

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4590/2553

กรมสรรพากร โจทก์ บริษัทเจริญศรีพลาซ่า สรรพสินค้าจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ. 82/3, ป.ร.ฎ. 82/5, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) มาตรา 82/5, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 12, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, ป.พ.พ. มาตรา 368, ป.พ.พ. มาตรา 406

ย่อ / หลักกฎหมาย

การที่โจทก์ทำการประเมินให้จำเลยคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับไป โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอ้างว่าภาษีซื้อที่จำเลยได้รับคืนไปนั้นเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แม้ต่อมาการประเมินดังกล่าวจะถูกเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ปลดภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเป็นเดือนภาษีกันยายน 2538 เพียงเดือนเดียว และให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงการประเมินเป็นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ทำให้ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่จำเลยได้รับคืนไปจากโจทก์ตั้งแต่เดือนภาษีกรกฎาคม 2535 ถึงเดือนภาษีกันยายน 2538 ซึ่งโจทก์อ้างว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้าม และโจทก์คืนภาษีอากรผิดพลาดนั้นระงับไปด้วย เมื่อโจทก์เห็นว่าภาษีซื้อในกรณีดังกล่าวไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 และมาตรา 82/5 (6) แห่ง ป.ร.ฎ. โจทก์ทวงถามให้จำเลยคืนภาษีซื้อดังกล่าวแก่โจทก์ จำเลยเพิกเฉย ถือเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ โจทก์จึงมีสิทธิฟ้องขอให้จำเลยคืนภาษีซื้อที่ได้รับไปดังกล่าวได้ หากใช่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องเอาแก่จำเลยถึง 2 ครั้ง ในมูลหนี้เดียวกันอันเป็นการซ้ำซ้อนไม่ เพราะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มต่างเดือนภาษีกับที่จำเลยได้ชำระตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากใช่เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริตเพราะมูลหนี้ดังกล่าวยังไม่ระงับไปตามกฎหมาย หนังสือแจ้งคำสั่งคืนภาษีอากรผิดพลาดเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ในการสั่งให้จำเลยนำภาษีซื้อที่ได้รับไปมาคืนให้แก่โจทก์ อันเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เหตุผลที่โจทก์ต้องใช้อำนาจตามกฎหมายในการออกคำสั่งดังกล่าวก็สืบเนื่องมาจากจำเลยไม่มีสิทธิที่จะได้รับภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารเพราะโจทก์อ้างว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้ามไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่ง ป.ร.ฎ. โดยก่อนที่จะมีหนังสือดังกล่าวเจ้าพนักงานของโจทก์ได้มีหนังสือเชิญพบให้จำเลยไปรับทราบการเรียกภาษีคืนแล้ว และผู้รับมอบอำนาจของจำเลยได้ไปพบเจ้าพนักงานของโจทก์ตามหนังสือเชิญพบและรับทราบการเรียกภาษิดังกล่าวคืน จึงถือว่าผู้รับมอบอำนาจของจำเลยได้ทราบถึงเหตุผลในการออกคำสั่งดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงไม่จำเป็นต้องระบุเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจอีก เนื่องจากเหตุผลนั้นเป็นที่รู้อยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีกตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงฟังไม่ได้ว่าหนังสือแจ้งคำสั่งคืนภาษีอากรผิดพลาดของโจทก์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินคิดภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไม่ถูกต้อง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงคิดให้ถูกต้องตามกฎหมาย ไม่ได้นำภาษีซื้อที่เกิดจากรายอื่นหรือนำรายรับ

