



คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ

แผนกคดีภาษีอากร

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ
แผนกคดีภาษีอากร
ปี ๒๕๖๐

| ลำดับ | หมายเลขคดีแดงที่ | เรื่อง | หน้า |
|-------|------------------|--|------|
| ๑ | ๖๗๔-๖๗๕ /๒๕๖๐ | ป.วิ.พ. มาตรา ๕๕ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗, ๒๕ พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๑๑๒ ฉ แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. ศุลกากร (ฉบับที่ ๑๗) พ.ศ.๒๕๔๓ มาตรา ๑๑๒ อัญญัติ | ๑ |
| ๒ | ๘๖๘ /๒๕๖๐ | พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๓ พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรา รัษฎากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๓ | ๔ |
| ๓ | ๘๘๒ /๒๕๖๐ | ป.วิ.พ. มาตรา ๒๒๔ วรรคหนึ่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ | ๙ |
| ๔ | ๙๓๗ /๒๕๖๐ | ป.วิ.พ. มาตรา ๑๔๑ (๔), ๑๔๒ วรรคหนึ่ง, ๒๔๓ (๑) ป. รัษฎากร มาตรา ๓ เตรีส, ๑๕, ๑๙, ๔๐ (๘), ๕๔ วรรคหนึ่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗, ๒๕ พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐, ๓๗ | ๑๒ |
| ๕ | ๑๐๙๓ /๒๕๖๐ | ป.วิ.พ. มาตรา ๑๘๓ วรรคท้าย, ๒๒๖ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗, ๒๔ พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๑๖, ๓๗ | ๑๙ |
| ๖ | ๑๐๙๕ /๒๕๖๐ | ป.รัษฎากร มาตรา ๗๘/๑ (๑), ๘๙ | ๒๙ |
| ๗ | ๑๐๙๖ /๒๕๖๐ | ป.วิ.พ. มาตรา ๕๗ | ๓๒ |

| ลำดับ | หมายเลขคดีแดงที่ | เรื่อง | หน้า |
|-------|------------------|---|------|
| ๘ | ๑๑๐๙ /๒๕๖๐ | ป.ร้ชฎากร มาตรา ๘๐/๑, ๘๑ (๑) (ข), ๘๒/๔, ๘๖, ๘๖/๕ (๑) | ๓๓ |
| ๙ | ๒๒๓๕ /๒๕๖๐ | ป.พ.พ. มาตรา ๑๑ ป.ร้ชฎากร มาตรา ๖๕, ๖๕ (ทวิ), ๖๕ (ตรี), ๖๘ (ทวิ), ๖๙ พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๒๐ (๒๐) พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ป.ร้ชฎากรว่าด้วยการลดอัตรา ร้ชฎากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๓ พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลร้ชฎากรว่าด้วยการลดอัตรา ร้ชฎากร (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ มาตรา ๓ | ๓๖ |
| ๑๐ | ๒๒๖๒ /๒๕๖๐ | พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘, ๑๓, ๑๘ | ๔๑ |
| ๑๑ | ๒๔๔๓ /๒๕๖๐ | ป.วิ.พ. มาตรา ๒๒๕ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ | ๔๔ |
| ๑๒ | ๒๔๕๔ /๒๕๖๐ | ป.ร้ชฎากร มาตรา ๑๘, ๑๙, ๒๒, ๒๗, ๔๐ (๒) (๘), ๔๒ ทวิ พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลร้ชฎากร ว่าด้วยการลดอัตรา ร้ชฎากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๓ | ๔๖ |
| ๑๓ | ๒๕๐๒ /๒๕๖๐ | พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม | ๕๐ |
| ๑๔ | ๒๕๑๔ /๒๕๖๐ | ป.พ.พ. มาตรา ๕ ป.ร้ชฎากร มาตรา ๗๙/๒ (๑) | ๕๓ |

อุทธรณ์ที่ตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

หมายเลขคดีดำที่ ภ.13 - 14/2560

กรมศุลกากร

โจทก์

หมายเลขคดีแดงที่ 674 - 675/2560

บริษัทฟูจิฟิล์ม (ประเทศไทย) จำกัด

จำเลย

ป.วิ.พ. มาตรา 55

พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17, 25

พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. ศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 มาตรา 112
อัญชารส

การที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลเพื่อให้ศาลพิจารณาว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบหรือไม่ ซึ่งศาลมีอำนาจเปลี่ยนแปลง แก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอน การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ เมื่อขณะโจทก์ฟ้อง จำเลยได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับอากรขาเข้า และเงินเพิ่มโดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง แม้ศาลภาษีอากรกลางจะมีคำพิพากษาแต่จำเลยอุทธรณ์ต่อ ศาลฎีกา คดียังไม่ถึงที่สุด ดังนี้ โจทก์จะมีสิทธิได้รับชำระอากรขาเข้าและเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ จึงต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลเมื่อคดีถึงที่สุดเสียก่อน การที่จำเลย ไม่ชำระอากรขาเข้าและเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จึงไม่เป็นการโต้แย้งสิทธิที่โจทก์จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 55 ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้ง ศาลภาษีอากรฯ มาตรา 17 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง ปัญหานี้เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบ เรียบร้อยของประชาชน ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นสมควรยกขึ้นวินิจฉัยตาม ป.วิ.พ. มาตรา 142 (5) ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 25

คดีทั้งสองสำนวนนี้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาและพิพากษารวมกัน โดยให้เรียกโจทก์ทั้งสองสำนวนว่า โจทก์ เรียกจำเลยทั้งสองสำนวนว่า จำเลย

โจทก์ทั้งสองสำนวนฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้บังคับจำเลยชำระเงินแต่ละจำนวนดังกล่าวและ เงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากต้นเงินอากรขาเข้าที่ชำระขาดตามใบขนสินค้า ทั้ง 68 ฉบับ นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์

จำเลยทั้งสองสำนวนให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์และจำเลยทั้งสองสำนวนอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่าข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันรับฟังเป็นยุติ ในชั้นนี้ว่า เมื่อระหว่างวันที่ 3 ตุลาคม 2543 ถึงวันที่ 27 กรกฎาคม 2548 จำเลยได้นำสินค้าเครื่องสแกนเนอร์ ยี่ห้อ ฟูจิ รุ่น SP 3000 จากประเทศญี่ปุ่น ประเทศกำเนิดญี่ปุ่น เข้ามาในราชอาณาจักรไทยโดยทางเรือและ ได้ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 68 ฉบับ เพื่อผ่าน พิธีการศุลกากรต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ สำแดงว่า สินค้าที่นำเข้าทั้งหมดคือ FUJI LAB.EQUIPMENT ชนิดของ SCANNER AND IMAGE PROCESSOR เครื่องคอมพิวเตอร์ระบบดิจิทัลครบชุดสมบูรณ์ ประเภท

พิกัดที่ 8471.90 อัตราอากรร้อยละ 40 โดยใบขนสินค้าฉบับแรกถึงฉบับที่ 36 ระบุว่าลดอัตราอากรขาเข้าเหลือร้อยละ 5 ตามประกาศกระทรวงการคลังที่ ศก.1/42 ลงวันที่ 1 มกราคม 2542 ใบขนสินค้าฉบับที่ 37 ถึงฉบับที่ 48 ลดอัตราอากรขาเข้าเหลือร้อยละ 5 ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2544 และใบขนสินค้าฉบับที่ 49 ถึงฉบับที่ 68 ลดอัตราอากรขาเข้าเหลือร้อยละ 0 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2546 พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ได้ตรวจพิจารณาประเภทพิกัด อัตราอากร ราคาสินค้าตามที่จำเลยสำแดงในใบขนสินค้า ทั้ง 68 ฉบับ และบัญชีราคาสินค้า (INVOICE) แนบท้ายใบขนสินค้าดังกล่าวในขณะนั้นแล้วเชื่อว่าเป็นประเภทพิกัด อัตราอากร และราคาสินค้าที่แท้จริง จึงให้จำเลยชำระภาษีอากรตามที่สำแดงแล้วตรวจปล่อยสินค้าทั้งหมด ให้จำเลยรับไป ต่อมาวันที่ 7, 9 และ 13 ธันวาคม 2547 เจ้าหน้าที่สำนักสืบสวนและปราบปรามของโจทก์ ได้เข้าตรวจค้นสำนักงานจำเลยและยึดเอกสารเกี่ยวกับการนำเข้าสินค้าของจำเลยหลายรายการ เมื่อตรวจสอบแล้วมีความเห็นว่าสินค้าที่จำเลยนำเข้าคือ เครื่องอัตรูระบบดิจิทัล (DIGITAL MINI LAB FRONTIER SYSTEM) ซึ่งประกอบด้วยส่วนสำคัญสองส่วน คือเครื่อง LASER PRINTER AND PAPER PROCESSOR เรียกชื่อย่อว่า “LP” และเครื่อง SCANNER AND IMAGE PROCESSOR เรียกชื่อย่อว่า “SP” เป็นการนำเข้ามาในราชอาณาจักรพร้อมกันโดยเรือลำเดียวกัน วันนำเข้าวันเดียวกัน แต่แยกจัดทำใบสั่งซื้อ P/O และ INVOICE เป็นคนละฉบับ และยื่นใบขนสินค้าทั้งสองชนิดแยกกัน โดยในการยื่นใบขนสินค้า “SP” จำเลยสำแดงประเภทพิกัดที่ 8471.90 ชำระอากรในอัตราร้อยละ 0 หรือร้อยละ 5 ตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ขณะนำเข้า ส่วนสินค้า “LP” สำแดงประเภทพิกัดที่ 9010.10 ชำระอากรในอัตราร้อยละ 10 โจทก์เห็นว่าสินค้าทั้งสองชนิดดังกล่าวถูกออกแบบมาเพื่อนำไปใช้งานร่วมกันเป็นหน่วยเดียวกัน (FUNCTIONAL UNIT) ในลักษณะของ DIGITAL MINI LAB ซึ่งประกอบด้วยส่วนอัตรูและลำรูปด้วยระบบดิจิทัลเพื่อให้สามารถอัตรูรูปได้ จึงถือว่าสินค้าดังกล่าวเป็นเครื่องจักรที่มีอุปกรณ์ซึ่งมีหน้าที่การทำงานร่วมกันเป็นหน่วยเดียวกัน (FUNCTIONAL UNIT) ต้องจัดเข้าประเภทพิกัดเดียวกันในประเภทที่ 9010.50 อัตราอากรร้อยละ 20 หรือร้อยละ 10 ตามแต่ช่วงเวลาที่มีการนำเข้าในขณะนั้น จึงแจ้งการประเมินให้จำเลยชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มตามภาพถ่ายแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่น ๆ) วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2550 จำเลยยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรขาเข้าดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามภาพถ่ายคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ว วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของจำเลยตามภาพถ่ายคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2554 ต่อมาวันที่ 6 ตุลาคม 2554 จำเลยได้ยื่นฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรกลาง เป็นคดีหมายเลขดำที่ 197/2554 ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลย (โจทก์ในคดีดังกล่าว) รับผิดชอบชำระภาษีศุลกากรตามการประเมินพร้อมเงินเพิ่ม ส่วนเบี้ยปรับให้งดทั้งหมดตามภาพถ่ายคำพิพากษาคดีหมายเลขแดงที่ 6/2556 ในสำนวนคดีหลัง จำเลย (โจทก์ในคดีดังกล่าว) อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ขณะคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา โจทก์ยื่นฟ้องจำเลยเป็นคดีนี้

พิเคราะห์แล้ว พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป บัญญัติว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน...” และมาตรา 112 อัญญัติว่า “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์...” เห็นว่า การที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของ

ออกมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลก็เพื่อให้ศาลพิจารณาว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบหรือไม่ ซึ่งศาลมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเปลี่ยนแปลง แก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ เมื่อปรากฏว่าคณะโจทก์ฟ้องคดีทั้งสองสำนวนนี้ จำเลยได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับอากรขาเข้าและเงินเพิ่ม โดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางตั้งแต่วันที่ 6 ตุลาคม 2554 แม้ศาลภาษีอากรกลางจะมีคำพิพากษาแล้ว แต่จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา คดียังไม่ถึงที่สุดโดยอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา ดังนี้ โจทก์จะมีสิทธิได้รับชำระอากรขาเข้าและเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ เพียงใด จึงต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลเมื่อคดีถึงที่สุดเสียก่อน การที่จำเลยไม่ชำระอากรขาเข้าและเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จึงไม่เป็นการโต้แย้งสิทธิที่โจทก์จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 เพราะมีฉะนี้บทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลก็ย่อมจะไม่บังเกิดผล โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง ปัญหานี้แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดยกขึ้นอุทธรณ์ แต่เป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นสมควรยกขึ้นวินิจฉัยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142 (5) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25 ที่ศาลภาษีอากรกลางรับคดีไว้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยในประเด็นต่าง ๆ มานั้นเป็นการไม่ชอบ แต่เมื่อในที่สุดศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษจึงเห็นฟ้องด้วยในผล เมื่อวินิจฉัยดังนี้แล้วปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์และจำเลยจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยเพราะไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(อรรถนพ วิฑูรการ - ผจจธณ์ วรินทร์เวช - วชิระ เศษแสงศรี)

อุทธรณ์ที่ตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

หมายเลขคดีดำที่ ภ.23/2560

บริษัทไทยเพอร์ซิเดนทฟูตส์ จำกัด (มหาชน)

โจทก์

หมายเลขคดีแดงที่ 868/2560

กรมสรรพากร

จำเลย

พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 3

พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 มาตรา 3

พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายเฉพาะ แต่เมื่อไม่ได้บัญญัติถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทที่ได้รับ การส่งเสริมการลงทุนไม่ควรมีการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนร่วมด้วยหรือไม่ จึงต้องอยู่ ภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณา พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรา รัษฎากร (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 มาตรา 3 มิได้ระบุว่ากำไรส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ไม่รวมถึงกำไรของกิจการ ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ทั้ง ๆ ที่ตราขึ้นภายหลัง พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ถึง 24 ปี หากกฎหมาย ประสงค์จะไม่ให้นำกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมารวมในยอดกำไรสุทธิที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ก็น่าจะบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งแล้ว สิทธิของโจทก์ที่จะได้รับประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม พ.ร.ฎ. ดังกล่าว ต้องพิจารณาจากกำไรสุทธิรวมของโจทก์ โดยนำเอากำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนมารวมกับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ป.รัษฎากรไม่มีบทบัญญัติให้งดหรือลดเงินเพิ่มได้เว้นแต่เป็นกรณีตาม มาตรา 27 วรรคสอง เมื่อเงินเพิ่ม เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายมิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ การที่โจทก์ผู้ต้องเสียภาษีไม่เสียภาษี ภายในกำหนด ประกอบกับ ป.รัษฎากรกำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดได้ จึงไม่อาจพิจารณา ให้งดหรือลดเงินเพิ่มแก่โจทก์ได้

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2557 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ภญ.(อธ. 2)/271/2558 ลงวันที่ 23 กันยายน 2558 กับให้งดหรือลดเงินเพิ่มแก่โจทก์

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมและค่าทนายความให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่าข้อเท็จจริงรับฟังเป็นยุติในชั้นนี้ว่า โจทก์ เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัดมีวัตถุประสงค์หลักในการประกอบกิจการผลิตบะหมี่กึ่งสำเร็จรูป ขนมอบกรอบ และเครื่องปรุงสำเร็จรูป ซึ่งมีทั้งกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) และกิจการ ที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (NON - BOI) โดยโจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในกิจการผลิตบะหมี่กึ่ง สำเร็จรูปตามบัตรส่งเสริมคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เลขที่ 1657/2539 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2539 เริ่ม ใช้สิทธิวันที่ 1 มกราคม 2540 และบัตรส่งเสริมคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เลขที่ 1473/2540 ลง วันที่ 28 กรกฎาคม 2540 เริ่มใช้สิทธิวันที่ 28 กรกฎาคม 2544 โจทก์ได้รับสิทธิและประโยชน์ตาม

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมมีกำหนดเวลา 8 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น และโดยที่โจทก์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยก่อนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 ใช้บังคับ โจทก์จึงได้รับสิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว โดยคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท เป็นเวลาห้ารอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับ โจทก์ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 เมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม 2547 โดยแสดงรายการว่าโจทก์มีกำไรสุทธิตามบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (BOI) 242,829,364.73 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรสำหรับกิจการส่วนนี้ 254,098.52 บาท และมีกำไรสุทธิจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (NON-BOI) 82,711,057.29 บาท รวมกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล 82,965,155.81 บาท คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 25 (กรณีลดอัตราภาษี) คิดเป็นค่าภาษี 20,741,288.96 บาท หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 1,841,257.76 บาท คงเหลือภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม 18,900,031.20 บาท ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2557 แจ้งว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการคำนวณกำไรสุทธิโดยใช้สิทธิลดอัตราภาษีตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 อัตราร้อยละ 25 จากกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ไม่ถูกต้องเนื่องจากโจทก์ประกอบกิจการ ทั้งที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลผลการดำเนินงานของทั้งสองกิจการต่างมีกำไรสุทธิการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องนำกำไรสุทธิของทั้งสองกิจการรวมเป็นจำนวนเดียวและต้องเฉลี่ยกำไรสุทธิตามสัดส่วนของกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ในอัตราร้อยละ 25 และเฉลี่ยกำไรสุทธิตามสัดส่วนของกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 300 ล้านบาท ในอัตราร้อยละ 30 ซึ่งภาษีที่คำนวณได้ตามแบบแสดงรายการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 มีจำนวน 21,005,193.41 บาท หักภาษีที่ชำระไว้แล้ว 20,741,288.96 บาท โจทก์จึงชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลขาดไป 263,904.45 บาท เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินให้โจทก์ชำระเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ชำระไว้ขาดจำนวนดังกล่าวพร้อมเงินเพิ่ม ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณถึงวันที่ 29 พฤษภาคม 2557 เป็นเงิน 263,904.45 บาท รวมเป็นเงินที่โจทก์ต้องชำระทั้งสิ้น 527,808 บาท โจทก์ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกมีว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้ใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 จากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยนำกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมกับกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเฉลี่ยกำไรสุทธิตามสัดส่วน เพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่โจทก์ได้รับประโยชน์ลดอัตราภาษีตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความ

ในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยโจทก์กล่าวในอุทธรณ์ว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายเฉพาะจึงไม่อาจนำประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากร้อยละ 30 เหลือร้อยละ 25 ตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงไม่รวมถึงกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ทั้งพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 ก็มีได้กำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์การปันส่วนและเฉลี่ยกำไรสุทธิของแต่ละกิจการ เห็นว่า ในปัญหานี้พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 3 บัญญัติว่า “...บรรดาบทกฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่นในส่วนที่มีบัญญัติไว้แล้วในพระราชบัญญัตินี้หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน ” จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายเฉพาะดังที่โจทก์กล่าวอ้างจริงแต่เมื่อพระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่ได้บัญญัติถึงวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไม่ว่ามีการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนร่วมด้วยหรือไม่จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากร เพราะมีฉะนั้นการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนย่อมดำเนินการไปโดยไม่มีหลักเกณฑ์ซึ่งไม่อาจเป็นเช่นนั้นได้ นอกจากนี้เมื่อพิจารณาพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 มาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท เป็นเวลาห้ารอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกันนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับ...” เห็นได้ว่าพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวมิได้ระบุว่ากำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ไม่รวมถึงกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ทั้ง ๆ ที่พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ตราขึ้นภายหลังพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ถึง 24 ปี ซึ่งหากกฎหมายประสงค์จะไม่ให้นำกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมารวมในยอดกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ก็น่าจะบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งแล้ว ดังนั้นการพิจารณาถึงสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท จึงต้องพิจารณาจากกำไรสุทธิรวมของโจทก์โดยนำเอากำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนมารวมกับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนด้วย ส่วนที่โจทก์กล่าวในอุทธรณ์ต่อไปว่าไบแนบแบบ ภ.ง.ด. 50 ที่ลงประกาศในเว็บไซต์ของจำเลยไม่ใช่กฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่อาจนำวิธีการคำนวณตามไบแนบดังกล่าวมาใช้ในการประเมิน วิธีการเฉลี่ยจะใช้ในกรณีไม่สามารถหารายจ่ายของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นค่าใช้จ่ายร่วมกันได้แต่กรณีของโจทก์เป็นเรื่องกำไรสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกันจึงไม่มีเหตุที่จะใช้วิธีเฉลี่ยเงินกำไรสุทธิของโจทก์สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อคำนวณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 ทั้งกรณีของโจทก์เข้าหลักเกณฑ์ตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและ

ขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 ข้อ 3.1 (ก) เนื่องจากโจทก์มีกำไรสุทธิจากกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น โดยตามประกาศดังกล่าวไม่ได้กำหนดเงื่อนไขให้ต้องนำกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมกับกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อเฉลี่ยกำไรสุทธิก่อนคำนวณภาษีนั้น เห็นว่า ตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 ข้อ 3 วรรคหนึ่ง ระบุว่า “ในกรณีผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน และให้ถือปฏิบัติดังนี้” ความในข้อ 3 วรรคหนึ่ง ดังกล่าวแสดงชัดแจ้งว่าในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ต้องนำกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกันสอดคล้องกับที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษวินิจฉัยแล้วว่า สิทธิของโจทก์ที่จะได้รับประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท ต้องพิจารณาจากกำไรสุทธิรวมของโจทก์โดยนำเอากำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งจำนวนมารวมกับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ส่วนการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นขั้นตอนต่อมาซึ่งโจทก์คงเสียภาษีดังกล่าวสำหรับกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น กรณีปัญหาการเฉลี่ยกำไรสุทธิตามส่วนนั้นแม้ไบแนบแบบ ภ.ง.ด. 50 ที่ลงประกาศในเว็บไซต์ของจำเลยจะไม่ใช่อกฎหมาย ส่วนประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 รวมทั้งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 จะมีได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้เฉลี่ยกำไรสุทธิจากกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีที่พิพาทโจทก์มีกำไรสุทธิตามบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (BOI) 242,829,364.73 บาท มีรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรสำหรับกิจการส่วนนี้ 254,098.52 บาท และมีกำไรสุทธิจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (NON-BOI) 82,711,057.29 บาท รวมแล้วโจทก์มีกำไรสุทธิทั้งสิ้น 325,794,520.54 บาท ซึ่งในจำนวนนี้เป็นกำไรสุทธิส่วนที่ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 243,083,463.25 บาท (242,829,364.73 + 254,098.52) เมื่อยอดกำไรสุทธิรวมของโจทก์มีจำนวนเกินกว่า 300 ล้านบาท จึงไม่อาจจะนับได้ว่ากำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาทเป็นกำไรสุทธิในส่วนของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่าใดและเป็นกำไรสุทธิในส่วนของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่าใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมิน

ใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 จากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยนำกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมกับกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วเฉลี่ยกำไรสุทธิตามสัดส่วนเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลส่วนที่โจทก์ได้รับประโยชน์ลดอัตราภาษีตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 387) พ.ศ. 2544 จึงเหมาะสมเป็นธรรมและชอบด้วยกฎหมายแล้วอุทธรณ์ของโจทก์ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการสุดท้ายมีว่า มีเหตุสมควรงดหรือลดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์หรือไม่ เห็นว่า คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 และให้โจทก์รับผิดชอบชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติให้งดหรือลดเงินเพิ่มส่วนนี้ได้เว้นแต่จะเป็นกรณีตามมาตรา 27 วรรคสอง เมื่อเงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายมิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ ดังนั้น การที่โจทก์ผู้ต้องเสียภาษีไม่เสียภาษีภายในกำหนดประกอบกับประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดได้ จึงไม่อาจพิจารณาให้งดหรือลดเงินเพิ่มแก่โจทก์ได้ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าไม่มีเหตุที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์นั้นต้องด้วยความเห็นของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ อุทธรณ์ของโจทก์ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(อรรถนพ วิฑูรากร – ผจงธรรม์ วรินทร์เวช – วชิระ เศษแสงศรี)

