

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 961/2541

บริษัท ยูนิค ซัพพลาย เมททิเรียล จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.วิ.พ. มาตรา 225, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29, ป.รัชฎากร มาตรา 645, พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 26, ป.รัชฎากร มาตรา 65

ย่อ / หลักกฎหมาย

ตามมาตรา 26 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 นั้น เป็นเรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผ่อนผันให้ผู้ประกอบการการขายสินค้าหรือการให้บริการให้บริการได้รับสิทธิชำระภาษีการค้าต่อไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาจะขายหรือให้เข้าซื้อสินค้า การให้เข้าเครื่องจักร เครื่องมือ หรือเครื่องกลที่ใช้ในการผลิตหรือการให้บริการ ที่ได้มีการทำสัญญาจะขาย สัญญาเช่าซื้อสัญญาเช่า และมีการผ่อนชำระหรือชำระค่าเช่าตามสัญญาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 ซึ่งวรรคห้าของมาตรา 26 บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรานี้ให้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็นที่สุด" นั้นหมายความว่า บทบัญญัติดังกล่าวให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรที่จะวินิจฉัยปัญหาข้อขัดข้องต่าง ๆ ในชั้นที่ผู้ประกอบการยื่นคำขอรับสิทธิเสียภาษีการค้าต่อไปอีกว่า กรณีเข้าหลักเกณฑ์และถูกต้องตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ดังนั้นที่กฎหมายบัญญัติว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรานี้เป็นที่สุด จึงย่อมต้องหมายความว่า เป็นที่สุดในขั้นตอนของการปฏิบัติงานในชั้นนี้เท่านั้น เพื่อที่จะได้ดำเนินการตามขั้นตอนตามมาตราอื่นต่อไป หาได้ทำให้ขั้นตอนอื่นที่กฎหมายกำหนดเป็นอันยุติไปด้วยไม่ หากจะแปลตามมาตรา 26 วรรคห้า ว่า คำวินิจฉัยอธิบดีกรมสรรพากรกรณีนี้เป็นที่สุด ไม่สามารถยกขึ้นพิจารณาทบทวนได้อีก แม้คำวินิจฉัยนั้นไม่มีกฎหมายให้อำนาจหรือปราศจากพยานหลักฐานและเหตุผลสนับสนุนเพียงพอ ก็จะเป็นการให้อำนาจเด็ดขาดแก่อธิบดีกรมสรรพากรแต่เพียงผู้เดียว ทั้งจะเป็นการทำลายระบบการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติไว้ด้วย ดังนั้น เมื่อคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรที่ว่า โจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าหรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการโต้แย้งสิทธิโจทก์โจทก์ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้ โจทก์บรรยายฟ้องว่า โจทก์เป็นผู้ขายวัสดุอุปกรณ์ เช่น เหล็ก หิน ปูน ทราย ซีเมนต์ ไม้ อิฐ กระเบื้อง พรมสุขภัณฑ์ท่อ สายไฟฟ้า สี ที่ใช้ในการตกแต่งห้องชุด ซึ่งแยกต่างหากจากโครงสร้างอาคาร โดยทำสัญญาจะซื้อจะขายกับลูกค้าจำเลยหาได้ให้การปฏิเสธว่า เหล็ก หิน ทราย ซีเมนต์ ไม้ และอิฐ ที่โจทก์ทำสัญญาจะขายให้แก่ลูกค้ามิใช่วัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการตกแต่งอาคารชุดแต่อย่างใดไม่ ข้อเท็จจริงจึงฟังเป็นยุติตามคำฟ้องว่า เหล็ก หิน ทราย ซีเมนต์ ไม้ และอิฐ ที่โจทก์ทำสัญญาจะขายตามฟ้องเป็นวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการตกแต่งห้องชุดอุทธรณ์ของจำเลยที่ว่า เหล็ก หิน ทราย ซีเมนต์ ไม้ อิฐ ที่โจทก์ทำสัญญาจะขายให้แก่ลูกค้ามิได้เป็นวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งห้องชุด แต่เป็นวัสดุก่อสร้างตัวอาคารโดยตรงนั้น จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้ว โดยชอบในศาลภาษีอากร ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.

