

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12701/2557

บริษัทสันทัดและบุตร จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25, ป.รัษฎากร มาตรา 81, ป.รัษฎากร มาตรา 68, ป.รัษฎากร มาตรา 77/1, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25

ย่อ / หลักกฎหมาย

อุทธรณ์ของโจทก์และจำเลยเป็นการอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง การพิจารณาทุนทรัพย์พิพาทต้องพิจารณาแต่ละเดือนภาษีเป็น 1 ข้อหา แยกออกจากกันได้ เมื่อเดือนภาษีเมษายน 2548 เดือนภาษีกรกฎาคม 2548 และเดือนภาษีพฤศจิกายน 2548 มีทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน 50,000 บาท จึงต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 25 โจทก์ซื้อที่ดินที่มีไม้โตเร็วปลูกอยู่และขายไม้โตเร็วให้แก่บริษัท ช. โดยมีเหตุผลให้เชื่อว่าเจ้าของที่ดินเดิมผู้ขายที่ดินให้โจทก์น่าจะขายที่ดินในราคารวมต้นไม้โตเร็วที่ปลูกไว้และโจทก์รับซื้อไว้โดยคาดเห็นว่าจะนำไปขายหาประโยชน์ต่อไปได้ โดยใช้เวลาในการดูแลต้นไม้เพื่อขายพอสมควร อันเป็นพฤติการณ์ที่เชื่อได้ว่าโจทก์ได้ประกอบการขายไม้โตเร็วตามคำนิยามมาตรา 77/1 (5) แห่ง ป.รัษฎากร และเมื่อโจทก์ขายไม้โตเร็วให้แก่บริษัท ช. เพื่อนำไม้ไปใช้ก่อสร้างโรงเรือนเลี้ยงสุกรอันเป็นการขายต้นไม้ในลักษณะเพื่อเป็นไม้ที่ใช้ในการก่อสร้างโรงเรือน เป็นการขายต้นไม้เพื่อให้ผู้ซื้อโค่นเป็นท่อนแล้วเลื่อยแปรรูปเพื่อทำเป็นเสาเข็มหรือใช้ในการก่อสร้าง ต้องด้วยลักษณะของไม้ซุงและผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ อันเป็นลักษณะยกเว้นที่ไม่ถือเป็นการขายพืชผลทางการเกษตรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม ป.รัษฎากร มาตรา 81 (1) ก โจทก์จึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 77/2 (1) บทบัญญัติแห่ง ป.รัษฎากร มิได้ห้ามเจ้าพนักงานประเมินแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดให้ถูกต้องได้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินครั้งแรกเพราะเห็นว่าไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินใหม่ตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ แม้การประเมินครั้งหลังจะทำให้โจทก์ต้องชำระภาษีมากกว่าการประเมินครั้งแรก แต่มีผลทำให้โจทก์ต้องเสียภาษีเพียงครั้งเดียว มิใช่การประเมินซ้ำซ้อนและยังคงเป็นการประเมินในเรื่องเดิม การที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งยกเลิกใบแจ้งภาษีอากรแล้วประเมินใหม่จึงชอบแล้ว

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้พิพากษาเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.11 นศ/42 ถึง 50/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 หากโจทก์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ของดเบี้ยปรับด้วย จำเลยทั้งสี่ให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.11 นศ/42/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/43/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/44/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/45/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/46/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/47/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/48/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/49/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 สก.11 นศ/50/2551 ลงวันที่ 31 มกราคม 2551 โดยให้งดเบี้ยปรับเสียทั้งสิ้น คำขออื่นนอกจากนี้ให้ยก ค่าฤชาธรรมเนียมและค่าทนายความ