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๘๘๒/๒๕๖๐

กรมศุลกากร
บริษัทไอออนิก จำกัดโจทก์
จำเลย

ป.วิ.พ. มาตรา ๒๒๔ วรรคหนึ่ง

พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔

แม้โจทก์จะนำใบขนสินค้าขาเข้าทั้งเจ็ดฉบับ มาฟ้องรวมเป็นคดีเดียวกัน แต่ก็ต้องถือว่าการฟ้องแต่ละใบขนสินค้าเป็นข้อหาแยกต่างหากจากกันสิทธิในการอุทธรณ์จึงต้องพิจารณาตามจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทตามใบขนสินค้าแต่ละฉบับที่จำเลยนำเข้า ซึ่งทุนทรัพย์ที่พิพาทในแต่ละใบขนสินค้าจะต้องมีทุนทรัพย์เกินกว่า ๕๐,๐๐๐ บาท จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา ๒๒๔ วรรคหนึ่ง ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ เมื่อทุนทรัพย์ที่พิพาทสำหรับใบขนสินค้าฉบับที่หนึ่งถึงฉบับที่สี่ มีทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน ๕๐,๐๐๐ บาท จึงต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงตามบทบัญญัติดังกล่าว

การประเมินอากรขาเข้าส่วนที่ขาดรายพิพาทจึงเป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากรซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เมื่อจำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมินตามที่บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๑๑๒ ฉ จำเลยย่อมไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) และมาตรา ๘

โจทก์ฟ้องขอให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรที่ค้างชำระและเงินเพิ่มจำนวน ๔๒๙,๘๔๑.๒๔ บาท ชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือน หรือเศษของเดือนจากอากรขาเข้าขาดจำนวน ๒๐๐,๘๖๒ บาท ตามมาตรา ๑๑๒ จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ นับถัดจากวันฟ้อง เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรที่ค้างชำระและเงินเพิ่มจำนวน ๔๒๙,๘๔๑.๒๔ บาท และชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนจากอากรขาเข้าขาดจำนวน ๒๐๐,๘๖๒ บาท นับถัดจากวันฟ้อง เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

จำเลยอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า จำเลยสั่งซื้อและนำเข้าสินค้าประเภทกากขาบดหยาบใช้ทำอาหารสัตว์จากสาธารณรัฐประชาชนจีนเข้ามาในราชอาณาจักรหลายครั้งโดยทางเรือ จากการตรวจค้นพบว่าสินค้าที่จำเลยนำเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้า ๗ ฉบับ สำแดงราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์จึงมีหนังสือให้จำเลยชี้แจงข้อเท็จจริงแต่จำเลยเพิกเฉย ต่อมาสำนักกฎหมายของโจทก์มีหนังสือถึงจำเลยขอให้ทำความตกลงระงับคดี แต่จำเลยเพิกเฉย พนักงานเจ้าหน้าที่

ของโจทก์จึงแจ้งการประเมินราคาและค่าภาษีอากร จำเลยได้รับแล้ว แต่มิได้อุทธรณ์การประเมินต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมเป็นเงินที่โจทก์ฟ้องขอให้จำเลยชำระค่าอากรขาเข้าและเงินเพิ่มคำนวณ ถึงวันฟ้อง สำหรับการนำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าฉบับที่หนึ่งเป็นเงิน ๔๒,๓๖๓.๙๔ บาท ฉบับที่สองเป็นเงิน ๒๘,๔๓๓.๗๔ บาท ฉบับที่สามเป็นเงิน ๓๐,๒๒๑.๕๙ บาท ฉบับที่สี่เป็นเงิน ๓๖,๕๘๔.๐๓ บาท ฉบับที่ห้า เป็นเงิน ๑๐๘,๙๗๗.๓๖ บาท ฉบับที่หกเป็นเงิน ๑๒๖,๗๑๓.๗๐ บาท และฉบับที่เจ็ดเป็นเงิน ๕๖,๕๔๖.๘๘ บาท

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ในประเด็นข้อนี้เป็นการอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง แม้โจทก์จะนำใบขนสินค้าขาเข้า ทั้ง ๗ ฉบับ ซึ่งมีจำนวนเงินแต่ละใบขนสินค้าแตกต่างกันมาฟ้องรวมเป็นคดีเดียวกันแต่ก็ต้องถือว่าการฟ้องแต่ละใบขนสินค้าเป็นข้อหาแยกต่างหากหากจากกัน สิทธิในการอุทธรณ์จึงต้องพิจารณาตามจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาท ตามใบขนสินค้าแต่ละฉบับที่จำเลยนำเข้า ซึ่งทุนทรัพย์ที่พิพาทในแต่ละใบขนสินค้าจะต้องมีทุนทรัพย์เกินกว่า ๕๐,๐๐๐ บาท จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา ๒๒๔ วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ คดีนี้โจทก์ฟ้องเรียกค่าอากรขาเข้าและเงินเพิ่มคำนวณถึงวันฟ้องสำหรับการนำเข้าสินค้าในแต่ละใบขนสินคารวม ๗ ฉบับกล่าวคือฉบับที่หนึ่งเป็นเงิน ๔๒,๓๖๓.๙๔ บาทฉบับที่สองเป็นเงิน ๒๘,๔๓๓.๗๔ บาท ฉบับที่สามเป็นเงิน ๓๐,๒๒๑.๕๙ บาท ฉบับที่สี่เป็นเงิน ๓๖,๕๘๔.๐๓ บาท ฉบับที่ห้าเป็นเงิน ๑๐๘,๙๗๗.๓๖ บาท ฉบับที่หก เป็นเงิน ๑๒๖,๗๑๓.๗๐ บาท และฉบับที่เจ็ดเป็นเงิน ๕๖,๕๔๖.๘๘ บาท เมื่อทุนทรัพย์ที่พิพาทสำหรับใบขน สินค้าฉบับที่หนึ่งถึงฉบับที่สี่มีทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน ๕๐,๐๐๐ บาท จึงต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ในปัญหา ข้อเท็จจริงตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา ๒๒๔ วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ไม่รับวินิจฉัยคงรับวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยเฉพาะตามใบขนสินค้าฉบับที่ห้าถึงฉบับที่เจ็ดซึ่งทุนทรัพย์ ที่พิพาทแต่ละใบขนสินค้าเกินกว่า ๕๐,๐๐๐ บาท โดยในประเด็นข้อนี้โจทก์แก้อุทธรณ์ว่าจำเลยมิได้อุทธรณ์การ ประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินการประเมินของ โจทก์เป็นอันยุติขอบด้วยกฎหมายแล้วเห็นว่าพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. ๒๔๖๙ มาตรา ๑๑๒ ฉ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ ๑๗) พ.ศ. ๒๕๔๓บัญญัติว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของ ออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์...ภายใน สามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน...” และมาตรา ๑๑๒ อัญญาส ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎหมายเดียวกัน กับมาตรา ๑๑๒ ฉ บัญญัติว่า “ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้อง เป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์...” การประเมินอากรขาเข้าส่วนที่ขาด รายพิพาทจึงเป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศาลการซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้าน หรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าหลังจากจำเลยได้รับทราบการแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ ๒๖ มกราคม ๒๕๕๙ ให้ชำระ ภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มจากโจทก์จำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน สามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๑๑๒ ฉ จำเลยย่อมไม่มีอำนาจฟ้องคดี ต่อศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) และมาตรา ๘ และย่อมมีผลให้จำเลยไม่มีสิทธิยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ในกรณีถูกฟ้องเป็นคดีในชั้นศาล เพื่อมิให้ตนเองต้องชำระภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ได้ประเมินนั้นด้วย จำเลยจึงมีหน้าที่ชำระ

ค่าภาษีอากรตามฟ้องที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้นศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นฟ้องด้วยอุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืนคืนค่าขึ้นศาลชั้นอุทธรณ์แก่จำเลย ๒,๗๕๐ บาท ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์นอกจากที่สั่งคืนให้เป็นพับ

(ขวัญชนก สุขโข – ประเมษฐ์ ไตรวิวัฒน์ – สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

ภูวภัทร สุวรรณาลัย - ย่อ
อัครพงศ์ ชินประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีจำนำพิเศษที่ ๙๓๗/๒๕๖๐

บริษัทโทเทิล แอ็คเซ็ส

คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

ป.วิ.พ. มาตรา ๑๔๑ (๔), ๑๔๒ วรรคหนึ่ง, ๒๔๓ (๑)

ป. รัชฎาการ มาตรา ๓ เตรส, ๑๕, ๑๙, ๔๐ (๘), ๕๔ วรรคหนึ่ง

พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗, ๒๕

พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐, ๓๗

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย และนำส่งไม่ถูกต้องครบถ้วน ตาม ป.รัชฎาการ มาตรา ๓ เตรส เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ ในฐานะผู้จ่ายเงินรับผิดชอบ ในส่วนที่ขาดโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕๔ วรรคหนึ่ง ซึ่งเป็นบทบัญญัติเฉพาะอันเป็นข้อยกเว้นตาม มาตรา ๑๕ กรณีจึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องออกหมายเรียกภายในระยะเวลา ๒ ปีหรือ ๕ ปี แล้วแต่กรณี ตาม ป.รัชฎาการ มาตรา ๑๙

ส่วนที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยประเด็นข้อพิพาทว่าเจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้ง การประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของ พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐ หรือไม่ โดยหยิบยกบทบัญญัติมาตรา ๓๗ แห่ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาใช้ประกอบการพิจารณาแล้ววินิจฉัยโดยโจทก์มิได้กล่าวอ้างเป็นประเด็นใน คำฟ้อง จึงเป็นกรณีที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยนอกประเด็นและไม่ตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อไม่ ชอบด้วย ป.วิ.พ. มาตรา ๑๔๒ วรรคหนึ่ง ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี อากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ สำหรับประเด็นว่าเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ ที่จ่ายให้ กสท. ตามสัญญาสัมปทาน ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่ง ป. รัชฎาการหรือไม่ และโจทก์ผู้จ่ายเงินดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าภาษีสรรพสามิตดังกล่าวมารวม คำนวนหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย นำส่งจ่ายตามกฎหมายหรือไม่ ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยโดย มิได้ให้เหตุผลว่าเหตุใดเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่ต้องจ่ายให้ กสท. ตาม สัญญาสัมปทานจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่ง ป. รัชฎาการ จึงเป็นกรณีที่คำพิพากษาไม่ได้แสดงเหตุผลแห่งคำวินิจฉัย ไม่ชอบด้วย ป.วิ.พ. มาตรา ๑๔๑ (๔) ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ และโดยที่ศาลภาษี อากรกลางยังไม่ได้วินิจฉัยประเด็นข้อพิพาทที่ว่าเจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งเป็น คำสั่งทางปกครองโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของ พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐ หรือไม่ เพื่อให้คดีมีการตรวจสอบดุลพินิจเป็นไปตามลำดับชั้นศาล จึงเห็นสมควรย้อนสำนวนให้ศาลภาษี อากรกลางพิจารณาพิพากษาใหม่ตาม ป.วิ.พ. มาตรา ๒๔๓ (๑) ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๕

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติ บุคคลหัก ณ ที่จ่าย เลขที่ กงด.๑๓-๐๑๐๐๓๐๗๑-๒๕๕๖๐๑๑๘-๐๐๒-๐๐๐๐๕ ถึงเลขที่ กงด.๑๓-

๐๑๐๐๓๐๗๑-๒๕๕๖๐๑๑๘-๐๐๒-๐๐๐๐๘ ลงวันที่ ๑๘ มกราคม ๒๕๕๖ และเลขที่ กงด. ๑๓-๐๑๐๐๓๐๗๑-๒๕๕๖๐๑๑๘-๐๐๒-๐๐๐๑๐ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๕๖ เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ ฎญ.(อธ.๓)/๑๗๕-๑๗๘/๒๕๕๘ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๕๘ และเลขที่ ฎญ.(อธ.๓)/๑๗๙/๒๕๕๘ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๕๘ ก็มีคำสั่งงดหรือลดเงินเพิ่มทั้งหมดให้แก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้อยกฟ้อง

ศาลาภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนด ค่าทนายความ ๓๐,๐๐๐ บาท