2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย ที่จำเลยอุทธรณ์ว่า สัญญาจะซื้อขายมิได้เฉพาะ อสังหาริมทรัพย์แต่ทรัพย์สินที่โจทก์ขายแก่ลูกค้าเป็นสังหาริมทรัพย์ จึงไม่อาจจะเป็นสัญญาจะซื้อขายได้นั้น เกี่ยวกับการประเมินภาษีรายนั้นนอกจากจะมีคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรว่า โจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าต่อไปแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรยังได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับ สัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์ทำกับลูกค้านั้นว่า "กรณีเป็นสัญญาจะขายหากมีการผ่อนชำระเงินตามสัญญา โดยมีหลักฐานชัดเจน บริษัท (โจทก์) ก็ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีการค้า หรือ ยกเว้นภาษีการค้าต่อไปตามมาตรา 26" คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับปัญหาในทางปฏิบัติตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 โดยวินิจฉัยว่าสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์ทำกับลูกค้าที่ซื้อห้องชุด โครงการ ส. และโครงการ ก. เป็นสัญญาจะขายไม่ปรากฏว่าโจทก์และจำเลยได้กล่าวอ้างว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้ไม่ชอบแต่อย่างใดทั้งไม่มีคู่ความฝ่ายใดขอให้ยกเลิกเพิกถอนด้วยคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรที่ว่า กรณีเป็นสัญญาจะขายจึงถึงที่สุดตามมาตรา 26 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 จำเลยจึงโต้เถียงว่าสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์มิใช่สัญญาจะขายอีกไม่ได้ การรับเงินค่างวดจากลูกค้าผู้ทำสัญญาซื้อวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งห้องชุด ซึ่งมีการผ่อนชำระตามสัญญาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 นั้น เพื่อความสะดวกแก่ลูกค้าที่จะได้ชำระเงินในคราวเดียว โจทก์จึงให้บริษัทส. และบริษัทก. ซึ่งเป็นเจ้าของโครงการรับเงินจากลูกค้าแทน ตามตัวอย่างใบเสร็จรับเงินค่างวดจากลูกค้าของบริษัทส. ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2534 ออกให้แก่ ว. ระบุรายละเอียดว่าเป็นการชำระค่างวดที่ 12 ห้อง 2015 จำนวน 20,000 บาท แยกเป็น รับชำระค่างวดบริษัทส. จำนวน 9,000 บาท รับชำระค่างวดแทนบริษัทโจทก์จำนวน 10,000 บาท และรับชำระค่างวดแทนบริษัทย. จำนวน 1,000 บาท ส่วนใบเสร็จรับเงินของบริษัทก. ลงวันที่ 30 สิงหาคม 2534 ออกให้แก่ ร. ระบุรายละเอียดว่าชำระค่างวดที่ 6 ห้อง 1810 จำนวน 18,000 บาท แยกเป็นรับชำระค่างวดบริษัท ก. จำนวน 9,200 บาท รับชำระค่างวดแทนบริษัทโจทก์จำนวน 8,000 บาท และรับชำระค่างวดแทนบริษัทย. จำนวน 800 บาท แสดงว่าลูกค้าซึ่งได้ทำสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์อันเป็นสัญญาจะขายกับโจทก์ได้ผ่อนชำระเงินตามสัญญานั้นแล้วก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 โดยชำระแก่บริษัทส. หรือบริษัทก. ซึ่งเป็นตัวแทนของโจทก์ การรับชำระหนี้ที่ลูกค้าผ่อนชำระตามสัญญาจะซื้อขายนั้นกฎหมายมิได้บังคับว่าต้องทำเป็นหนังสือ ดังนั้น การที่โจทก์ตั้งบริษัทส. และบริษัทก. เป็นตัวแทนรับชำระเงินจึงไม่ต้องทำเป็นหนังสือ วิธีการใช้เกณฑ์สิทธิเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 645 เป็นข้อกฎหมายคู่ความจึงไม่ต้งนำสืบ โจทก์เป็นผู้ประกอบการขายสินค้าซึ่งได้ทำสัญญาจะขายและลูกค้าได้ผ่อนชำระตามสัญญานั้นแล้วก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 เมื่อโจทก์ยื่นคำขอรับสิทธิเพื่อเสียภาษีการค้าต่อไปภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โจทก์ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรก่อนการแก้ไขเพิ่มเติม ทั้งนี้ตาม พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 26