อย่างอื่นมาคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีแต่อย่างใด ทั้งเป็นเดือนภาษีเกี่ยวกับที่เจ้าพนักงานโจทก์
ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย กรณีเช่นนี้มีใช่เป็นการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
วินิจฉัยเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่นหรือเป็นการใช้อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่
ชอบด้วยกฎหมายเก็บภาษีจากจำเลยแต่อย่างใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจกระ
ทำได้ ทั้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งทำขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่
ในเรื่องดังกล่าว จึงมิได้ขัดกับมาตรา 12 แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539
แต่อย่างใด ในขณะที่สัญญาร่วมลงทุนระหว่างจำเลยกับบริษัทซีอาร์ (ประเทศไทย) จำกัด
กรรมสิทธิ์ในส่วนเฉพาะอาคารยังเป็นของจำเลย ซึ่งแม้จำเลยมีสิทธินำอาคารนี้ออกขายหรือให้
ผู้อื่นเช่าได้ และตามสัญญาร่วมลงทุนประกอบกับเอกสารท้ายสัญญาร่วมลงทุนนี้จะมีข้อตกลง
ระหว่างจำเลยกับบริษัทซีอาร์ (ประเทศไทย) จำกัด เกี่ยวกับอาคารที่จำเลยตกลงให้บริษัทซีอาร์
อุดรธานี (ประเทศไทย) จำกัด ใช้ว่าเป็นการขายหรือให้เช่าก็ตาม แต่เมื่อคำนึงถึงข้อเท็จจริงที่
จำเลยมีกรรมสิทธิ์อยู่เพียง 30 ปี เท่านั้น ย่อมไม่อาจโอนกรรมสิทธิ์ให้บริษัทซีอาร์ อุดรธานี
(ประเทศไทย) จำกัด เป็นเจ้าของได้ตลอดไป บริษัทนี้จึงใช้อาคารได้ตามสัญญาเพียง 30 ปี แม้จะ
ต้องเสียค่าตอบแทนมูลค่าการใช้อาคารดังกล่าวตามสัญญาก็ตาม แต่ตามปกติบุคคลที่ตกลงจะเสีย
ค่าตอบแทนเพื่อการใช้อาคารได้ในเวลา 30 ปี และไม่อาจมีกรรมสิทธิ์ตลอดไปได้ น่าจะเลือกทำ
นิติกรรมเป็นการให้เช่าอาคารโดยเสียค่าตอบแทนตามมูลค่าอันควรสำหรับการได้ประโยชน์จาก
การใช้อาคารในช่วงระยะเวลาอันจำกัดเท่านั้น ไม่น่าจะยอมจ่ายค่าตอบแทนสูงเยี่ยงราคาทรัพย์สิน
ที่จะได้กรรมสิทธิ์ตลอดไปอย่างการซื้อทรัพย์สินแต่อย่างใด จึงเชื่อได้ว่าเจตนาอันแท้จริงระหว่าง
จำเลยกับบริษัทซีอาร์ (ประเทศไทย) จำกัด ในการให้บริษัทซีอาร์ อุดรธานี (ประเทศไทย) จำกัด
ใช้อาคาร 30 ปี นี้ ที่เป็นไปตามปกติประเพณีโดยสุจริตเป็นการเช่าอาคาร โดยจำเลยได้กระทำ
นิติกรรมให้เช่าอาคารภายใน 3 ปี นับแต่เดือนที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการ
ก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวที่จำเลยได้รับคืนไปจากโจทก์จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำ
ไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 แห่ง ป.รัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดี
กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักใน
การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่ง ป.รัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535 ข้อ 2
(4) จำเลยไม่อุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล จึงฟังเป็นยุติว่า
มีภาษีซื้อต้องห้าม การที่โจทก์คืนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารให้แก่จำเลยเป็นเพราะจำเลย
ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี
และเป็นกรณีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จำเลยขอคืนภาษีซื้อจากโจทก์ เมื่อโจทก์พิจารณาแล้วเห็น
ว่าจำเลยมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อตามกฎหมาย โจทก์จึงคืนเงินค่าภาษีดังกล่าวให้แก่จำเลยเป็นเงินสด
ดังนั้น การที่จำเลยได้ภาษีซื้อคืนมานั้นมิใช่เป็นการได้มาโดยปราศจากมูลเหตุอันจะอ้างกฎหมายได้
จึงมิใช่เป็นมูลหนี้ลาภมิควรได้ คดีโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยชำระเงินจำนวน 9,687,262.26 บาท พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5
ต่อปี ของต้นเงิน 8,812,640.84 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าชำระเสร็จแก่โจทก์
จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทน
จำเลย โดยกำหนด ค่าทนายความ 3,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดี

ภาษีอากรวินิจฉัยปัญหาประการแรกว่า การที่โจทก์ฟ้องคดีนี้เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องเอาแก่จำเลย
ซ้ำซ้อน และเป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริตหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ตามมาตรา 77
แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน ตามหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่
ภาษีอากรประเมิน มาตรา 15 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่าง
อื่นในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้ ให้ใช้บทบัญญัติในหมวดนี้บังคับแก่การภาษีอากรประเมินทุก
ประเภท หมายถึงให้นำส่วนที่ 1 การยื่นรายการและเสียภาษีอากร ส่วนที่ 2 การอุทธรณ์ ส่วนที่ 3
บทกำหนดโทษ ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 17 ถึงมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไปใช้บังคับแก่
ภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เว้นแต่ในบทบัญญัติที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การที่
โจทก์ทำการประเมินให้จำเลยคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับไป โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของ
หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอ้างว่าภาษีซื้อที่จำเลยได้รับคืนไปนั้นเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักใน
การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดี
กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่องการกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักใน
การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535
เป็นการใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แม้ต่อมาการประเมินดังกล่าวจะ
ถูกเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ปลดภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเป็นเดือนภาษีกันยายน 2538 เพียง
เดือนเดียว และให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงการประเมินใหม่ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ทำให้ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารที่จำเลยได้รับคืนไปจาก
โจทก์ตั้งแต่เดือนภาษีกรกฎาคม 2535 ถึงเดือนภาษีกันยายน 2538 ซึ่งโจทก์อ้างว่าเป็นภาษีซื้อ
ต้องห้ามและโจทก์คืนภาษีอากรผิดพลาดนั้นระงับไปด้วย เมื่อโจทก์เห็นว่าภาษีซื้อในกรณีดังกล่าว
ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 และมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร
โจทก์ทวงถามให้จำเลยคืนภาษีซื้อดังกล่าวแก่โจทก์ จำเลยเพิกเฉย ถือเป็นการโต้แย้งสิทธิของ
โจทก์ โจทก์จึงมีสิทธิฟ้องขอให้จำเลยคืนภาษีซื้อที่ได้รับไปดังกล่าวได้ หากใช่เป็นการใช้
สิทธิเรียกร้องเอาแก่จำเลยถึง 2 ครั้ง ในมูลหนี้เดียวกันอันเป็นการซ้ำซ้อนไม่ เพราะเป็น
ภาษีมูลค่าเพิ่มต่างเดือนภาษีกับที่จำเลยได้ชำระตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
และหากใช่เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริตเพราะมูลหนี้ดังกล่าวยังไม่ระงับไปตามกฎหมาย โจทก์ยังมี
สิทธิที่จะกล่าวอ้างเพื่อเรียกคืนภาษีซื้อดังกล่าวจากจำเลยได้ ในข้อนี้ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา
ชอบแล้ว คำแก้อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น มีปัญหาประการต่อไปว่า หนังสือแจ้งสั่งคืนภาษีอากร
ผิดพลาดตามฟ้องเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร
เห็นว่า หนังสือแจ้งสั่งคืนภาษีอากรผิดพลาดดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่
ในการสั่งให้จำเลยนำภาษีซื้อที่ได้รับไปมาคืนให้แก่โจทก์ อันเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5
แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เหตุผลที่โจทก์ต้องใช้อำนาจ
ตามกฎหมายในการออกคำสั่งดังกล่าวก็สืบเนื่องมาจากจำเลยไม่มีสิทธิที่จะได้รับภาษีซื้อที่เกิดจาก
การก่อสร้างอาคารเพราะโจทก์อ้างว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้ามไม่ให้นำไปหักในการคำนวณ
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยก่อนที่จะมีหนังสือดังกล่าว
เจ้าพนักงานของโจทก์ได้มีหนังสือเชิญพบให้จำเลยไปรับทราบการเรียกภาษีคืนแล้ว และนาย
องอาจผู้รับมอบอำนาจของจำเลยได้ไปพบเจ้าพนักงานของโจทก์ตามหนังสือเชิญพบและรับทราบ
การเรียกภาษีดังกล่าวคืน จึงถือว่าผู้รับมอบอำนาจของจำเลยได้ทราบถึงเหตุผลในการออกคำสั่ง

ดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงไม่จำเป็นต้องระบุเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจอีก เนื่องจากเหตุผลนั้นเป็นที่รู้อยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีกตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงฟังไม่ได้ว่าหนังสือแจ้งสั่งคืนภาษีอากรผิดพลาดของโจทก์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามที่จำเลยอ้าง คำแก้อุทธรณ์ของจำเลยในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาประการต่อไปว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่อุดรธานี ดำเนินการเรียกคืนภาษีซื้อจากโจทก์ตามฟ้องหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินคิดภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไม่ถูกต้อง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงคิดให้ถูกต้องตามกฎหมาย ไม่ได้นำภาษีซื้อที่เกิดจากรายการอื่น หรือนำรายรับอย่างอื่นมาคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษีแต่อย่างใด ทั้งเป็นเดือนภาษีเกี่ยวกับที่ เจ้าพนักงานของโจทก์ตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย กรณีเช่นนี้มีใช่เป็นการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่นหรือเป็นการใช้อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเก็บภาษีจากจำเลยแต่อย่างใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจทำได้ ที่จำเลยแก้อุทธรณ์ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเพียงลดภาษี ปลดภาษีตามการประเมิน ยกเลิกการประเมินหรือยกอุทธรณ์เท่านั้นฟังไม่ขึ้น ทั้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งทำขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องดังกล่าว มิได้ขัดกับมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แต่อย่างใด คำแก้อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน มีปัญหาประการต่อไปว่า จำเลยจะต้องรับผิดชอบเงินภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารพร้อมดอกเบี้ยตามฟ้องแก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า มาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า ภาษีซื้อในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ฯลฯ (6) ภาษีซื้อตามที่อยู่อาศัยที่กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากรโดยอนุมัติ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีไว้ตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่องการกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535 ข้อ 2 (4) ว่า ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสิ่งหาริมทรัพย์อื่น เพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ เฉพาะที่กระทำภายใน 3 ปี นับแต่เดือนที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ดังนี้ ในขณะที่ทำสัญญาร่วมลงทุนระหว่างบริษัทซีอาร์ (ประเทศไทย) จำกัด กับจำเลย ซึ่งทำสัญญากันในวันที่ 5 กรกฎาคม 2538 นั้น กรรมสิทธิ์ในส่วนเฉพาะอาคารยังเป็นของจำเลย ซึ่งแม้จำเลยมีสิทธินำอาคารนี้ออกขายหรือให้ผู้อื่นเช่าได้ และตามสัญญาร่วมลงทุนประกอบกับ เอกสารทำสัญญาร่วมลงทุนนี้จะมีข้อความในข้อตกลงระหว่างจำเลยกับบริษัทซีอาร์ (ประเทศไทย) จำกัด เกี่ยวกับอาคารที่จำเลยตกลงให้บริษัทซีอาร์ อุดรธานี (ประเทศไทย) จำกัด ใช้ว่าเป็นการขายหรือให้เช่าก็ตาม แต่เมื่อคำนึงถึงข้อเท็จจริงที่จำเลยมีกรรมสิทธิ์อยู่เพียง 30 ปี เท่านั้น ย่อมไม่อาจโอนกรรมสิทธิ์ให้บริษัทซีอาร์ อุดรธานี (ประเทศไทย) จำกัด เป็นเจ้าของได้ตลอดไป บริษัทนี้จึงใช้อาคารได้ตามสัญญาเพียง 30 ปี แม้จะต้องเสียค่าตอบแทนมูลค่าการใช้ อาคารดังกล่าวตามสัญญาก็ตาม แต่ตามปกติบุคคลที่ตกลงจะเสียค่าตอบแทนเพื่อการใช้อาคารได้ ในเวลา 30 ปี และไม่อาจมีกรรมสิทธิ์ตลอดไปได้น่าจะเลือกทำนิติกรรมเป็นการเช่าอาคารโดยเสีย