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์คดีภาษีอากร วินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติในชั้นนี้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัด ใช้ชื่อทางการค้าว่า ดีแทค (dtac) ประกอบกิจการให้บริการกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่ระบบเซลลูลาร์โดยได้รับอนุญาตจากการสื่อสารแห่งประเทศไทย (กสท.) (ปัจจุบันแปรรูปเป็นบริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน)) ตามสัญญาความร่วมมือการงานแบบบีทีโอ (Built-Transfer-Operate) กล่าวคือ ภายใต้สัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ คู่สัญญาภาคเอกชนเป็นผู้ลงทุนสร้างเครือข่าย จัดหาอาคาร ทรัพย์สิน อุปกรณ์เพื่อดำเนินการ รวมทั้งส่งมอบอาคารและอุปกรณ์ที่จัดหา ภายใต้สัญญาดังกล่าวให้เป็นกรรมสิทธิ์ของ กสท. โดย กสท. จะให้สิทธิแก่คู่สัญญาภาคเอกชนในการนำทรัพย์สินไปให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ตลอดอายุแห่งสัญญาของแต่ละบริษัทผู้รับสัมปทาน ซึ่งโจทก์จะต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนในรูปส่วนแบ่งรายได้คิดเป็นร้อยละของรายได้ที่โจทก์ได้รับจากการให้บริการ ก่อนหักค่าใช้จ่าย ค่าภาษี และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ให้แก่ กสท. ตลอดอายุสัญญาเป็นรายปี กับต้องชำระผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำให้แก่ กสท. เป็นเงินไม่ต่ำกว่า ๑๗,๐๕๑,๘๔๐,๐๐๐ บาท ตามสัญญาให้ดำเนินการให้บริการวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์และสัญญาแก้ไขเพิ่มเติม เมื่อวันที่ ๒๘ มกราคม ๒๕๔๖ มีการประกาศใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ พ.ศ. ๒๕๔๖ และพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๔๖ กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการให้บริการในทางธุรกิจในสถานบริการสำหรับกิจการโทรคมนาคมที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ โดยจัดเก็บจากผู้ให้บริการในอัตราร้อยละ ๕๐ ในวันเดียวกัน มีการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๘) ลงวันที่ ๒๘ มกราคม ๒๕๔๖ ให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตให้กิจการโทรคมนาคมสำหรับกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่หรือวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์เหลืออัตราร้อยละ ๑๐ ปัจจุบันกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๗๙) ลงวันที่ ๒๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐ ให้ลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการโทรคมนาคมเหลืออัตราร้อยละ ๐ ต่อมาคณะรัฐมนตรีมีมติเรื่อง การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากบริการโทรคมนาคม ตามหนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๖ กำหนดให้คู่สัญญาภาคเอกชน ที่ประกอบกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่หรือวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ชำระค่าภาษีสรรพสามิต โดยคำนวณค่าภาษีจากรายรับบริการให้บริการกิจการดังกล่าว และคู่สัญญาภาคเอกชนจะต้องจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนขั้นต่ำให้แก่คู่สัญญาภาครัฐตามจำนวนและกำหนดเวลาตามสัญญาทุกไตรมาส เมื่อสิ้นปีดำเนินการแต่ละปี คู่สัญญาภาคเอกชนจะต้องชำระผลประโยชน์ตอบแทนเต็มจำนวนตามอัตราที่กำหนดในสัญญา ทั้งนี้คู่สัญญาภาคเอกชนมีสิทธินำเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระแล้วดังกล่าวตลอดทั้งปี (ไม่รวมดอกเบี้ย ค่าปรับ หรือเงินเพิ่มใด ๆ) มาหักออกจากจำนวนเงินผลประโยชน์ตอบแทนที่คู่สัญญาภาคเอกชนต้องจ่ายให้คู่สัญญาภาครัฐเมื่อสิ้นปีดำเนินการได้ เมื่อปี ๒๕๕๐ เจ้าพนักงานของจำเลยตรวจสอบการเสียภาษีของโจทก์สำหรับรอบ

ระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๔๖ ถึงปี ๒๕๕๐ กรณีนำค่าภาษีสรรพสามิตหักออกจากส่วนแบ่งรายได้ให้แก่ผู้ให้สัมปทานแล้วเห็นว่า การจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนจากการให้บริการในรูปแบบของส่วนแบ่งรายได้ให้แก่ผู้ให้สัมปทาน (คู่สัญญาภาครัฐ) ซึ่งผู้รับสัมปทาน (คู่สัญญาภาคเอกชน) นำเงินค่าภาษีสรรพสามิตมาหักออกจากส่วนแบ่งรายได้แล้วจ่ายส่วนแบ่งรายได้คงเหลือให้แก่คู่สัญญาภาครัฐ ทำให้คู่สัญญาภาครัฐนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มขาด และคู่สัญญาภาคเอกชนหักภาษี ณ ที่จ่ายขาดไปเท่าจำนวนภาษีสรรพสามิตที่นำมาหักออกจากส่วนแบ่งรายได้ จำเลยจึงมีหนังสือเชิญโจทก์มาพบและให้นำส่งรายละเอียดการนำส่งส่วนแบ่งรายได้ที่ได้จ่ายให้แก่ผู้ให้สัมปทานกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่ระหว่างปี ๒๕๔๖ ถึงปี ๒๕๔๙ เมื่อถึงวันนัดผู้รับมอบอำนาจจากโจทก์ได้มาพบและส่งมอบเอกสารต่าง ๆ หลังจากนั้นโจทก์ได้มีหนังสือโต้แย้งลงวันที่ ๑๘ ตุลาคม ๒๕๕๐ ซึ่งแจ้งการปรับลดผลประโยชน์ตอบแทนของสัญญาตามมติคณะรัฐมนตรี นอกจากนี้จำเลยยังมีหนังสือลงวันที่ ๑๕ กรกฎาคม ๒๕๕๑ เชิญโจทก์มาพบและให้นำส่งรายละเอียดการนำส่งส่วนแบ่งรายได้ที่ได้จ่ายให้แก่ผู้ให้สัมปทานกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่กรณีคำนวณหักเงินค่าภาษีสรรพสามิตออกจากส่วนแบ่งรายได้ปี ๒๕๕๐ ผลการพิจารณาเจ้าพนักงานของจำเลยเห็นว่า กรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โจทก์ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่บริษัทคู่สัญญาภาคเอกชนหักออกจากส่วนแบ่งรายได้ซึ่งต้องจ่ายให้คู่สัญญาภาครัฐตามสัญญาสัมปทาน เนื่องจากเงินดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทุกคราวที่มีหน้าที่ต้องจ่ายในอัตราร้อยละ ๓ ตามข้อ ๑๒/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๔/๒๕๒๘ เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๑๐๔/๒๕๔๔ ลงวันที่ ๑๕ กันยายน พ.ศ. ๒๕๔๔ เมื่อโจทก์ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งจำเลยในอัตราร้อยละ ๓.๐ โดยคำนวณมูลค่าหลังจากหักค่าภาษีสรรพสามิต จึงถือว่าโจทก์นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ไว้ไม่ครบถ้วน แต่เนื่องจาก กสท. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๔๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๐ ไว้แล้ว ซึ่งในกรณีนี้ กสท. ต้องรับรู้รายได้ในส่วนที่นำภาษีสรรพสามิตมาหักออก และรับรู้รายจ่ายที่ กสท. ต้องจ่ายชดเชยค่าภาษีสรรพสามิตให้โจทก์ในจำนวนที่เท่ากัน จึงไม่มีผลต่อการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลของ กสท. แม้ กสท. จะไม่ได้นำส่วนแบ่งรายได้ในส่วนที่นำภาษีสรรพสามิตที่หักออกไปแสดงไว้ในแบบ ภ.ง.ด. ๕๐ ก็ไม่มีผลกระทบต่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลของ กสท. จึงถือว่า กสท. ซึ่งเป็นลูกหนี้ร่วมของโจทก์ได้ชำระหนี้ภาษีแล้ว โจทก์จึงหลุดพ้นจากหนี้ภาษีเฉพาะเงินภาษีที่ต้องชำระต่อจำเลยตามมาตรา ๕๔ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร แต่ยังคงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๑.๕ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษี ที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เลขที่ ภงด.๑๓-๐๑๐๐๓๐๗๑-๒๕๕๖๐๑๑๘-๐๐๒-๐๐๐๐๕ ถึงเลขที่ ภงด. ๑๓-๐๑๐๐๓๐๗๑-๒๕๕๖๐๑๑๘-๐๐๒-๐๐๐๐๘ ลงวันที่ ๑๘ มกราคม ๒๕๕๖ ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ให้โจทก์ชำระเงินเพิ่มตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเดือนธันวาคม ๒๕๔๖ เป็นเงิน ๔,๗๗๘,๗๐๐.๖๕ บาท เดือนธันวาคม ๒๕๔๗ เป็นเงิน ๘,๒๓๑,๒๔๙.๒๐ บาท เดือนธันวาคม ๒๕๔๘ เป็นเงิน ๙,๕๐๕,๔๒๘.๘๕ บาท และเดือนธันวาคม ๒๕๕๐ เป็นเงิน ๕,๐๔๗,๒๒๑.๖๘ บาท รวมเป็นเงิน ๒๗,๕๖๒,๖๐๐.๓๘ บาท กับมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เลขที่ ภงด. ๑๓-๐๑๐๐๓๐๗๑-๒๕๕๖๐๑๑๘-๐๐๒-๐๐๐๑๐ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๕๖ ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย ให้โจทก์ชำระเงินเพิ่มตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเดือนธันวาคม ๒๕๔๙ เป็นเงิน ๑๐,๔๓๓,๖๙๒.๕๖ บาท โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินดังกล่าว

ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๕๖ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีมติให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ทุกฉบับตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ ฎญ.(อธ.๓)/๑๗๕-๑๗๘/๒๕๕๘ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๕๘ และเลขที่ ฎญ.(อธ.๓)๑๗๙/๒๕๕๘ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๕๘

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๖ ปี ๒๕๔๗ ปี ๒๕๔๘ และปี ๒๕๕๐ โดยไม่ออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ หรือไม่ ในปัญหานี้โจทก์กล่าวในอุทธรณ์โดยสรุปว่า ในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๘ เจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการตามกฎหมายโดยออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ก่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ แต่มีได้มีการออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๖ปี ๒๕๔๗ ปี ๒๕๔๘ และปี ๒๕๕๐ ดังนั้น หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๖ ปี ๒๕๔๗ ปี ๒๕๔๘ และปี ๒๕๕๐ ไม่ถูกต้องก็ชอบที่จะปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินตามมาตรา ๑๙ โดยออกหมายเรียกโจทก์มาทำการไต่สวนและให้ส่งมอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ก่อนเช่นกัน บทบัญญัติมาตรา ๓ เตรส มาตรา ๕๒ และมาตรา ๕๔ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่บทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีโจทก์ เห็นว่า การประเมินภาษีโจทก์ที่เป็นข้อพิพาทในคดีนี้ คงประเมินเฉพาะประเด็นภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เท่านั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย และนำส่งไม่ถูกต้องครบถ้วนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ เตรส เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ในฐานะผู้จ่ายเงินรับผิดชอบในส่วนที่ขาดโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕๔ วรรคหนึ่ง ซึ่งเป็นบทบัญญัติโดยเฉพาะ อันต้องด้วยข้อยกเว้นตามมาตรา ๑๕ แล้ว กรณีจึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องออกหมายเรียกภายในระยะเวลา ๒ ปี หรือ ๕ ปี ตามแต่กรณีและโดยเงื่อนไขตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ทั้งนี้ ตามแบบอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๖๗๓/๒๕๕๒ ระหว่าง ห้างหุ้นส่วนจำกัด อุบลเทพประสิทธิ์ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ดังนั้น ไม่ว่าจะมีการออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๘ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ ดังที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยและโจทก์โต้แย้งว่าไม่ถูกต้องหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๖ ปี ๒๕๔๗ ปี ๒๕๔๘ และปี ๒๕๕๐ ได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๗๒๙/๒๕๓๔ และที่ ๕๑๕๘/๒๕๓๘ ตามที่โจทก์อ้างเป็นเรื่องที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ เพียงครั้งเดียวแล้วทยอยแจ้งการประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีหลายครั้ง ซึ่งไม่ตรงกับข้อเท็จจริงในคดีนี้ ส่วนที่โจทก์โต้แย้งว่า คำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางหน้า ๑๘๑ ที่ว่า “...เจ้าพนักงานประเมินจำเลยจึงมีอำนาจเรียกให้โจทก์ในฐานะผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระหรือชี้ขาดไปตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้โดยเฉพาะอยู่แล้ว จำเลยจึงมีต้องออกหมายเรียกโจทก์เพื่อตรวจสอบไต่สวนตามมาตรา ๑๙...” เป็นคำพิพากษาที่คลาดเคลื่อนไม่ถูกต้อง เพราะบทบัญญัติมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง เป็นเรื่องที่ถูกกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๖) ตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด ไม่มีข้อความใดเกี่ยวข้องกับการให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีโจทก์นั้น เห็นว่า คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางในส่วนนี้น่าจะเป็นการเน้นย้ำว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามมาตรา ๕๔ วรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตามมาตรา ๑๙ ดังที่ได้

