสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลทั่วไป จะเห็นได้ว่า ภาระทางภาษีของคณะ บุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินสำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะเกิดจากธุรกรรมที่คณะบุคคลโครงการ นพวรรณทรัพย์สินยกกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างให้เป็นของ สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ เป็นไปตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปจาก ภาระทางภาษีของคณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากธุรกรรม ที่คณะบุคคลโครงการนพวรรณทรัพย์สินโอนขายสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลทั่วไปซึ่งเป็นลูกค้า จึง เป็นธุรกรรมที่แตกต่างกันและคนละคู่สัญญากัน ลำพังเพียงว่า คณะบุคคลโครงการนพวรรณ ทรัพย์สินต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่แล้ว จึงหาใช่เป็นเหตุผลโดยตรงให้คณะบุคคลโครงการน พวรรณทรัพย์สินไม่ต้องมีภาระที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่โจทก์ที่ 2 อ้าง สำหรับปัญหาว่า กรณีมี เหตุให้ลดหรือดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือไม่นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ในชั้น ตรวจสอบภาษี โจทก์ที่ 2 มิได้มาพบเจ้าพนักงานของจำเลยตามหนังสือเชิญพบและไม่ได้ส่งมอบ เอกสารหลักฐานเพิ่มเติมให้แก่เจ้าพนักงานของจำเลย โดยที่โจทก์ที่ 2 นำส่งเอกสารที่เกี่ยวกับ ใบเสร็จรับเงินไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานของจำเลยจึงต้องทำหนังสือขอความร่วมมือไปยัง สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์เพื่อตรวจสอบเรื่องขอคัดหลักฐานข้อสัญญาเช่าและการ โอนสิทธิการเช่า ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเบี้ยปรับลงคงเหลือเพียงร้อยละ 30 ของ เบี้ยปรับตามกฎหมาย เหมาะสมแก่พฤติการณ์แล้ว กรณีไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในปัญหาข้ออื่นอีกเพราะ ไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องของโจทก์ที่ 2 ค่าฤชาธรรมเนียม ทั้งสองศาลให้เป็นพับ

องค์คณะ

ประสิทธิ์ สนามชวด · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · นิพันธ์ ช่วยสกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/3908/2560>