

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1043/2551

บริษัทปูนซิเมนต์ไทย (ลำปาง) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 88/6, ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 82/5, ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 69 ตร

ย่อ / หลักกฎหมาย

แบบขออนุมัติใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่ง ป.ร.ฎ.กร. ได้ระบุรายละเอียดการขออนุมัติประเมิน ประเด็นความผิดที่ตรวจพบรายการด้านซื้อว่าภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 จึงปรากฏข้อเท็จจริงที่แสดงให้เห็นว่าเป็นกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่า โจทก์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการแสดงรายการตามแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ที่ให้เจ้าพนักงานประเมินขออนุมัติอธิบดีให้ประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีตาม ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 88/6 วรรคท้าย และบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวมิได้กำหนดว่าเจ้าพนักงานประเมินต้องขออนุมัติอธิบดีประเมินภาษีและอธิบดีต้องอนุมัติเมื่อใด การที่ ก. ผู้รักษาราชการแทนสรรพากรภาค 1 ซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากรให้มีอำนาจในการอนุมัติขยายเวลาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย ตามคำสั่งกรมสรรพากร เป็นผู้ลงนามอนุมัติในแบบขออนุมัติใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย จึงชอบแล้ว คำสั่งอนุมัติและการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ซื้อทรัพย์สินตามสัญญาโดยมีเจตนาให้การก่อสร้างดำเนินต่อไปจนแล้วเสร็จและใช้ประโยชน์เป็นโรงงานผลิตปูนซิเมนต์เช่นเดียวกับเจตนาเดิมของบริษัท ป. ผู้ขาย จึงเป็นการตกลงซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ในการประกอบกิจการของบริษัท ป. ไม่ใช่เป็นการซื้อขายสิทธิตามสัญญาว่าจ้างก่อสร้าง การที่สิ่งปลูกสร้างยังไม่แล้วเสร็จสมบูรณ์ ยังไม่มีการรับมอบงานตามสัญญาจ้างเหมาก่อสร้าง ยังไม่ได้ใช้ประกอบกิจการ ตลอดจนไม่มีการจดทะเบียนนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ห้ามผลทำให้ทรัพย์สินดังกล่าวเปลี่ยนสภาพเป็นไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์ไม่ ภาษีซื้อตามสัญญาซื้อขายดังกล่าวจึงนำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ตาม ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 82/5 และเมื่อเป็นการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ โจทก์ในฐานะผู้ซื้อจึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งตาม ป.ร.ฎ.กร. มาตรา 69 ตร

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ตป 1.301005290/5/102104 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2542 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.1 (อธ.1)/164/2545 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2545 เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่ ตป 1.301005290/2/100098 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2542 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.1 (อธ.1)163/2545 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2545 ดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าอาชญากรรมนิยมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยไม่ได้เถียงกันฟังได้ว่า เมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2542 โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ตป 1. 301005290/5/102104 ลงวันที่

12 พฤศจิกายน 2542 แจ้งว่า เดือนพฤษภาคม 2539 โจทก์ไม่มียอดซื้อ ภาษีซื้อและไม่มีภาษีที่ชำระเกินตามแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินให้โจทก์ชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 63,595,469.26 บาท และเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (4) จำนวน 63,595,469.26 บาท กับได้รับหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่ ตป 1.301005290/2/100098 ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2542 แจ้งว่า โจทก์จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) ให้แก่บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) โดยมีได้หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายและ นำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินจึงแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้ นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเดือนมีนาคม 2539 จำนวน 9,085,067.04 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 5,996,144.24 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินทั้งสองกรณีชอบแล้ว แต่กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดเบี้ยปรับลง คงเหลือเรียกเก็บร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.1 (อธ.1)/164/2545 และเลขที่ สก.1 (อธ.1)/163/2545 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2545 โจทก์เป็น นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายสินค้าปูนซิเมนต์ จดทะเบียนตั้ง บริษัทเมื่อปี 2537 มีบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด เมื่อปี 2537 บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) เริ่มทำการก่อสร้างโรงงานผลิตปูนซิเมนต์ที่จังหวัดลำปาง หลังจาก จดทะเบียนตั้งบริษัทโจทก์แล้ว บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ได้โอนขายโครงการทั้งหมด ให้แก่โจทก์ ซึ่งรวมถึงโครงการก่อสร้างมูลค่า 908,506,703.70 บาท ตามสัญญาซื้อขายฉบับ ลงวันที่ 25 มีนาคม 2539 ด้วย โดยบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากโจทก์เป็นเงิน 63,595,469.26 บาท และโจทก์มิได้หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มรายพิพาทเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้กระทำภายในกำหนดเวลาสองปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 (1) (ก) แต่ได้กระทำภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลาในมาตรา 88 (1) (ก) ตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย โดยผู้รักษาราชการแทนสรรพากรภาค 1 ซึ่งได้รับมอบหมายจากอธิบดีอนุมัติให้ เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีได้ตามแบบขออนุมัติใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า การประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ตามแบบขออนุมัติ ใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ได้ระบุรายละเอียด การขออนุมัติประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร รายโจทก์ ประเด็นความ ผิดที่ตรวจพบรายการที่ 1.2 ด้านชื่อว่า ภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 ดังนั้นตามแบบขออนุมัติ ใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าวจึงปรากฏ ข้อเท็จจริงที่แสดงให้เห็นว่าเป็นกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการแสดงราย การตามแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ที่ให้เจ้าพนักงาน ประเมินขออนุมัติอธิบดีให้ประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่กำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 วรรคท้าย คำสั่งอนุมัติดังกล่าวจึง ชอบด้วยกฎหมายและการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงชอบแล้ว ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ต่อไป ว่า เจ้าพนักงานประเมินขออนุมัติเมื่อล่วงพ้นกำหนดเวลาสองปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยผู้อนุมัติไม่ใช่อธิบดี และการอนุมัติดังกล่าวไม่ใช่อำนาจหน้าที่ปฏิบัติ ราชการทั่วไปของอธิบดี เมื่ออธิบดีไม่ได้ให้สิทธิแก่ผู้รับมอบอำนาจในการมอบอำนาจช่วง ผู้รักษา