วินิจฉัยมาแล้วในคำพิพากษาหน้า ๑๘๐ แต่มีการพิมพ์ผิดพลาดคลาดเคลื่อนเป็นมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง จึงไม่ขัดแย้งหรือมีผลกระทบต่อคำวินิจฉัยในตอนต้นแต่อย่างใด อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปมีว่า คำพิพากษาของศาลฎีกาชั้นกลางขัดต่อประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ เนื่องจากมิได้วินิจฉัยประเด็นข้อพิพาททุกประเด็นหรือไม่ ปัญหาเมื่อพิจารณาจากคำฟ้องโจทก์และคำให้การจำเลยแล้ว เห็นว่า คดีมีประเด็นข้อพิพาทดังนี้

๑. การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๖ ปี ๒๕๔๗ ปี ๒๕๔๘ และปี ๒๕๕๐ โดยไม่ออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ ชอบหรือไม่

๒. เจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐ หรือไม่

๓. เงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่จ่ายให้ กสท. ตามสัญญาสัมปทานถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่และโจทก์ผู้จ่ายเงินดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าภาษีสรรพสามิตดังกล่าวมารวมคำนวณหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายนำส่งจ่ายตามกฎหมายหรือไม่

๔. มีเหตุที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มตามการประเมินให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด เห็นว่า ประเด็นข้อ ๑ ข้อ ๒ และข้อ ๓ พอถือได้ว่ารวมอยู่ในประเด็นพิพาทข้อแรกที่ศาลฎีกาชั้นกลางกำหนดไว้ในชั้นชี้สองสถาน คือ การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ แต่ในการทำคำพิพากษาของศาลฎีกาชั้นกลาง นอกจากประเด็นที่ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๔๖ ปี ๒๕๔๗ ปี ๒๕๔๘ และปี ๒๕๕๐ โดยไม่ออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๙ ชอบหรือไม่ และประเด็นที่ว่า มีเหตุที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มตามการประเมินให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใดแล้ว ศาลฎีกาชั้นกลางได้วินิจฉัยประเด็นเจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐ หรือไม่ โดยหยิบยกบทบัญญัติมาตรา ๓๗ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ที่ว่า “คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย...” มาใช้ประกอบการพิจารณา แล้ววินิจฉัยว่า ก่อนตรวจสอบนางสาวเกษกัญญ์ ได้มีหนังสือเชิญพบโจทก์เพื่อแจ้งผลการพิจารณาประเด็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายของโจทก์ โจทก์มารับทราบผลการตรวจกับได้ส่งหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่ายไปยังบริษัทโจทก์ และโจทก์ได้รับโดยชอบแล้ว หนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าวจำเลยได้จัดให้มีเหตุทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายอันเป็นสาระสำคัญรวมทั้งข้อพิจารณา ข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจพอที่จะทำให้โจทก์ทราบและเข้าใจข้อหาได้ดี โจทก์จึงได้ยื่นอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้อย่างถูกต้อง หนังสือแจ้งการประเมินของจำเลยจึงออกโดยชอบ มิได้ฝ่าฝืนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ซึ่งเห็นว่าคำพิพากษาของศาลฎีกาชั้นกลางในส่วนนี้มิได้วินิจฉัยในประเด็นข้อพิพาทที่ว่า เจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐ หรือไม่ โดยมาตรา ๓๐ ซึ่งอยู่ในส่วนที่ ๓ การพิจารณา บัญญัติว่า “ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองอาจกระทบถึงสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน...” อันเป็นข้อโต้แย้งของโจทก์

ที่ว่าจำเลยไม่ให้โอกาสโจทก์ได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของตน ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะออกหนังสือแจ้งการประเมินไปยังโจทก์ แต่ศาลภาษีอากรกลางกลับไปวินิจฉัยในเรื่องรูปแบบของหนังสือแจ้งการประเมินว่าชอบด้วยมาตรา ๓๗ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวอยู่ในส่วนที่ ๔ รูปแบบและผลของคำสั่งทางปกครอง ทั้งที่โจทก์มิได้กล่าวอ้างเป็นประเด็นในคำฟ้อง จึงเป็นกรณีที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยนอกประเด็นและไม่ตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ ไม่ชอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ ส่วนประเด็นที่ว่าเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่จ่ายให้ กสท. ตามสัญญาสัมปทานถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ และโจทก์ผู้จ่ายเงินดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าภาษีสรรพสามิตดังกล่าวมารวมคำนวณหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย นำส่งจำเลยตามกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า โจทก์ยกข้อกล่าวอ้างในคำฟ้องหลายประการว่าเงินค่าภาษีสรรพสามิตในคดีนี้ไม่ใช่หนี้จากค่าสัมปทาน ผลประโยชน์ตอบแทน หรือเป็นส่วนหนึ่งของผลประโยชน์ตอบแทนตามสัญญาสัมปทาน ไม่ถือเป็นเงินค่าบริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร เงินดังกล่าวเป็นเงินภาษีโดยแท้ ซึ่งโจทก์มีหน้าที่ต้องเสียโดยคำนวณจากรายรับการให้บริการกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่ตามที่ได้มีการออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ พ.ศ. ๒๕๔๖ และพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๔๖ กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการโทรศัพท์เคลื่อนที่หรือวิทยุคมนาคมระบบเซลลูลาร์ โดยเก็บจากรายรับจากการให้บริการโทรศัพท์ภายในประเทศ และรายรับจากการให้บริการโทรศัพท์ระหว่างประเทศ เฉพาะส่วนที่เป็นรายรับในประเทศ และคณะรัฐมนตรีในสมัยนั้นมีมติเมื่อวันที่ ๒๘ มกราคม ๒๕๔๖ ให้ดำเนินการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๖๘) ลงวันที่ ๒๘ มกราคม ๒๕๔๖ ซึ่งศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยว่าการตราพระราชกำหนดและการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายทุกประการและไม่ได้เป็นบทบัญญัติที่ขัดต่อกฎหมายหรือรัฐธรรมนูญ โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการในกิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐอันมีลักษณะการให้บริการตามกฎหมายจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต นอกจากนี้คณะกรรมการกฤษฎีกาก็ได้เคยตีความตอบข้อหารือของกรมสรรพสามิตเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตในกรณีนี้ไว้แล้วว่า “เมื่อคู่สัญญาภาคเอกชนเป็นผู้ประกอบกิจการสถานบริการสำหรับกิจการโทรคมนาคมที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐแล้ว จึงมีหน้าที่เสียภาษีและมีหน้าที่ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย” ดังนั้น กรมสรรพสามิตจึงมีสถานะเป็นเจ้าของหนี้ค่าภาษีอากรในเงินดังกล่าวซึ่งไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรบัญญัติให้โจทก์มีหน้าที่หรือมีความรับผิดชอบที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายจากค่าภาษีที่โจทก์ชำระให้แก่กรมสรรพสามิต หรือสามารถตีความโดยใช้เหตุผลหรือข้อกฎหมายใด ๆ ที่จะทำให้เงินค่าภาษีโจทก์ชำระให้แก่กรมสรรพสามิตกลับกลายเป็นส่วนหนึ่งของเงินค่าตอบแทนตามสัญญาสัมปทานอันเป็นเงินได้ของ บมจ. กสท. ฯลฯ ดังนั้น การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า “กรณีเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่ต้องจ่ายให้ กสท. ตามสัญญาสัมปทานนั้น ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ผู้จ่ายเงินดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้มารวมคำนวณหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย นำส่งจำเลยในอัตราร้อยละ ๓ ตามมาตรา ๓ เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๔๔ (พ.ศ. ๒๕๒๒) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ ลงวันที่ ๒๘ พฤศจิกายน ๒๕๒๒ ประกอบข้อ ๑๒/๑ ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.๔/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน ๒๕๒๘ ...” จึงถือได้ว่า

ศาลภาษีอากรกลางได้วินิจฉัยในประเด็นส่วนนี้แล้ว แต่เมื่อศาลภาษีอากรกลางมิได้ให้เหตุผลว่าเหตุใดเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่ต้องจ่ายให้ กสท. ตามสัญญาสัมปทานจึงถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่คำพิพากษาไม่ได้แสดงเหตุผลแห่งคำวินิจฉัย ไม่ชอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๑ (๔) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้นบางส่วน โดยที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้วินิจฉัยประเด็นข้อพิพาทที่ว่าเจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๐ หรือไม่ ส่วนประเด็นที่ว่าเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่โจทก์หักออกจากส่วนแบ่งรายได้ที่จ่ายให้ กสท. ตามสัญญาสัมปทานถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ศาลภาษีอากรกลางไม่ได้แสดงเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยอันเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมายดังที่ได้วินิจฉัยแล้ว แม้คู่ความจะนำสืบพยานหลักฐานจนเสร็จสิ้นและเป็นการเพียงพอที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์คดีจะวินิจฉัยไปเสียเองได้ แต่เพื่อให้คดีมีการตรวจสอบดุลพินิจเป็นไปตามลำดับชั้นศาล จึงเห็นสมควรยกอุทธรณ์ขึ้นให้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษาใหม่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๔๓ (๑) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๕ และเนื่องจากการทำคำพิพากษาใหม่ของศาลภาษีอากรกลางอาจมีผลกระทบต่อกรณีวินิจฉัยคดีในประเด็นที่โจทก์อุทธรณ์ว่า มีเหตุที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มตามการประเมินให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด ในชั้นนี้ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์คดีจึงยังไม่เห็นสมควรวินิจฉัยปัญหาในประเด็นดังกล่าว

พิพากษายกคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ให้ส่งสำนวนคืนศาลภาษีอากรกลางเพื่อพิพากษาใหม่ ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้ศาลภาษีอากรกลางรวมสั่งเมื่อพิพากษาใหม่ และหากโจทก์อุทธรณ์คัดค้านคำพิพากษาใหม่ของศาลภาษีอากรกลาง ก็ให้ยกเว้นค่าขึ้นศาลชั้นอุทธรณ์แก่โจทก์

(อรรถพร วิฑูรากร – ผจก.ธรรม์ วรินทร์เวช – วชิระ เศษแสงศรี)

ปณิดา นาชัยสิทธิ์ - ย่อ
อัครพงศ์ ชิมประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษที่ ๑๐๘๓/๒๕๖๐ บริษัทเชียงราย โซลาร์ จำกัด โจทก์
 เทศบาลตำบลท่าข้าวเปลือก
 กับพวก จำเลย

ป.วิ.พ. มาตรา ๑๘๓ วรรคท้าย, ๒๒๖

พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗, ๒๔

พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม

พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๑๖, ๓๗

ในชั้นชี้สองสถานศาลภาษีอากรกลางกำหนดข้อพิพาทประเด็นนี้ว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินและใบแจ้งค่าเช่าที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และ ๒๕๕๘ เป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยกำหนดให้ภาระการพิสูจน์ตกแก่โจทก์และกำหนดหน้าที่นำสืบให้โจทก์สืบก่อน หากโจทก์เห็นว่าศาลภาษีอากรกลางกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบไม่ถูกต้องก็ชอบที่จะคัดค้านขณะนั้น แต่เมื่อโจทก์ไม่ได้คัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดนั้นไม่ถูกต้องแต่อย่างใด โจทก์จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์ว่าจำเลยทั้งสามมีหน้าที่นำสืบประเด็นข้อพิพาทดังกล่าวก่อนได้ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ และมาตรา ๒๔ ประกอบ ป.วิ.พ. มาตรา ๑๘๓ วรรคท้าย และมาตรา ๒๒๖ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษไม่รับวินิจฉัย

หนังสือแจ้งการประเมิน ใบแจ้งรายการประเมิน และคำอธิบายประกอบการพิจารณาการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และประจำปีภาษี ๒๕๕๘ มีข้อความรายละเอียดเกี่ยวกับประเภททรัพย์สินว่าเป็นโรงเรือนประเภทใด เป็นทรัพย์สินตามมาตรา ๖ แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มีขนาดพื้นที่ ราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ค่ารายปีค่าภาษี และข้อพิจารณาข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ครบถ้วน จึงชอบด้วยมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ทั้งนี้ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าวเข้าข่ายกเว้นตามมาตรา ๓๗ วรรคสาม (๒) อีก