ให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยทั้งสองยื่นอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันรับฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ตามหนังสือรับรอง โจทก์ซื้อที่ดินจากเจ้าของเดิมเนื้อที่ประมาณ 900 ไร่ ซึ่งมีไม้โตเร็วที่เจ้าของที่ดินเดิมปลูกไว้จำพวกต้นสน ต้นสะเดา ต้นกระถินณรงค์ และต้นไม้อื่นๆ ทั้งต้นเล็กและต้นใหญ่จำนวนมาก และโจทก์ขายต้นไม้ในที่ติดดังกล่าวในลักษณะเหมายกแปลง โดยผู้ซื้อตัดและขนย้ายเอง ไม่มีการนับจำนวนต้นหรือปริมาณที่ขาย วันที่ 5 มิถุนายน 2549 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 68 และมาตรา 69 (ภ.ง.ด.50) รอบระยะเวลาบัญชีปี 2548 โดยแสดงภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม 197,309.52 บาท และชำระค่าภาษีจำนวนดังกล่าวแล้ว ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ ภ.พ 73.1 11800010-25491012-005-00006 ถึง 00011 ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2549 และเลขที่ ภ.พ 73.1 11800010-25491013-005-00012 ถึง 00014 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2549 สำหรับเดือนภาษีมีนาคมถึงเดือนภาษีพฤศจิกายน 2548 รวม 9 ฉบับ ให้โจทก์ชำระเงิน 411,981 บาท ตามเอกสารหมายเลข 1.1 แผ่นที่ 199 ถึง 217 วันที่ 10 พฤศจิกายน 2549 โจทก์อุทธรณ์การประเมินตามเอกสารหมายเลข 1.1 แผ่นที่ 143 ถึง 145 หลังจากนั้นจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งการยกเลิกใบแจ้งภาษีอากรไปยังโจทก์โดยอ้างว่า เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 นำรายรับ 424,800 บาท มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2548 ทำให้การออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ดังกล่าวข้างต้นคลาดเคลื่อนไป จำเลยที่ 1 จึงมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่เลขที่ ภ.พ 73.1 11800010-25500530-005-00260 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2550 สำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2548 แทนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ขอยกเลิก โดยให้โจทก์ชำระภาษี 71,736 บาท เงินเพิ่ม 29,053.08 บาท และเบี้ยปรับ 143,472 บาท รวมเป็นเงิน 244,261.08 บาท วันที่ 4 กรกฎาคม 2550 โจทก์อุทธรณ์การประเมินสำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2548 วันที่ 30 สิงหาคม 2550 โจทก์มีหนังสือขอเพิ่มเติมเอกสารแนบท้ายอุทธรณ์ฉบับลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2550 วันที่ 11 มีนาคม 2551 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลดเบี้ยปรับลงคงเรียกเก็บร้อยละ 50 สำหรับเดือนภาษีมีนาคมถึงเดือนภาษีพฤศจิกายน 2548 ให้โจทก์ชำระเงินรวม 387,770 บาท โจทก์อุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีนี้มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบการขายสินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ เห็นว่า อุทธรณ์ของโจทก์ดังกล่าวเป็นการโต้แย้งดุลพินิจในการรับฟังพยานหลักฐานของศาลภาษีอากรกลางที่วินิจฉัยว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง เมื่อจำเลยมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแก่โจทก์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยสำหรับแต่ละเดือนภาษีพิพาทรวม 9 ฉบับ การพิจารณาทุนทรัพย์ที่พิพาทจึงต้องพิจารณาแต่ละเดือนภาษีพิพาทเป็น 1 ข้อหา แยกออกจากกันได้ เมื่อเดือนภาษีเมษายน 2548 เดือนภาษีพฤษภาคม 2548 เดือนภาษีมิถุนายน 2548 เดือนภาษีกรกฎาคม 2548 และเดือนภาษีพฤศจิกายน 2548 มีทุนทรัพย์ที่พิพาทแต่ละเดือนภาษีไม่เกิน 50,000 บาท จึงต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 25 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัยให้ แต่สำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2548 เดือนภาษีสิงหาคม 2548 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2548 นั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (5) บัญญัติถึงความหมายของคำว่าผู้ประกอบการว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

แล้วหรือไม่ และตามที่โจทก์นำสืบอ้างว่า โจทก์ประกอบกิจการเพียงให้เช่าสังหาริมทรัพย์กับ ยานพาหนะและปลูกปาล์มน้ำมันเท่านั้น ไม่ได้ประกอบกิจการปลูกไม้โตเร็วจำหน่ายนั้น ก็ปรากฏว่าโจทก์จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรให้แก่บริษัท รวมทั้งการค้าไม้และวัสดุก่อสร้างดังที่ระบุไว้ในข้อ 8 และข้อ 12 ตามหนังสือรับรอง โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบการในกิจการตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้เช่นกัน และตามข้อเท็จจริงที่โจทก์นำสืบว่า โจทก์ซื้อที่ดินจากชาวบ้านรวมประมาณ 900 ไร่ เพื่อใช้ปลูกปาล์มน้ำมัน โดยที่ดินดังกล่าวมี ต้นไม้โตเร็วที่เจ้าของเดิมปลูกไว้และบริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด ต้องการใช้ไม้จำนวนมากเพื่อสร้างโรงเรือนเลี้ยงสุกร โจทก์จึงตกลงขายไม้โตเร็วดังกล่าวในลักษณะหมายแลกเปลี่ยนให้บริษัทดังกล่าว โดยผู้ซื้อต้องตัดและขนย้ายไม้ไปเอง ซึ่งในข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการที่โจทก์ซื้อที่ดินที่มีไม้โตเร็วและขายให้ผู้ซื้อดังกล่าวนี้ มีเหตุการณ์ที่จะถือเป็นการประกอบกิจการของโจทก์อย่างไรหรือไม่นั้น โจทก์ย่อมรู้รายละเอียดแห่งข้อเท็จจริงดีเพราะเป็นข้อเท็จจริงที่อยู่ในความรู้เห็นของโจทก์โดยเฉพาะ แต่ในข้อเท็จจริงการซื้อที่ดินจากชาวบ้านที่ปลูกต้นไม้โตเร็วไว้ ซึ่งผู้ขายย่อมต้องลงทุนในการปลูกไม้โตเร็วนี้และคาดหมายได้ว่าสามารถขายได้ราคาพอสมควรจึงน่าจะขายที่ดินในราคารวมมูลค่าไม้โตเร็วที่ลงทุนปลูกไว้ด้วย และโจทก์อาจขายต่อให้ได้ประโยชน์เช่นกัน โดยโจทก์เพียงแต่อ้างว่าไม้โตเร็วในที่ดินนั้นเป็นผลพลอยได้ แต่ไม่ได้นำสืบให้เห็นว่าโจทก์ตกลงซื้อที่ดินนั้นในราคาเฉพาะที่ดินและเหตุใดผู้ขายที่ดินจึงยอมขายในราคาเช่นนั้น ทั้งที่ไม้โตเร็วนั้นผู้ขายลงทุนปลูกและมีมูลค่ามากพอควร ย่อมมีเหตุผลให้น่าเชื่อว่าโจทก์ซื้อที่ดินในราคารวมถึงไม้โตเร็วด้วย ซึ่งแสดงว่าเป็นการลงทุนซื้อไม้โตเร็วไว้เพื่อขายต่อเป็นการประกอบการเพื่อกำไร นอกจากนี้ที่ดินที่โจทก์ซื้อมานั้นมีเนื้อที่รวมกันมากถึงประมาณ 900 ไร่ และตามที่โจทก์อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินโจทก์ได้แนบเอกสารทำอุทธรณ์มาด้วย ก็ได้ความว่า โจทก์ซื้อที่ดินจากชาวบ้านรวมประมาณ 900 ไร่ ที่ดินบางแปลงเจ้าของเดิมปลูกไม้โตเร็วไว้และโจทก์ได้เริ่มปลูกปาล์มน้ำมันในพื้นที่บางส่วนแล้ว ข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ก็แสดงให้เห็นว่าโจทก์ซื้อที่ดินจากชาวบ้านหลายแปลงรวมกัน มีบางแปลงที่ชาวบ้านปลูกต้นไม้โตเร็วไว้ บางแปลงโจทก์สามารถเข้าปลูกปาล์มน้ำมันได้ โดยในส่วนแปลงที่มีไม้โตเร็วอยู่ โจทก์ก็กันส่วนที่ดินดังกล่าวไว้รอตัดต้นไม้โตเร็วขายก่อนปลูกปาล์มน้ำมัน อันแสดงให้เห็นว่าโจทก์คาดว่าจะแสวงหาประโยชน์จากการขายต้นไม้ดังกล่าว ทั้งการที่โจทก์รวบรวมซื้อที่ดินได้รวมกันมากถึง 900 ไร่ ก็น่าจะต้องใช้เวลาพอสมควร และหลังจากได้รับส่งมอบที่ดินที่มีต้นไม้โตเร็วอยู่แล้วก็อาจมีระยะเวลาช่วงหนึ่งจนกระทั่งโจทก์ตกลงขายต้นไม้แก่บริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด ซึ่งระยะเวลาเหล่านี้ล้วนเป็นช่วงเวลาที่โจทก์ครอบครองดูแลที่ดินที่มีไม้โตเร็วไว้ แต่โจทก์ก็ไม่ได้นำสืบข้อเท็จจริงในเรื่องระยะเวลาดังกล่าว ทั้งในการตกลงซื้อขายระหว่างโจทก์กับบริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด ผู้ซื้อโจทก์ก็มีแต่พยานบุคคลมาเบิกความเพียงว่าตกลงซื้อขายเหมาแปลงในราคา 3,500,000 บาท และผู้ซื้อต้องตัดไม้และขนย้ายไปเอง โดยโจทก์ไม่ได้นำสืบข้อตกลงในเรื่องการชำระราคาค่าไม้และตามพยานหลักฐานของโจทก์ในเอกสารก็มีรายการแสดงค่าจ้างตัดไม้ที่ผู้ซื้อว่าจ้างนายสุนิตย์ทำการตัดไม้ในปี 2548 เริ่มตั้งแต่เดือนมกราคม 2548 ถึงเดือนพฤศจิกายน 2548 รวม 12 รายการ โดยมีการจ่ายค่าจ้าง 12 ครั้ง รวมเป็นเงิน 442,875.40 บาท ส่วนการชำระค่าไม้ที่โจทก์ได้รับเงินค่าขายไม้จากบริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด ซึ่งโจทก์ไม่ได้นำสืบโต้แย้งเป็นอย่างอื่นก็ได้ความว่า โจทก์ได้รับเงินวันที่ 24 มกราคม 2548 จำนวน 500,000 บาท วันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2548 จำนวน 500,000 บาท วันที่ 5 มีนาคม 2548 จำนวน 500,000 บาท วันที่ 23 มีนาคม 2548 จำนวน

600,000 บาท วันที่ 21 มิถุนายน 2548 จำนวน 200,000 บาท วันที่ 31 สิงหาคม 2548 จำนวน 300,000 บาท วันที่ 20 กันยายน 2548 จำนวน 300,000 บาท วันที่ 7 ตุลาคม 2548 จำนวน 200,000 บาท วันที่ 18 ตุลาคม 2548 จำนวน 200,000 บาท และวันที่ 19 พฤศจิกายน 2548 จำนวน 200,000 บาท รวมเป็นเงิน 3,500,000 บาท ซึ่งวันที่โจทก์ได้รับเงินนี้ส่วนใหญ่ก็ตรงกับวันที่บริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด จ่ายเงินค่าจ้างตัดไม้ให้แก่นายสุนิตย์ดังกล่าวข้างต้น ส่อแสดงว่าบริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด ชำระเงินค่าไม้แก่โจทก์ตามจำนวนไม้ที่บริษัทดังกล่าวได้รับจากนายสุนิตย์ ยิ่งไปกว่านั้นยังปรากฏว่าในปี 2548 มีการทยอยชำระค่าไม้จนครบ 3,500,000 บาท แล้วแต่ตามพยานที่โจทก์อ้างเป็นพยานหลักฐานยังมีกรณีที่จ่ายค่าจ้างตัดไม้ให้นายสุนิตย์ในปี 2549 อีกในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ 7 เมษายน 2549 ถึงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2549 รวม 7 ครั้ง เป็นเงิน 248,315.75 บาท จึงน่าจะต้องการส่งมอบไม้และชำระค่าไม้ให้แก่โจทก์เพิ่มเติมอีก