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ ส.ป.8/1041/5/102948 ถึง 102966 ลงวันที่ 29 กันยายน 2536 และให้โจทก์ได้รับสิทธิเสีย

ภาษีการค้าสำหรับภาษีของเดือนมกราคม 2535 ถึงเดือนภาษีกรกฎาคม 2536 ให้จ่ายคืนเงินภาษีที่โจทก์ชำระไปจำนวน 5,134,002.08 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่โจทก์ชำระถึงวันฟ้องเป็นดอกเบี้ย 576,619 บาท และดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีของต้นเงิน 5,134,002.08 บาท นับแต่วันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าชำระเสร็จ หากศาลพิพากษาให้โจทก์ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ขอให้จ่ายรับชำระเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มโดยดเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มและให้จ่ายคืนเงินที่โจทก์ชำระเกินเป็นเงิน 433,926.64 บาทจ่ายให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีมกราคม 2535 ถึงเดือนกรกฎาคม 2536 ตามเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 326 ถึง 344 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่ 12 ถึง 30 ให้จ่ายคืนเงินภาษีจำนวน 5,134,002.08 บาท ให้แก่โจทก์พร้อมด้วยดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีนับแต่วันที่โจทก์ชำระจนกว่าจะชำระเสร็จ แต่ต้องไม่เกินจำนวนที่ได้รับคืน คำขออื่นในให้ยกจ่ายอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยไม่ได้เถียงกันในชั้นนี้ฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด โจทก์เป็นผู้ประกอบกิจการขายวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งห้องชุดให้แก่ลูกค้าที่ตกลงซื้อห้องชุดโครงการสาทร ยูนิค ทาวเวอร์ จากบริษัทสาทรยูนิค จำกัด และโครงการไกลเด็น บีช การ์เดน คอนโดมิเนียมจากบริษัทไกลเด็น บีช การ์เดน คอนโดมิเนียม จำกัดโดยโจทก์ทำสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์กับลูกค้าของ 2 บริษัทดังกล่าวก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 จำนวน 734 สัญญาเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2535 โจทก์ยื่นคำขอรับสิทธิเสียภาษีการค้าหรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์(ภ.ภ.03.5) ต่อสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 2 อ้างว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจะขายตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 26 ต่อมาโจทก์ย้ายสถานประกอบการจากเขตบางรักไปอยู่เขตปทุมวัน สำนักงานสรรพากรเขตพื้นที่ 2 ได้ออกรื้อให้สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 3 ดำเนินการ เจ้าพนักงานประเมินสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 3 ได้ไปทำการตรวจปฏิบัติงาน ณ สำนักงานของโจทก์แล้วมีหนังสือแจ้งโจทก์ว่า โจทก์ไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและให้โจทก์คัดค้านภายใน 7 วัน โจทก์ยื่นคำคัดค้านภายในกำหนดเวลา สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 3 มีหนังสือถึงอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อวินิจฉัยสั่งการตามหนังสือคัดค้านของโจทก์ นายวีระชัย ตันติกุล รองอธิบดีกรมสรรพากรปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรมีความเห็นว่าจากข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานไม่พอรับฟังได้ว่าโจทก์ได้รับชำระค่างวดตามสัญญาจะขายวัสดุอุปกรณ์และหากโจทก์ไม่มีหลักฐานอื่นมาพิสูจน์ในเวลาอันสมควรแล้วโจทก์ย่อมไม่มีสิทธิเสียภาษีการค้าหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่า โจทก์ไม่สามารถหาหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้รับเงินค่างวดตามสัญญาจะขายวัสดุอุปกรณ์จึงไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์สำหรับรายรับที่โจทก์ได้รับตามสัญญาจะหาวัสดุก่อสร้างรวม 734 ฉบับ ประจำเดือนภาษีมกราคม 2535 ถึงเดือนภาษีกรกฎาคม 2536 พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวมเป็นเงินภาษีทั้งสิ้น 10,169,400 บาทโจทก์อุทธรณ์การประเมิน และพอนชำระค่าภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้จ่ายบางส่วนเป็นเงิน 5,134,002.08 บาทคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว แต่ละเบี้ยปรับให้คงเรียกเก็บร้อยละ 40

ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย รวมเป็นเงินที่โจทก์ต้องชำระทั้งสิ้น 7,526,771.60 บาทมีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยประการแรกว่าโจทก์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรต่อศาลภาษีอากรกลางได้หรือไม่ โดยจำเลยอุทธรณ์ว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายที่วินิจฉัยว่าโจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าให้ถือเป็นที่สุดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 นั้น เห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 26 ดังกล่าว เป็นเรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผ่อนผันให้ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือการให้บริการได้รับสิทธิชำระภาษีการค้าต่อไปโดยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าตามสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อสินค้า การให้เช่าเครื่องจักร เครื่องมือหรือเครื่องกลที่ใช้ในการผลิตหรือการให้บริการ ที่ได้มีการทำสัญญาจะขาย สัญญาเช่าซื้อ สัญญาเช่าซื้อ สัญญาเช่าและมีการผ่อนชำระหรือชำระค่าเช่าตามสัญญาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 ซึ่งวรรคห้าของมาตรา 26 บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรานี้ให้อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็นที่สุด" หมายความว่า บทบัญญัติดังกล่าวให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรที่จะวินิจฉัยปัญหาข้อขัดข้องต่าง ๆ ในชั้นที่ผู้ประกอบการยื่นคำขอรับสิทธิเสียภาษีการค้าต่อไปอีกว่า กรณีเข้าหลักเกณฑ์และถูกต้องตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ดังนั้นที่กฎหมายบัญญัติว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรานี้เป็นที่สุด จึงย่อมต้องหมายความว่า เป็นที่สุดในขั้นตอนของการปฏิบัติงานในชั้นนี้เท่านั้น เพื่อที่จะได้ดำเนินการตามขั้นตอนตามมาตราอื่นต่อไปหาได้ทำให้ขั้นตอนอื่นที่กฎหมายกำหนดเป็นอันยุติไปด้วยไม่หากจะแปลตามมาตรา 26 วรรคห้า ว่าคำวินิจฉัยอธิบดีกรมสรรพากรกรณีนี้เป็นที่สุดไม่สามารถยกขึ้นพิจารณาทบทวนได้อีกแม้คำวินิจฉัยนั้นไม่มีกฎหมายให้อำนาจหรือปราศจากพยานหลักฐานและเหตุผลสนับสนุนเพียงพอก็จะเป็นการให้อำนาจเด็ดขาดแก่อธิบดีกรมสรรพากรแต่เพียงผู้เดียว ทั้งจะเป็นการทำลายระบบการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติไว้ด้วย