การที่จำเลยที่ ๒ ประกาศต่อที่ประชุมว่าโจทก์จะจ่ายภาษีสำหรับโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ให้จำเลยที่ ๑ ประมาณ ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นเพียงประมาณการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์รวมถึงผู้ประกอบการรายอื่นด้วย โดยคำนวณจากราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ยังถือไม่ได้ว่า จำเลยที่ ๒ ในฐานะนายกเทศมนตรีตำบลท่าข้าวเปลือกที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองกระทำการใดอันมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางตาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๑๖ วรรคหนึ่ง

แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นทรัพย์สินที่ต้องใช้เป็นประจำอยู่กับโครงคอนกรีตเสริมเหล็กที่โจทก์ปลูกสร้างขึ้นมาเพื่อติดตั้งแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นการเฉพาะเจาะจงเพื่อประโยชน์ในการผลิตกระแสไฟฟ้าของโจทก์ อันเป็นทรัพย์สินรายการเดียวกัน มิได้แยกเฉพาะแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นเครื่องจักร แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์จึงถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามมาตรา ๖ (๑) แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕

การให้เช่าเป็นวิธีการหนึ่งในการหาประโยชน์โดยตรงจากทรัพย์สิน ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินย่อมเป็นฐานอย่างหนึ่งที่ผู้ให้เช่าทรัพย์สินต้องคำนึงถึงเป็นประการสำคัญในการกำหนดราคาเช่าที่เป็นการหาประโยชน์จากทรัพย์สิน กล่าวคือ ทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อยก็สมควรได้ค่าเช่าน้อยกว่าทรัพย์สินที่มีมูลค่ามาก และค่าเช่า

นั้นเกิดขึ้นตามระยะเวลาของการเช่าใกล้เคียงกับประโยชน์ที่ผู้ฝากเงินได้รับดอกเบี้ยจากธนาคารตามฐานของจำนวนเงินฝากประกอบกับระยะเวลาที่ฝาก ดังนั้น การฝากเงินกับสถาบันการเงินเพื่อให้ได้รับดอกเบี้ยจึงถือได้ว่าเป็นการหาประโยชน์จากทรัพย์สินเช่นเดียวกัน แต่ค่ารายปีของทรัพย์สินอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาพข้อเท็จจริง ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ตามสภาวะเศรษฐกิจของประเทศ ดอกเบี้ยเงินฝากจึงมีใช้สิ่งเดียวที่ชี้สภาวะเศรษฐกิจของประเทศได้ เพราะต้องคำนึงถึงข้อมูลอื่นหรือปัจจัยอย่างอื่นที่มีนัยสำคัญนำมาพิจารณาประกอบกันเพื่อให้ได้มาซึ่งค่ารายปีอันแท้จริง ตาม พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินและใบแจ้งคำชี้ขาดประจำปีภาษี ๒๕๕๗ โดยเพิกถอนการประเมินค่ารายปีและค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินแห่งรับพลังงานแสงอาทิตย์ และลดค่ารายปีของทรัพย์สินตามการประเมินจาก ๕๕,๒๖๗,๒๔๔.๖๗ บาท ลงเหลือ ๓,๔๙๒,๖๒๑.๓๓ บาท และลดค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามการประเมินจาก ๖,๙๐๘,๔๐๕.๕๓ บาท ลงเหลือ ๔๓๖,๕๗๗.๖๗ บาท และให้เพิกถอนหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินและใบแจ้งคำชี้ขาดประจำปีภาษี ๒๕๕๘ โดยเพิกถอนการประเมินค่ารายปีและค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินแห่งรับพลังงานแสงอาทิตย์ และลดค่ารายปีของทรัพย์สินตามการประเมินจาก ๗๑,๑๓๙,๘๔๓.๘๔ บาท ลงเหลือ ๔,๑๔๕,๐๔๓.๒๘ บาท และลดค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามการประเมินจาก ๘,๘๙๒,๔๘๐.๔๘ บาท ลงเหลือ ๕๖๑,๕๘๘.๘๙ บาท และให้จำเลยทั้งสามร่วมกันหรือแทนกันคืนเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ รวมทั้งเงินเพิ่มที่โจทก์ได้ชำระให้แก่จำเลยที่ ๑ ในส่วนของค่ารายปีที่ลดลงซึ่งคำนวณเป็นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๖,๔๗๑,๘๒๗.๘๖ บาท และเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๕ ที่โจทก์ชำระเกินไป ๔๘๕,๓๘๗.๐๙ บาท และให้จำเลยทั้งสามร่วมกันหรือแทนกันคืนเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๘ รวมทั้งเงินเพิ่มที่โจทก์ได้ชำระให้แก่จำเลยที่ ๑ ในส่วนของค่ารายปีที่ลดลงซึ่งคำนวณเป็นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๘,๓๓๐,๘๙๑.๕๙ บาท

จำเลยทั้งสามให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลยทั้งสาม โดยกำหนดค่าทนายความ ๒๐,๐๐๐ บาท

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษแผนกคดีภาษีวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงรับฟังยุติได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการผลิตไฟฟ้าจากพลังงานแสงอาทิตย์เพื่อขายให้แก่การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค โครงการของโจทก์ตั้งอยู่ในเขตตำบลท่าข้าวเปลือก อำเภอแม่จัน จังหวัดเชียงราย ดำเนินการผลิตกระแสไฟฟ้าในเดือนมีนาคม ๒๕๕๖ เมื่อวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๗ จำเลยที่ ๑ โดยจำเลยที่ ๒ มีหนังสือแจ้งให้โจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการทรัพย์สินเพื่อรับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.๒) ประจำปีภาษี ๒๕๕๗ แสดงรายการทรัพย์สินของโครงการ ๒๒ รายการ โดยมีได้นำเอาแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ หม้อแปลงไฟฟ้า และเครื่องแปลงกระแสไฟฟ้ามารวมเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย โดยคำนวณตามช่วงเวลาที่ดำเนินการผลิตกระแสไฟฟ้าเต็มกำลังทั้งหมด ๙ เดือน ๑๐ วัน เป็นค่ารายปี ๓,๔๙๒,๖๒๑.๓๓ บาท ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๔๓๖,๕๗๗.๖๗ บาท ต่อมาโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี

๒๕๕๗ โดยแจ้งค่ารายปี ๕๕,๒๖๗,๒๔๔.๒๗ บาท ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๖,๙๐๘,๔๐๕.๕๓ บาท โจทก์จึงยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินใหม่ (ภ.ร.ด.๙) และต่อมาโจทก์ได้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่จำเลยที่ ๑ เป็นเงิน ๖,๙๐๘,๔๐๕.๕๓ บาท และเงินเพิ่มสำหรับการชำระภาษีล่าช้าในอัตราร้อยละ ๗.๕ เป็นเงิน ๕๑๘,๑๓๐.๔๑ บาท รวมเป็นเงิน ๗,๔๒๖,๕๓๕.๙๔ บาท และวันที่ ๑๒ มีนาคม ๒๕๕๘ โจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๘ (ภ.ร.ด.๒) ซึ่งมิใช่ช่วงเวลาที่สามารถผลิตกระแสไฟฟ้าเต็มกำลัง ทั้งปีโดยแสดงรายละเอียดของทรัพย์สินเหมือนการยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ จำนวนเป็นค่ารายปี ๔,๑๔๕,๐๔๓.๒๘ บาท ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๕๖๑,๕๘๘.๘๙ บาท ต่อมาจำเลยที่ ๑ มีหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๘ เป็นเงินค่ารายปี ๗๑,๑๓๙,๘๔๓.๘๔ บาท ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๘,๘๙๒,๔๘๐.๔๘ บาท โจทก์ไม่พอใจจึงยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินใหม่ (ภ.ร.ด.๙) โจทก์ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่จำเลยที่ ๑ ตามหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๘ เป็นเงิน ๘,๘๙๒,๔๘๐.๔๘ บาท ต่อมาวันที่ ๒๑ สิงหาคม ๒๕๕๘ โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งคำชี้ขาดให้ยื่นตามการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และวันที่ ๒ กันยายน ๒๕๕๘ โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งคำชี้ขาดให้ยื่นตามการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๘

ปัญหาแรกที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า หนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินและใบแจ้งคำชี้ขาดประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และประจำปีภาษี ๒๕๕๘ เป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า การที่จำเลยทั้งสามเป็นผู้กล่าวอ้างโต้แย้งข้อกล่าวหาของโจทก์ว่า หนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และปีภาษี ๒๕๕๘ เป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา ๓๗ วรรคสาม (๒) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ จำเลยทั้งสามจึงมีหน้าที่นำสืบประเด็นนี้ให้ชัดเจนว่า เป็นเหตุผลที่โจทก์ทราบดีอยู่แล้วเมื่อจำเลยทั้งสามมิได้นำสืบข้อเท็จจริงให้ปรากฏก็ย่อมเป็นการสุจริตที่โจทก์จะสืบหักล้างโต้แย้ง จากเหตุผลดังกล่าวย่อมไม่อาจถือได้ว่าโจทก์ทราบเหตุผลของคำสั่งทางปกครอง ศาลภาษีอากรกลางจึงไม่สามารถวินิจฉัยว่ากรณีนี้เข้าข้อยกเว้นที่ไม่ต้องระบุเหตุผลของการประเมินนั้น เห็นว่า ในชั้นชี้สองสถานศาลภาษีอากรกลางกำหนดข้อพิพาทประเด็นนี้ว่าหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินและใบแจ้งคำชี้ขาดประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และ ๒๕๕๘ ตามฟ้องเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยกำหนดให้ภาระการพิสูจน์ประเด็นข้อนี้ตกแก่โจทก์และกำหนดหน้าที่นำสืบให้โจทก์สืบก่อน ดังนั้น หากโจทก์เห็นว่า ศาลภาษีอากรกลางกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบไม่ถูกต้องประการใด ก็ชอบที่จะคัดค้านขณะนั้น แต่เมื่อโจทก์ไม่ได้คัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดนั้นไม่ถูกต้องแต่อย่างใด โจทก์จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์ว่าจำเลยทั้งสามมีหน้าที่นำสืบประเด็นข้อพิพาทดังกล่าวก่อนได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ และมาตรา ๒๔ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๘๓ วรรคท้าย และมาตรา ๒๒๖ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ไม่รับวินิจฉัยอุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า หนังสือแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และประจำปีภาษี ๒๕๕๘ สำหรับแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ ที่ระบุว่าใช้ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร(ต่อเดือน) กำหนดราคาค่าเช่า ๘๓.๓๓ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน ไม่มีเหตุผลว่าเหตุใดจึงต้องใช้ราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางดังกล่าว และอัตราดังกล่าวมีที่มาอย่างไร แม้ในหนังสือจะระบุว่าพิจารณาจากมูลค่าทรัพย์สินต่ออัตราผลประโยชน์เทียบเคียงดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๓๓๗/๒๕๓๙ แต่ก็ไม่เพียงพอที่จะทำให้โจทก์เข้าใจว่ามูลค่าทรัพย์สินที่จำเลยที่ ๑ กำหนดมีที่มาอย่างไร มี