และแสดงว่าโจทก์น่าจะจะต้องดูแลต้นไม้ในที่ดินของโจทก์ทั้งในปี 2548 และปี 2549 ด้วย ดังนี้ข้ออ้างของโจทก์ที่ว่าโจทก์ขายต้นไม้เป็นการเหมาทั้งแปลงครั้งเดียวรวมเป็นเงินเพียง 3,500,000 บาท นั้นจึงขัดแย้งกับข้อเท็จจริงตามพยานหลักฐานดังกล่าวมาข้างต้นที่แสดงให้เห็นว่ามีการทยอยตัดไม้ให้ผู้ซื้อหลายครั้งและผู้ซื้อก็ชำระเงินหลายครั้งเป็นจำนวนแตกต่างกันตามจำนวนไม้ที่ผู้ซื้อได้รับข้ออ้างของโจทก์ที่ว่าโจทก์ขายต้นไม้ได้เร็วในที่ดินที่ซื้อมาเป็นลักษณะเป็นผลพลอยได้จากการซื้อที่ดินและขายเหมาแปลงเพียงครั้งเดียว โดยไม่ได้ทำต่อเนื่องกันนั้นไม่น่าเชื่อถือ จึงรับฟังไม่ได้ดังที่โจทก์อ้างที่โจทก์อ้างว่าโจทก์ไม่ใช่ผู้ประกอบการขายไม้ได้เร็ว เจ้าพนักงานประเมินประเมินให้โจทก์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเห็นว่าโจทก์เป็นผู้ประกอบการดังกล่าวโดยไม่ชอบจึงฟังไม่ขึ้น ส่วนที่โจทก์อ้างอีกว่า การขายไม้ของโจทก์ให้แก่บริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด นั้นโจทก์มิได้ตัดต้นไม้ขนาดใหญ่เป็นท่อน ๆ หรือแปรรูป โดยบริษัทผู้ซื้อดังกล่าวจะต้องตัดและขนย้ายเอง ถือเป็นการขายพืชผลทางการเกษตรที่อยู่ในสภาพสด ส่วนบริษัทผู้ซื้อจะนำไปใช้ในการก่อสร้างหรือดำเนินการอย่างไร ก็เป็นเรื่องของบริษัทดังกล่าว ไม่ทำให้การขายต้นไม้ของโจทก์ไม่เป็นการขายพืชผลทางการเกษตร นอกจากนี้โจทก์ไม่ใช่ผู้ประกอบการธุรกิจปลูกไม้ได้เร็วเพื่อจำหน่าย และโจทก์ไม่ได้ปลูกไม้เหล่านั้นด้วยตนเอง การขายไม้ของโจทก์จึงเป็นการขายพืชผลทางการเกษตร ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ปัญหาเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 บัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ (1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออกหรือการให้บริการดังต่อไปนี้ (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ผัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่นหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็งทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสารหรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าวแต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋องภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และข้อเท็จจริงรับฟังได้เป็นยุติตามคำบรรยายฟ้องของโจทก์ว่า ผู้ซื้อต้นไม้ได้เร็วจากโจทก์ต้องการซื้อเพื่อนำไปใช้สร้างโรงเรือนเลี้ยงสุกรอันเป็นการขายต้นไม้ในลักษณะเพื่อเป็นไม้ที่ใช้ในการก่อสร้างโรงเรือน ทั้งตามเอกสารใบสำคัญจ่ายเงินค่าจ้างให้นายสุนิตย์ผู้รับจ้างตัดไม้ในที่ดินโจทก์อ้างหลายฉบับ ก็ระบุเป็นค่าเลื่อยไม้ เลื่อยไม้แปรรูปและเลื่อยไม้เสาเข็ม แสดงให้เห็นว่าต้นไม้ที่โจทก์ขายดังกล่าวเป็นต้นไม้ที่ตัดไปเพื่อใช้เป็นเสาเข็มหรือเลื่อย

ออกใช้เพื่อการก่อสร้างได้ โดยการขายไม้ของโจทก์ให้ตามความประสงค์ของบริษัท ข.เกษตร
รุ่งเรือง จำกัด ที่ต้องการนำไม้ไปใช้ก่อสร้างโรงเรียนเลี้ยงสุกรก็เป็นการขายต้นไม้เพื่อให้ผู้ซื้อตัด
โค่นเป็นท่อนแล้วเลื่อยแปรรูปเพื่อทำเป็นเสาเข็มหรือเพื่อใช้เป็นไม้ในการก่อสร้างซึ่งต้องด้วย
ลักษณะเป็นไม้ซุงและผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ อันเป็นลักษณะยกเว้นที่ไม่ถือเป็นการขาย