ดังนั้น เมื่อคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรที่ว่าโจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าหรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการโต้แย้งสิทธิโจทก์ โจทก์ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้ ที่จำเลยอุทธรณ์ประการต่อไปว่า เหล็ก หิน ทราย ซีเมนต์ ไม้ อิฐ ที่โจทก์ทำสัญญาจะขายให้แก่ลูกค้ามิได้เป็นวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งห้องชุดแต่เป็นวัสดุก่อสร้างตัวอาคารโดยตรงนั้นเห็นว่าโจทก์บรรยายฟ้องว่าโจทก์เป็นผู้ขายวัสดุอุปกรณ์ เช่นเหล็ก หิน ปูน ทราย ซีเมนต์ ไม้ อิฐ กระเบื้อง พรม สุขภัณฑ์ท่อ สายไฟฟ้า สี ที่ใช้ในการตกแต่งห้องชุด ซึ่งแตกต่างหากจากโครงสร้างอาคาร โดยทำสัญญาจะซื้อจะขายกับลูกค้า จำเลยหาได้ให้การปฏิเสธว่า เหล็ก หิน ทราย ซีเมนต์ ไม้ และอิฐที่โจทก์ทำสัญญาจะขายให้แก่ลูกค้ามิใช่วัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการตกแต่งอาคารชุดแต่อย่างใดไม่ ดังนั้น ข้อเท็จจริงจึงฟังเป็นยุติตามคำฟ้องว่า เหล็ก หิน ทราย ซีเมนต์ ไม้ และอิฐ ที่โจทก์ทำสัญญาจะขายตามฟ้องเป็นวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการตกแต่งห้องชุด อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้จึงเป็นข้อที่มิได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลางต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 225 ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัยที่จำเลยอุทธรณ์ข้อต่อไปว่า ตามหลักวิชานิติศาสตร์สัญญาจะซื้อขายมิได้เฉพาะอสังหาริมทรัพย์ แต่ทรัพย์สินที่โจทก์ขายแก่ลูกค้าตามคำฟ้องเป็นสังหาริมทรัพย์ จึงไม่อาจเป็นสัญญาจะซื้อขายได้ กรณีของโจทก์จึงไม่เข้า

เงื่อนไขที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าต่อไปตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 นั้นเห็นว่า เกี่ยวกับการประเมินภาษีรายนี้ นอกจากจะมีคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรว่า โจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าต่อไปตามเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 112 และ 113 แล้ว อธิบดีกรมสรรพากรยังได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์ทำกับลูกค้านั้นว่า "กรณีเป็นสัญญาจะขาย หากมีการผ่อนชำระเงินตามสัญญา โดยมีหลักฐานชัดเจน บริษัท (โจทก์) ก็ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีการค้า หรือยกเว้นภาษีการค้าต่อไปตามมาตรา 26"ตามเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 120 ถึง 124 คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาในทางปฏิบัติตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 โดยวินิจฉัยว่าสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์ทำกับลูกค้าที่ซื้อห้องชุดโครงการสาธตนิคม ทาวเวอร์และโครงการโกลเด้น ปีชการ์เด็น คอนโดมิเนียมเป็นสัญญาจะขายไม่ปรากฏว่าโจทก์และจำเลยได้กล่าวอ้างว่าคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้ไม่ชอบแต่อย่างใด ทั้งไม่มีคู่ความฝ่ายใดขอให้ยกเลิกเพิกถอนด้วย คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรที่ว่ากรณีเป็นสัญญาจะขายจึงถึงที่สุด ตามมาตรา 26 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30)พ.