วิธีคำนวณอย่างไร และจำเลยที่ ๓ มิได้แนบราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ที่จำเลยที่ ๑ อ้างอิงมาด้วย และเหตุผลการวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางขัดแย้งกันเอง เนื่องจากหากศาลเห็นว่ากรณีของโจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องระบุเหตุผลของการประเมินตามมาตรา ๓๗ วรรคสาม (๒) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ก็ย่อมหมายความว่า หนังสือแจ้งการประเมินประจำปีภาษีพิพาทมิได้ระบุเหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองตามที่มาตรา ๓๗ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ กำหนดไว้ แต่ศาลภาษีอากรกลางกลับยกเหตุผลว่าหนังสือแจ้งการประเมินประจำปีภาษีพิพาทได้ระบุเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ครบถ้วนแล้วกรณีเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา ๓๗ วรรคสาม (๒) จึงไม่น่าจะเป็นเหตุผลในการวินิจฉัยที่ถูกต้องนั้น เห็นว่า พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ และวรรคสาม บัญญัติว่า บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งไม่ใช้บังคับกับกรณีดังต่อไปนี้ ... (๒) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีก เมื่อพิจารณาหนังสือแจ้งการประเมิน ใบแจ้งรายการประเมิน และคำอธิบายประกอบการพิจารณาการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และประจำปีภาษี ๒๕๕๘ มีข้อความรายละเอียดเกี่ยวกับประเภททรัพย์สินว่าเป็นโรงเรือนประเภท เป็นทรัพย์สินตามมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มีขนาดพื้นที่ ราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ค่ารายปี ค่าภาษี และข้อพิจารณาข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ครบถ้วนตามมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ที่โจทก์อุทธรณ์ว่าหนังสือแจ้งการประเมินในส่วนของแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์ติดตั้งบนโครงสร้างคอนกรีตที่ระบุว่าพิจารณาตามเกณฑ์ราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ตามมติคณะกรรมการพิจารณาถ่วงดุลการประเมินค่ารายปีกำหนดราคาเช่าอัตรา ๘๓.๓๓ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน (พิจารณาจากมูลค่าทรัพย์สินต่ออัตราผลประโยชน์เทียบเคียงดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารตามแนวทางของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๓๓๗/๒๕๓๙) ยังไม่เพียงพอที่จะให้โจทก์เข้าใจว่ามูลค่าทรัพย์สินของโจทก์มีราคาเท่าใด มีที่มาอย่างไรนั้นก่อนมีหนังสือแจ้งการประเมินประจำปีภาษีพิพาทไปยังโจทก์ ได้ความจากทางนำสืบของโจทก์และจำเลยทั้งสามที่รับกันว่า จำเลยที่ ๒ ได้มีหนังสือแจ้งให้โจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดพร้อมแนบเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ตามหนังสือที่ ชร. ๕๕๕๐๒/๐๔๓๔ เรื่อง ขอให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต่อมาโจทก์ได้เข้าพบกับจำเลยที่ ๒ เพื่อปรึกษาเกี่ยวกับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโครงการของโจทก์ ซึ่งจำเลยที่ ๒ เห็นว่าแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และได้ประมาณค่ารายปีและค่าภาษีสำหรับปีภาษี ๒๕๕๗ ไว้ให้โจทก์ ตามกระดาษประมาณค่ารายปีและค่าภาษี ซึ่งใช้ราคาเช่ามาตรฐานกลาง ๘๓.๓๓ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน เช่นเดียวกับในคำอธิบายประกอบการพิจารณาการประเมินค่ารายปีแนบท้ายใบแจ้งรายการประเมิน ประกอบกับจำเลยที่ ๑ ยังได้เชิญโจทก์และผู้ประกอบการรายอื่นมาร่วมประชุมเพื่อชี้แจงให้ทราบเกี่ยวกับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน และอธิบายวิธีการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ทราบ รวมถึงระเบียบ คำสั่ง และประกาศที่เกี่ยวข้อง ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์ทราบและเข้าใจถึงเหตุผลและวิธีคิดค่ารายปีและค่าภาษีในส่วนของแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์ติดตั้งบนโครงสร้างคอนกรีตที่อยู่แล้ว จำเลยที่ ๑ จึงไม่จำเป็นต้องระบุในหนังสือแจ้งการประเมินถึงรายละเอียดและเหตุผลดังกล่าว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า หนังสือแจ้งการประเมินประจำปีภาษีพิพาทได้ระบุเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ครบถ้วนแล้ว ทั้งนี้ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าวเข้าข้อยกเว้นตามมาตรา ๓๗ วรรคสาม (๒) อีก อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า จำเลยที่ ๒ ประกาศต่อหน้าชุมชนว่าโจทก์ยินดีเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินให้จำเลยที่ ๑ เป็นเงินประมาณ ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งในวันดังกล่าวโจทก์ยังมีได้ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือน และที่ดินยอมทำให้จำเลยที่ ๒ มีแรงจูงใจที่จะประเมินและชี้ขาดการประเมิน ถือว่าคำประกาศของจำเลยที่ ๒ ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั้นมีสภาพร้ายแรงอันทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๑๖ นั้น ได้ความจากนายมาร์คอส ผู้จัดการโครงการของโจทก์ตอบคำถามติงนายโจทก์ว่า จำเลยที่ ๒ ได้ประกาศต่อที่ประชุมว่าโจทก์ยินดีเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ให้จำเลยที่ ๑ เป็นเงินประมาณ ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท พยานไม่ได้เข้าร่วมประชุมกับจำเลยที่ ๑ และผู้ประกอบกรอื่นด้วย พยานทราบเรื่องดังกล่าวจากคำบอกเล่าของนายลือชัย โดยโจทก์ไม่ได้นำนายลือชัยและพยานหลักฐานอื่นใดที่มีน้ำหนักมาสืบให้เห็นได้ว่าจำเลยที่ ๒ ซึ่งเป็นนายกเทศมนตรีตำบลท่าข้าวเปลือกของจำเลยที่ ๑ เป็นผู้มีอำนาจทางปกครองกระทำการอย่างใดอันทำให้มีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองดังกล่าวไม่เป็นกลางอย่างไร แต่กลับได้ความจากคำเบิกความของจำเลยที่ ๓ ว่า ที่จำเลยที่ ๒ ประกาศต่อที่ประชุมว่าโจทก์จะจ่ายภาษีให้จำเลยที่ ๑ ประมาณ ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท นั้น เป็นเรื่องที่จำเลยที่ ๓ ได้ประมาณการภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์รวมถึงผู้ประกอบการรายอื่นด้วย โดยจำเลยที่ ๓ คำนวณจากราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ดังนั้น การที่จำเลยที่ ๒ เพียงแต่ประกาศต่อที่ประชุมดังกล่าวยังไม่ถือว่า จำเลยที่ ๒ ในฐานะนายกเทศมนตรีตำบลท่าข้าวเปลือกที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองกระทำการใดอันมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาตรา ๑๖ วรรคหนึ่งอุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้งบนโครงคอนกรีตเสริมเหล็กเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นเครื่องจักรอุปกรณ์ที่ใช้ในการผลิตพลังงานไฟฟ้าที่ก่อให้เกิดรายได้แก่โจทก์ผู้เป็นเจ้าของ แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ หม้อแปลงไฟฟ้า และเครื่องแปลงกระแสไฟฟ้าของโจทก์ต้องมีการจดทะเบียนเครื่องจักร แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นเครื่องจักรอุปกรณ์ที่แยกออกต่างหากจากโครงคอนกรีตเสริมเหล็กมิได้เป็นส่วนหนึ่ง หรือเป็นส่วนควบกับโครงคอนกรีตเสริมเหล็กแต่อย่างใด แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ประกอบต่อกับโครงคอนกรีตเสริมเหล็กด้วยนอตและสกรู สามารถถอดออกจาก โครงคอนกรีตเสริมเหล็กได้ง่าย ไม่ทำให้โครงคอนกรีตเสริมเหล็กหรือแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ต้องเสียหาย แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์จึงไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงคอนกรีตเสริมเหล็ก และไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ทั้งไม่เป็นส่วนควบกับโครงคอนกรีตเสริมเหล็กและแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์สามารถติดตั้งอยู่บนสิ่งอื่นที่ไม่ใช่โครงคอนกรีตเสริมเหล็กนั้น เห็นว่า มาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น ๒ ประเภท คือ (๑) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ...” ซึ่งมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ บัญญัตินิยามคำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ให้กินความถึงแพด้วยเท่านั้น มิได้กำหนดความหมายไว้โดยเฉพาะ และข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยทั้งสามนำสืบรับกันฟังได้ว่า โครงสร้างคอนกรีตเสริมเหล็กที่เป็นฐานวางแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เมื่อพิจารณาภาพถ่ายการติดตั้งแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ ประกอบกับ คำเบิกความของนายเอกชัย วิศวกรโครงการของโจทก์ว่า แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ถูกติดตั้งไว้บนคานอะลูมิเนียมด้วยตัวยึดจับระหว่างแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์และตัวยึดด้านล่างและบนสุดก่อนชั้นหนึ่ง ตัวยึดทั้งสองประเภทยึดติดกับคานอะลูมิเนียมด้วยสลักเกลียวซึ่งสามารถถอดประกอบกันได้ จากนั้นจะนำคานอะลูมิเนียมไปติดตั้งบนคานคอนกรีตโดยยึดติดกันด้วยสลักเกลียวอีกครั้ง

แม้ นายเอกชัย จะเบิกความว่า แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์และโครงคอนกรีตเสริมเหล็กนั้นสามารถถอดแยกออกจากกันได้ โดยไม่ต้องมีการทำลาย หรือทำให้สภาพของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เปลี่ยนรูปไปก็ตาม แต่ก็ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าตลอดระยะเวลาดำเนินการตามโครงการที่ถูกประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษีที่พิพาทนั้น โจทก์ได้วางหรือเก็บแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ไว้แยกต่างหากจากโครงคอนกรีตเสริมเหล็กแต่อย่างใด แต่กลับได้ความจากพยานโจทก์ปากดังกล่าวว่า โจทก์ต้องใช้งานแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์โดยติดตั้งไว้บนโครงคอนกรีตเสริมเหล็กเพื่อให้มีการปรับมุมของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ให้สามารถรับแสงอาทิตย์ให้ได้ดีที่สุด ด้วยตามลักษณะของเสา คานคอนกรีต และแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่ประกอบเข้าด้วยกัน ดังนั้น โดยสภาพของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์จึงเป็นทรัพย์สินที่ต้องใช้เป็นประจำอยู่กับโครงคอนกรีตเสริมเหล็กที่โจทก์ปลูกสร้างขึ้นมาเพื่อติดตั้งแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นการเฉพาะเจาะจงเพื่อประโยชน์ในการผลิตกระแสไฟฟ้าของโจทก์ อันเป็นทรัพย์สินรายการเดียวกัน มิได้แยกเฉพาะแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ เป็นเครื่องจักรดังที่โจทก์อุทธรณ์อ้าง แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้งและยึดอยู่กับโครงคอนกรีตเสริมเหล็กซึ่งติดตั้งถาวรอยู่กับพื้นดินอันก่อให้เกิดประโยชน์แก่โครงการของโจทก์ ถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามมาตรา ๖ (๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า การประเมินค่ารายปี และค่าภาษีของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์บนโครงคอนกรีตเสริมเหล็กของโจทก์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ นำเอาราคาแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่จำหน่ายในจังหวัดเชียงรายตามใบเสนอราคาสามรายการ ซึ่งประกอบด้วยแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์และอุปกรณ์ จากนั้นนำมาหาค่าเฉลี่ยเป็นราคากลางเท่ากับ ๒๒,๐๐๐ บาท นำไปคูณด้วยอัตราผลประโยชน์ร้อยละ ๗.๕ ต่อปี เท่ากับ ๑,๖๕๐ บาทหารด้วย ๑๒ เดือน เป็นเงิน ๑๓๗.๕๐ บาท ต่อ ๑ แผง แผงรับพลังงานแสงอาทิตย์มีขนาด ๑.๖๕ ตารางเมตร คิดเป็นค่าเช่าเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือน ๘๓.๓๓ บาท นั้นเป็นวิธีคิดที่ไม่มีบทกฎหมายใดตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่กระทำได้ และข้อมูลแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ เป็นแผงที่ใช้สำหรับบ้านเรือนทั่วไป ลักษณะไม่เหมือนกับแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์ จึงไม่สามารถนำมาเทียบเคียงกับแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์ได้ การกำหนดราคาเช่า ๘๓.๓๓ บาทต่อตารางเมตรต่อเดือน จึงเป็นอัตราที่สูงเกินไป และอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารพาณิชย์ในปัจจุบันต่ำกว่าอัตราร้อยละ ๗.๕ ต่อปี หรือประมาณอัตราร้อยละ ๐.๔ ถึง ๐.๕ ต่อปี หากใช้อัตราดอกเบี้ยเงินฝากที่ต่ำกว่าก็จะทำให้ราคาเช่าแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ต่ำลงไปด้วยนั้น โดยโจทก์มีนายจักรกฤษณ์ ผู้รับมอบอำนาจโจทก์เบิกความว่า การอาศัยมูลค่าของทรัพย์สินประเภทแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ สืบทราบมาจากร้านค้าที่จำหน่ายจำนวนสามรายคูณด้วยอัตราผลประโยชน์ร้อยละ ๗.๕ ต่อปี โดยเทียบเคียงมาจากอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๓๓๗/๒๕๓๙ นั้นยังไม่มีเหตุผลสมควรเพราะรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่อาจเทียบเคียงกับรายได้จากการฝากเงิน เนื่องจากค่าเช่าเป็นเพียงส่วนหนึ่งของรายได้ที่ได้จากการใช้ประโยชน์ทรัพย์สินนั้น แต่ดอกเบี้ยเงินฝากเป็นรายได้ทั้งหมดของเงินต้นที่ฝากซึ่งอัตราดอกเบี้ยอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามภาวะเศรษฐกิจ อัตราดอกเบี้ยตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเป็นอัตราดอกเบี้ยในอดีต ในขณะที่การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๗ อัตราดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ของธนาคารพาณิชย์ที่เป็นที่ยอมรับทั่วไปและสามารถอ้างอิงได้ มีอัตราร้อยละ ๐.๔ ถึง ๐.๗๕ และประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย อัตราผลประโยชน์ที่จำเลยที่ ๑ ใช้กำหนดค่ารายปีแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์จึงสูงเกินไปส่วนจำเลยทั้งสามมีจำเลยที่ ๓ เบิกความว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ ประเมินค่ารายปีแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ติดตั้งบนโครงคอนกรีตโดยคำนึงถึงลักษณะทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่