พืชผลทางการเกษตรที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) ก ดังกล่าว และเมื่อพิจารณา
ประกอบกับพฤติการณ์ที่การขายต้นไม้โตเร็วของโจทก์แก่บริษัท ข.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด นี้ มี
ลักษณะทยอยตัดไม้และชำระค่าไม้ตามจำนวนที่ได้รับต่อเนื่องกันยาวนานมากกว่า 2 ปี โดยมูลค่า
ต้นไม้ดังกล่าวจะมากกว่า 3,500,000 บาท ซึ่งจำนวนเงินดังกล่าวเป็นเพียงราคาต้นไม้โตเร็ว
เฉพาะที่ผู้ซื้อชำระแก่โจทก์ในปี 2548 เท่านั้น แต่กลับยังต้องมีการตัดไม้ต่อไปในปี 2549 อีก
ตลอดปีที่น่าจะมีการชำระเมื่อได้รับไม้ก้อนอีกดังเช่นในปี 2548 แสดงว่าต้นไม้โตเร็วที่โจทก์ขาย
ดังกล่าวมีมูลค่าสูง จากพยานหลักฐานและเหตุผลดังกล่าวมาแล้วเช่นนี้ มีเหตุผลให้เชื่อว่าผู้ขาย
ที่ดินให้โจทก์น่าจะขายที่ดินในราคารวมต้นไม้โตเร็วที่ปลูกไว้ด้วย และโจทก์รับซื้อไว้โดยคาดเห็นว่า
จะนำไปขายหาประโยชน์ต่อไปได้ โดยใช้เวลาในการดูแลต้นไม้เพื่อขายพอสมควร อันเป็น
พฤติการณ์ที่เชื่อได้ว่าโจทก์ได้ประกอบการขายไม้โตเร็วที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้อง
เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้นมีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์
ต่อไปว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการยกเลิกใบแจ้งภาษีอากรแล้วประเมินใหม่ชอบหรือไม่
เห็นว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้ห้ามเจ้าพนักงานประเมินแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาด
ให้ถูกต้องได้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินครั้งแรกเพราะเห็นว่าการประเมินยังไม่
ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินใหม่ให้โจทก์ชำระภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องได้
แม้การประเมินครั้งหลังจะทำให้โจทก์ต้องชำระภาษีมากกว่าการประเมินครั้งแรก แต่มีผลทำให้
โจทก์ต้องเสียภาษีเพียงครั้งเดียว จึงมิใช่การประเมินซ้ำซ้อน โดยเฉพาะการประเมินครั้งหลังยังเป็น
การประเมินในเรื่องเดิมมิใช่การประเมินในเรื่องใหม่ ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจ
ยกเลิกการประเมินที่ไม่ถูกต้องและแจ้งการประเมินใหม่ตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ อุทธรณ์ของโจทก์
ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยต่อไปตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ว่า มีเหตุสมควรงดเบี้ยปรับให้แก่
โจทก์หรือไม่ ที่จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์โต้แย้งว่า การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเบี้ยปรับให้แก่
โจทก์คงเรียกเก็บร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ชอบด้วยข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ระเบียบ
และคำสั่งต่าง ๆ ซึ่งนับว่าเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้ว เนื่องจากโจทก์ไม่ใช่ผู้ประกอบการรายใหม่
ที่ขาดองค์ความรู้ด้านภาษีอากร แต่เป็นผู้ประกอบการมานานโดยโจทก์จดทะเบียน ณ
สำนักทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทจังหวัดนครศรีธรรมราชตั้งแต่วันที่ 28 พฤษภาคม 2530 โจทก์จึง
น่าจะเข้าใจระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างดี แต่กลับมีพฤติการณ์เลินเล่อไม่รอบคอบในการมิได้
จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ภายในกำหนด
เวลาตามกฎหมาย ประกอบกับบทบาทหน้าที่และภารกิจของรัฐตามที่กำหนดในรัฐธรรมนูญ ซึ่ง
จำเป็นต้องใช้เงินงบประมาณจำนวนมากในการพัฒนาประเทศ และเพื่อเป็นการรักษาวินัย
ทางการเงินและการคลัง กรณีจึงไม่มีเหตุงดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ทั้งสี่นั้น เป็นอุทธรณ์โต้แย้ง
ดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางในการวินิจฉัยเรื่องเหตุอันควรงดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ อันเป็น
อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง เมื่อเดือนภาษีเมษายน 2548 เดือนภาษีพฤษภาคม 2548 เดือนภาษี
มิถุนายน 2548 เดือนภาษีกรกฎาคม 2548 และเดือนภาษีพฤศจิกายน 2548 มีทุนทรัพย์พิพาท
แต่ละเดือนภาษีไม่เกิน 50,000 บาท จึงต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง ตาม

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 25 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัยอุทธรณ์จำเลยทั้งสี่ในส่วนนี้ คงรับวินิจฉัยเฉพาะเดือนภาษีมีนาคม 2548 เดือนภาษีสิงหาคม 2548 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2548 ซึ่งโจทก์มีผู้รับมอบอำนาจโจทก์เบิกความในปัญหานี้ว่า เมื่อโจทก์ขายต้นไม้ให้แก่บริษัท ช.เกษตรรุ่งเรือง จำกัด โจทก์นำรายได้ 3,500,000 บาท ไปลงบัญชีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้ปกปิดรายได้ โจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบกิจการด้วยดี เห็นว่า แม้โจทก์จะนำรายได้จากการขายต้นไม้ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนแก่เจ้าพนักงานประเมินด้วยดี แต่ไม่ปรากฏว่าโจทก์นำบุคคลที่เกี่ยวข้องมาเบิกความต่อศาลว่า การที่โจทก์ไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับรายรับจากการขายต้นไม้ของโจทก์ดังกล่าวเพราะมีความเห็นว่าโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนกรรมการผู้จัดการโจทก์ที่มาเบิกความก็ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นเรื่องการเข้าใจข้อกำหนดนิยามของโจทก์จึงไม่ใช้การเข้าใจข้อกำหนดนิยามแต่เป็นความเข้าใจของโจทก์เอง การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลดเบี้ยปรับแก่โจทก์ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 นั้น นับว่าเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ในการตรวจสอบด้วยดี เหตุที่โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากโจทก์เข้าใจข้อกำหนดนิยามผิดพลาด มิได้มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับโจทก์ได้นำรายได้จำนวนดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว จึงเห็นควรลดเบี้ยปรับเสียทั้งสิ้นนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ฟังขึ้น พิพากษาแก่เป็นว่าไม่ลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์เฉพาะเดือนภาษีมีนาคม 2548 เดือนภาษีสิงหาคม 2548 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2548 นอกจากที่แก้ไขเป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ธัชพันธ์ ประพุทธนิตินสาร · กรองเกียรติ คมสัน · นิพันธ์ ช่วยสกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/12701/2557>