ราชการแทนสรรพากรภาค 1 จึงไม่มีอำนาจกระทำได้ การอนุมัติดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย นั้น เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 วรรคท้าย มิได้บัญญัติว่าเจ้าพนักงานประเมินต้อง ขออนุมัติอธิบดีประเมินภาษีและอธิบดีต้องอนุมัติเมื่อใด ดังนั้น การที่นายกิตติศักดิ์ ผู้รักษาราชการ แทนสรรพากรภาค 1 ซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากรให้มีอำนาจในการอนุมัติ ขยายเวลาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ตามคำสั่ง กรมสรรพากร ที่ 488/2541 และที่ ท.197/2541 เป็นผู้ลงนามอนุมัติในแบบขออนุมัติใช้อำนาจ การประเมินตามมาตรา 88/6 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร จึงชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่า ภาษีซื้อตามสัญญาซื้อขายฉบับ ลงวันที่ 25 มีนาคม 2539 จำนวน 63,595,469.26 บาท ตามฟ้องเป็นภาษีซื้อที่นำไปหักใน การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า โจทก์และบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ต่างมีวัตถุประสงค์ผลิตปูนซิเมนต์จำหน่าย การซื้อขายทรัพย์สินมูลค่า 908,506,703.70 บาท ที่เป็นปัญหาพิพาทนี้เป็นส่วนหนึ่งในโครงการก่อสร้างโรงงานผลิตปูนซิเมนต์ของบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ที่บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ขายให้แก่โจทก์หมดทั้ง โครงการในราคารวม 5,525,234,809 บาท แต่แยกทำสัญญาซื้อขายเป็น 3 ฉบับ เฉพาะ การซื้อขายที่เป็นปัญหาพิพาทนี้ สัญญาซื้อขายทรัพย์สินระบุว่าทรัพย์สินทั้งหมดได้ตกลงซื้อขาย กันตามราคาที่ปรากฏในบัญชีมูลค่าทรัพย์สินของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2539 โดยมีรายละเอียดว่าทรัพย์สินระหว่างก่อสร้างที่ซื้อขายเป็นระบบสาธารณูปโภค และงานก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ รวม 55 รายการ แต่ละรายการระบุราคาหรือมูลค่าต่างหาก จากกันอย่างชัดเจน และโจทก์นำสืบว่า ราคาดังกล่าวเป็นราคาที่บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ได้บันทึกในบัญชีมูลค่าทรัพย์สินตามมูลค่าของงานก่อสร้างที่ได้ดำเนินการแล้วเสร็จ มูลค่าทรัพย์สินตามสัญญาดังกล่าวจึงเป็นมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่ได้ติดตั้งตราอยู่กับที่ดิน เป็นการถาวรโดยเจตนาจะใช้ประโยชน์เป็นโรงงานผลิตปูนซิเมนต์เมื่อการก่อสร้างได้ดำเนินการ ต่อไปจนแล้วเสร็จ โจทก์ซื้อทรัพย์สินดังกล่าวโดยมีเจตนาให้การก่อสร้างดำเนินต่อไปจนแล้วเสร็จ และใช้ประโยชน์เป็นโรงงานผลิตปูนซิเมนต์เช่นเดียวกับเจตนาเดิมของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) การซื้อขายทรัพย์สินที่เป็นปัญหาพิพาทนี้จึงเป็นการตกลงซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ ในการประกอบกิจการของบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) หากใช่เป็นการซื้อขายสิทธิตาม สัญญาว่าจ้างก่อสร้างดังที่โจทก์อุทธรณ์ไม่ การที่สิ่งปลูกสร้างดังกล่าวยังไม่แล้วเสร็จสมบูรณ์ ยังไม่ มีการรับมอบงานตามสัญญาจ้างเหมาก่อสร้าง ยังไม่ได้ใช้ประกอบกิจการ ตลอดจนไม่มีการ จดทะเบียนนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หากมีผลทำให้ทรัพย์สินดังกล่าว เปลี่ยนสภาพเป็นไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์ไม่ ส่วนสัญญาระหว่างบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) และโจทก์กับผู้รับเหมาหรือผู้รับจ้างตามสัญญาจ้างเหมาก่อสร้าง หากมีผลเป็น การเปลี่ยนตัวผู้ว่าจ้างจากบริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ดังที่โจทก์อุทธรณ์ ก็เป็นสัญญา หรือข้อตกลงเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของคู่สัญญาทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ไม่มีผลทำให้สภาพหรือ ลักษณะของทรัพย์สินที่ติดตั้งตราอยู่กับที่ดินเป็นการถาวรเปลี่ยนแปลงไปเช่นกัน ที่ ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การซื้อขายโครงการระหว่างก่อสร้างระหว่างโจทก์กับบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ที่เป็นปัญหาพิพาทนี้เป็นการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ภาษีซื้อตาม สัญญาซื้อขายฉบับลงวันที่ 25 มีนาคม 2539 จำนวน 63,595,469.26 บาท ตามฟ้อง จึงนำไปหักใน การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อ

นี้ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 5,000 บาท แทนจำเลย

องค์คณะ

ชาลี ทัพภวิมล · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/1043/2551>