คำตอบแทนตามมูลค่าอันควรสำหรับการได้ประโยชน์จากการใช้อาคารในช่วงระยะเวลาอันจำกัดเท่านั้น ไม่น่าจะยอมจ่ายค่าตอบแทนสูงเยี่ยงราคาทรัพย์สินที่จะได้กรรมสิทธิ์ตลอดไปอย่างการซื้อทรัพย์สินแต่อย่างใด จึงเชื่อได้ว่าเจตนาอันแท้จริงระหว่างจำเลยกับบริษัทซีอาร์ (ประเทศไทย) จำกัด ในการให้บริษัทซีอาร์ อุดรธานี (ประเทศไทย) จำกัด ใช้อาคารเป็นเวลา 30 ปี นี้ ที่เป็นไปตามปกติประเพณีโดยสุจริต เป็นกรณีการเช่าอาคารนั่นเอง โดยจำเลยได้กระทำนิติกรรมให้เช่าอาคารดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่เดือนที่การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์ ดังนั้น ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรืออสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวที่จำเลยได้รับคืนไปจากโจทก์จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535 ข้อ 2 (4) และจำเลยไม่ได้โต้แย้งในเรื่องการเฉลี่ยภาษีซื้อจากการคำนวณพื้นที่ของอาคาร ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยคดีเป็นภาษีซื้อต้องห้ามที่จำเลยจะต้องคืนจำนวน 8,812,640.84 บาท จำเลยไม่อุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล จึงฟังยุติได้ว่ามีภาษีซื้อต้องห้ามตามจำนวนดังกล่าว และเมื่อโจทก์มีหนังสือทวงถามจำเลยเพิกเฉย จำเลยตกเป็นผู้ผิดนัดตั้งแต่ครบกำหนดตามหนังสือทวงถามของโจทก์ต้องรับผิดชอบดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับถัดจากวันดังกล่าวเป็นต้นไปจนกว่าชำระเสร็จแก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น มีปัญหาประการสุดท้ายว่า คดีโจทก์ขาดอายุความลามิควรรได้หรือไม่ และจำเลยได้ใช้เงินภาษีซื้อดังกล่าวไปหมดแล้วไม่เหลืออยู่ในขณะเมื่อโจทก์เรียกคืน จำเลยยังต้องรับผิดชอบคืนให้แก่โจทก์ตามฟ้องหรือไม่ เห็นว่า ข้อเท็จจริงรับฟังยุติได้ว่าการที่โจทก์คืนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารให้แก่จำเลยเป็นเพราะจำเลยได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษีและเป็นกรณีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จำเลยขอคืนภาษีซื้อจากโจทก์ เมื่อโจทก์พิจารณาแล้วเห็นว่าจำเลยมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อตามกฎหมาย โจทก์จึงคืนเงินค่าภาษีดังกล่าวให้แก่จำเลยเป็นเงินสด ดังนั้น การที่จำเลยได้ภาษีซื้อคืนมานั้นมิใช่เป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้จึงมิใช่เป็นมูลหนี้ลามิควรรได้ คดีโจทก์จึงไม่ขาดอายุความและไม่เป็นประโยชน์ที่จะพิจารณาในเรื่องที่จำเลยอ้างว่าได้รับเงินดังกล่าวไว้โดยสุจริต ขณะเมื่อโจทก์เรียกคืนจำเลยได้ใช้เงินดังกล่าวไปหมดแล้วตามคำแก้อุทธรณ์ของจำเลยเพราะไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลง คำแก้อุทธรณ์ของจำเลยในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น จำเลยจึงต้องรับผิดชอบคืนเงินให้แก่โจทก์ตามฟ้อง พิพากษากลับ ให้จำเลยชำระเงินจำนวน 8,812,640.84 บาท แก่โจทก์ พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันครบกำหนดตามหนังสือทวงถาม (วันที่ 6 มีนาคม 2546) เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ทั้งนี้ดอกเบี้ยคิดถึงวันฟ้อง (วันที่ 1 กรกฎาคม 2547) ต้องไม่เกิน 874,621.42 บาท ตามที่โจทก์ขอ ให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความรวม 6,000 บาท ?? ?? ?? ?? 2/4

องค์คณะ

ธานีศ เกศวพิทักษ์ · องอาจ โรจนสุพจน์ · พันระสา บัวทอง

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/4590/2553>