ศ. 2534 จำเลยจึงโต้เถียงว่าสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์มิใช่สัญญาจะขายอีกไม่ได้มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยข้อสุดท้ายว่าลูกค้าของโจทก์ได้ผ่อนชำระค่าวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งห้องชุดตามสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535หรือไม่ โจทก์มีนายรังสรรค์ ต่อสุวรรณกรรมการของโจทก์เป็นพยานเบิกความว่า การรับเงินค่างวดจากลูกค้าผู้ทำสัญญาซื้อวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งห้องชุด ซึ่งมีการผ่อนชำระตามสัญญาก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 นั้น เพื่อความสะดวกแก่ลูกค้าที่จะได้ชำระเงินในคราวเดียวโจทก์จึงให้บริษัทสาธตนิคม จำกัด และบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็นคอนโดมิเนียม จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของโครงการรับเงินจากลูกค้าแทน ตามตัวอย่างใบเสร็จรับเงินค่างวดจากลูกค้าเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 349 และ 350 แผ่นที่ 372 และ 373ศาลฎีกาได้ตรวจดูเอกสารที่พยานโจทก์อ้างดังกล่าวแล้วปรากฏว่าเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 350 เป็นใบเสร็จรับเงินของบริษัทสาธตนิคม จำกัด ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2534ออกให้แก่นายวันชัย ชัยเพชรรัตน์ ระบุรายละเอียดว่าเป็นการชำระค่างวดที่ 12 ห้อง 2015 จำนวน 20,000 บาทแยกเป็น รับชำระค่างวดบริษัทสาธตนิคม จำกัด จำนวน9,000 บาท รับชำระค่างวดแทนบริษัทศูนย์คัพพลาเยเมทีเรียลจำกัด (โจทก์) จำนวน 10,000 บาท และรับชำระค่างวดแทนบริษัทศูนย์ อินทีเรีย จำกัด จำนวน 1,000 บาทส่วนเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 373 เป็นใบเสร็จรับเงินของบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด ลงวันที่30 สิงหาคม 2534 ออกให้แก่นายวรฤทธิ์ เปรมฤทธิ์ ระบุรายละเอียดว่าชำระค่างวดที่ 6 ห้อง 1810 จำนวน18,000 บาท แยกเป็นรับชำระค่างวดบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด จำนวน9,200 บาท รับชำระค่างวดแทนบริษัทศูนย์ คัพพลาเย เมทีเรียลจำกัด (โจทก์) จำนวน 8,000 บาท และรับชำระค่างวดแทนบริษัทศูนย์ อินทีเรีย จำกัด จำนวน 800 บาท นอกจากนั้นเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 435 และ 442 แผ่นที่ 443 และ 444ก็เป็นใบเสร็จรับเงินที่บริษัทสาธตนิคม จำกัด และบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัดตามลำดับ รับเงินจากลูกค้าไว้แทนโจทก์ก่อนวันที่1 มกราคม 2535 ใบเสร็จรับเงินดังกล่าว แสดงว่าลูกค้าซึ่งได้ทำสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์อันเป็นสัญญาจะขายกับโจทก์ได้ผ่อนชำระเงินตามสัญญานั้นแล้วก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535โดยชำระแก่บริษัทสาธตนิคม จำกัด หรือบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด ตัวแทนของโจทก์ที่จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์เป็นบริษัทที่ทำกิจการสร้างอาคาร

ใหญ่โต หากมีการมอบหมายให้มีการรับเงินแทนกันจริงก็น่าจะมีเอกสารมอบหมายให้เป็นกิจลักษณะ คำเบิกความของนายโจทก์ที่ว่าโจทก์ให้ผู้อื่นรับเงินแทนจึงไม่น่าเชื่อนั้นเห็นว่า การรับชำระเงินที่ลูกค้าผ่อนชำระตามสัญญาจะซื้อขายนั้น กฎหมายมิได้บังคับว่าต้องทำเป็นหนังสือ ดังนั้นการที่โจทก์ตั้งบริษัทสาทรยูนิค จำกัด และบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด เป็นตัวแทนจึงไม่ต้องทำเป็นหนังสือ ทั้งได้ความด้วยว่าบริษัททั้งสองดังกล่าว ซึ่งโจทก์มอบหมายให้รับเงินที่ลูกค้าผ่อนชำระแทนนั้นเป็นบริษัทที่อยู่ในเครือเดียวกับบริษัทโจทก์ บริษัทผู้รับมอบหมายก็ออกใบเสร็จรับเงินโดยมีรายละเอียดว่าได้รับเงินไว้แทนโจทก์ด้วยเช่นนี้ แม้ไม่มีเอกสารหลักฐานโจทก์ตั้งบริษัทสาทรยูนิค จำกัด และบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด เป็นตัวแทนรับเงินจากลูกค้าก็ไม่ใช่ข้อพิรุธถึงกับรับฟังไม่ได้ว่าบริษัททั้งสองได้รับเงินจากลูกค้าไว้แทนโจทก์ ส่วนที่จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์มิได้นำสืบว่าการใช้เกณฑ์สิทธิในการทำบัญชีทำโดยวิธีการอย่างไร ข้ออ้างของโจทก์ที่ว่าโจทก์ไม่รับรู้รายได้ที่ลูกค้าผ่อนชำระตามสัญญาจะขายเนื่องจากทำบัญชีระบบเกณฑ์สิทธิ จึงรับฟังไม่ได้ นั้น เห็นว่า วิธีการใช้เกณฑ์สิทธิเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่าย ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 เป็นข้อกฎหมายคู่ความจริงไม่ต้องนำสืบและแม้โจทก์จะไม่รับรู้รายได้ที่ลูกค้าผ่อนชำระดังกล่าวก็ตามแต่ตามงบดุลของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 ตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 165 และ 166 และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 167 ถึง 171 ส่วนที่เกี่ยวกับหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นในเรื่องหนี้สินหมุนเวียน ระบุว่าโจทก์มีหนี้สินเป็นเงินมัดจำและค่างวดรับล่วงหน้า กล่าวคือในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 โจทก์มีหนี้สินเงินมัดจำและค่างวดรับล่วงหน้าจำนวน 85,375 บาทในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 โจทก์มีหนี้สินค่างวดรับล่วงหน้า 152,447,075 บาท การทิ้งบดกลบของโจทก์ระบุว่าโจทก์มีหนี้สินโดยได้รับเงินมัดจำและค่างวดรับล่วงหน้าดังกล่าวนั้นเป็นเหตุผลสนับสนุนข้อนำสืบของโจทก์ที่ว่าที่ลูกค้าของโจทก์ตามสัญญาจะขายได้ผ่อนชำระค่างวดรับล่วงหน้า โจทก์ไม่ได้รับรู้เป็นรายได้ เพราะโจทก์ยังมีได้ส่งมอบวัสดุอุปกรณ์ในการตกแต่งให้แก่ลูกค้า น่าเชื่อว่าลูกค้าได้ผ่อนชำระค่างวดแก่โจทก์จริง ซึ่งเมื่อนำมาพิจารณาประกอบกับใบเสร็จรับเงินค่างวดที่บริษัทสาทรยูนิค จำกัด และบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด ออกให้แก่ลูกค้าในการรับเงินค่างวดไว้แทนโจทก์ดังที่กล่าวแล้วข้างต้นเชื่อได้ว่าลูกค้าของโจทก์ได้ผ่อนชำระค่างวดวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาจะขายทั้ง 734 ฉบับ โดยบริษัทสาทรยูนิค จำกัด และบริษัทโกลเด้น ปีช การ์เด็น คอนโดมิเนียม จำกัด เป็นผู้รับเงินแทนโจทก์ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 แล้วพยานหลักฐานของจำเลยเป็นซึ่งมีแต่นางประนอม บุญยะสุดเจ้าพนักงานประเมินมาเบิกความว่า โจทก์ไม่สามารถหาหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้รับชำระค่างวดตามสัญญาจะขายมีน้ำหนักและเหตุผลพยานหลักฐานของโจทก์ไม่ได้ ดังนั้น โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการการขายสินค้าซึ่งได้ทำสัญญาจะขาย และลูกค้าได้ผ่อนชำระตามสัญญานั้นแล้ว ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 เมื่อโจทก์ยื่นคำขอรับสิทธิเพื่อเสียภาษีการค้าต่อไปภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โจทก์ย่อมได้รับสิทธิเสียภาษีการค้าตามหมวด 4 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรก่อนการแก้ไขเพิ่มเติม ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 26 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบพิพากษายืน

องค์คณะ

ชลอ บุญยเนตร · สันติ ทักราล · เรืองฤทธิ์ ศรีวรรณะ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/961/2541>