ทำเลที่ตั้ง บริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์จากหลายปัจจัย ส่วนหนึ่งคือราคาทรัพย์สินที่ได้จากการนำราคาขายในท้องตลาดจังหวัดเชียงรายมาหาค่าเฉลี่ยแล้วกำหนดฐานการคำนวณหาค่ารายปีซึ่งเทียบอัตราดอกเบี้ยเงินฝากแทนการเทียบเคียงกับค่าเช่าจริงจากผู้ประกอบการรายอื่น แต่ไม่มีผู้ประกอบการให้เช่าทรัพย์สินประเภทเดียวกันในเขตพื้นที่ของจำเลยที่ ๑ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ จึงนำข้อมูลราคาแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์มาคิดเป็นค่าเฉลี่ยราคากลางเท่ากับ ๒๒,๐๐๐ บาท จากนั้นนำมาคูณอัตราผลประโยชน์ในอัตราร้อยละ ๗.๕ ต่อปี ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๓๓๗/๒๕๓๙ เท่ากับ ๑,๖๕๐ บาท หาก ๑๒ เดือน มีราคา ๑๓๗.๕๐ บาท ต่อแผง พลังงานแสงอาทิตย์ของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ ๑.๖๕ ตารางเมตร คิดเป็นค่าเช่าเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือน ๘๓.๓๓ บาท นั้น เห็นว่า กรณีนี้เป็นกรณีหาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีโดยเทียบเคียงกับค่ารายปีของทรัพย์สินที่มีลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกันตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ประกอบประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินลงวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๓๕ แต่ไม่ปรากฏว่ามีเจ้าของโรงเรือนประกอบกิจการแบบเดียวกันหรือคล้ายคลึงกับโจทก์ในเขตของจำเลยที่ ๑ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ จึงต้องประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง บริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ การที่โจทก์ไม่ส่งมอบมูลค่าแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์แก่จำเลยที่ ๑ ตามหนังสือตอบโต้ระหว่างโจทก์กับจำเลยที่ ๑ ประกอบบันทึกการให้ถ้อยคำแล้วพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ พิจารณาค่ารายปีของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์โดยมีที่มาจากข้อมูลราคาแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่จำหน่ายในจังหวัดเชียงรายแล้วนำมาหาค่าเฉลี่ยเป็นราคากลางเท่ากับ ๒๒,๐๐๐ บาท โดยโจทก์มิได้นำสืบโต้แย้งราคาค่าเฉลี่ยในส่วนนี้ ทั้งนี้ได้นำสืบให้เห็นว่าข้อมูลแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์เป็นแผงที่ใช้สำหรับบ้านเรือนทั่วไป มีลักษณะไม่เหมือนกับแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์ดังที่โจทก์อ้างอย่างไร ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่าราคาเฉลี่ย ๒๒,๐๐๐ บาท ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ นำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณอัตราผลประโยชน์ต่อไปนั้นเหมาะสมแล้ว ส่วนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ นำอัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๗.๕ ต่อปี ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๓๓๗/๒๕๓๙ มาใช้ในการคำนวณหาราคาค่าเช่าต่อตารางเมตรต่อเดือนของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์นั้น การให้เช่าเป็นวิธีการหนึ่งในการหาประโยชน์โดยตรงจากทรัพย์สิน ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินย่อมเป็นฐานอย่างหนึ่งให้ผู้ให้เช่าทรัพย์สินต้องคำนึงถึงเป็นประการสำคัญในการกำหนดราคาค่าเช่าที่เป็นการหาประโยชน์จากทรัพย์สิน กล่าวคือ ทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อยก็สมควรได้ค่าเช่าที่น้อยกว่าทรัพย์สินที่มีมูลค่ามาก และค่าเช่าที่นั้นเกิดขึ้นตามระยะเวลาของการเช่าใกล้เคียงกับประโยชน์ที่ผู้ฝากเงินได้รับดอกเบี้ยจากธนาคารตามฐานของจำนวนเงินฝากประกอบกับระยะเวลาที่ฝาก ดังนั้น การฝากเงินกับสถาบันการเงินเพื่อให้ได้รับดอกเบี้ยจึงถือได้ว่าเป็นการหาประโยชน์จากทรัพย์สินเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามค่ารายปีของทรัพย์สินอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสภาพข้อเท็จจริง ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ตามภาวะเศรษฐกิจของประเทศ เช่นนี้ ดอกเบี้ยเงินฝากจึงมิใช่สิ่งเดียวที่ชี้ภาวะเศรษฐกิจของประเทศได้ เพราะต้องคำนึงถึงข้อมูลอื่นหรือปัจจัยอย่างอื่นที่มีนัยสำคัญนำมาพิจารณาประกอบกันเพื่อให้ได้มาซึ่งค่ารายปีอันแท้จริง ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม ประกอบประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินลงวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๓๕ เมื่อข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์และจำเลยทั้งสามไม่ปรากฏว่ามีข้อมูลอื่นหรือปัจจัยอื่นที่มีนัยสำคัญเพื่อพิจารณาค่ารายปีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ อัตราดอกเบี้ยเงินฝากจึงเป็นส่วนสำคัญในคดีนี้จะใช้วัดภาวะเศรษฐกิจของประเทศ การนำอัตราดอกเบี้ยไปคูณกับมูลค่าแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ดังกล่าว

เพื่อให้ได้จำนวนเงินมากกำหนดเป็นค่ารายปีเพื่อคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงน่าจะเป็นวิธีที่เหมาะสมและเป็นธรรมแล้ว แต่ปัญหาว่าควรจะใช้อัตราดอกเบี้ยใดมาเป็นหลักในการคำนวณหาเป็นค่ารายปี จึงจะเหมาะสมสำหรับแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์ของโจทก์ในคดีนี้ เห็นว่า อัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๗.๕ ต่อปี ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ นำมาใช้คำนวณค่าเช่า เป็นอัตราดอกเบี้ยเงินฝากตั้งแต่ก่อนปี ๒๕๓๙ แต่ปัจจุบันสภาวะเศรษฐกิจแตกต่างจากปี ๒๕๓๙ อย่างมาก ไม่ว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากและอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ตามประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย ล้วนมีอัตราต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยในปี ๒๕๓๙ อัตราดอกเบี้ยดังกล่าวย่อมไม่อาจนำมาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีได้ ส่วนอัตราดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ของธนาคารพาณิชย์ที่โจทก์อ้างว่าเป็นที่ยอมรับตามประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย อยู่ในระหว่างอัตราร้อยละ ๐.๔ ถึง ๐.๗๕ ต่อปี นั้น ก็เป็นเพียงอัตราดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ทั่วไปซึ่งเป็นอัตราที่ต่ำมาก เนื่องจากเป็นอัตราดอกเบี้ยที่ไม่ได้คำนึงถึงระยะเวลาการออม ผลตอบแทนของดอกเบี้ยจึงค่อนข้างต่ำ ไม่ได้แสดงถึงอัตราดอกเบี้ยเงินฝากที่แท้จริง จึงไม่อาจนำมาใช้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่ารายปีที่เหมาะสมได้เช่นกัน เมื่อข้อเท็จจริงในเรื่องอัตราดอกเบี้ยในคดีนี้ได้ความเพียงพอที่ปรากฏจากพยานหลักฐานของโจทก์และจำเลยทั้งสามดังกล่าว กรณีจึงเห็นสมควรถ่วงเฉลี่ยอัตราดอกเบี้ยเงินฝากที่โจทก์และจำเลยทั้งสามนำเสนอ โดยประมาณได้เป็นอัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๔.๑๒๕ ต่อปี ซึ่งถือว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่สมควรเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่ารายปีในคดีนี้ จากนั้นจึงคำนวณหาค่ารายปีจากมูลค่าแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์ประกอบอัตราดอกเบี้ยร้อยละ ๔.๑๒๕ ต่อปี ดังกล่าวตามวิธีการคำนวณของจำเลยที่ ๑ แล้ว เห็นควรกำหนดเป็นค่ารายปีในอัตราค่าเช่า ๔๖ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน เมื่อแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์ที่ติดตั้งบนโครงคอนกรีตเสริมเหล็กของโจทก์ในทั้งสองส่วนรวม ๔๐,๘๘๖ ตารางเมตร ขนาดแผงกว้าง ๐.๙๙๑ เมตร ยาว ๑.๖๖๕ เมตร ขนาดพื้นที่ทั้งหมด ๖๗,๔๗๙ ตารางเมตร ดังนั้นค่ารายปีของแผนรับพลังงานแสงอาทิตย์คำนวณจากขนาดพื้นที่ทั้งหมด ๖๗,๔๗๙ ตารางเมตรคูณด้วยอัตราค่าเช่า ๔๖ บาทต่อตารางเมตรต่อเดือน คูณด้วย ๑๒ เดือน เท่ากับ ๓๗,๒๔๘,๔๐๘ บาท ซึ่งในปีภาษี ๒๕๕๗ โจทก์ดำเนินการผลิตกระแสไฟฟ้าตั้งแต่วันที่ ๒๒ มีนาคม ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๕๖ ระยะเวลาดำเนินการ ๙ เดือน ๑๐ วัน และปีภาษี ๒๕๕๘ โจทก์ดำเนินการผลิตกระแสไฟฟ้าในปี ๒๕๕๗ ทั้งปี ค่ารายปีของปีภาษี ๒๕๕๗ จึงคำนวณจากขนาดพื้นที่ ๖๗,๔๗๙ ตารางเมตร คูณด้วยอัตราค่าเช่า ๔๖ บาทต่อตารางเมตรต่อเดือน คูณด้วย ๙ เดือน ๑๐ วัน คิดเป็นค่ารายปี จำนวน ๒๘,๙๓๗,๖๐๗.๒๙ บาท ค่าภาษี ๓,๖๑๗,๒๐๐.๙๑ บาท และเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ ๗.๕ เป็นเงิน ๒๑๑,๒๙๐.๐๖ บาท ส่วนค่ารายปีปีภาษี ๒๕๕๘ เป็นเงิน ๓๗,๒๔๘,๔๐๘ บาท ค่าภาษี ๔,๖๕๖,๐๕๑ บาท อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้นบางส่วน

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า การประเมินค่ารายปีและ ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินและค่าเช่าของจำเลยที่ ๒ ประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และปีภาษี ๒๕๕๘ ในส่วนทรัพย์สินรายการอื่นของโจทก์ ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า การกำหนดค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ ในส่วนของอาคารสำนักงาน (อาคาร OB) อาคารที่ตั้งเครื่องแปลงกระแสไฟฟ้า (อาคาร INV ๑ ถึง ๘) อาคารที่ตั้งเครื่องอุปกรณ์ตัดต่อวงจรไฟฟ้า (อาคาร SWG) และพื้นที่โครงคอนกรีตเสริมเหล็กซึ่งใช้เป็นที่ติดตั้งหม้อแปลงไฟฟ้า (โครง TR ๑ ถึง ๘) ในอัตราเดียวกันคือ ๖.๒๕ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือนนั้น ไม่ถูกต้องและสูงเกินไป โจทก์เห็นว่าค่ารายปีที่เหมาะสมสำหรับอาคารสำนักงาน (อาคาร OB) คืออัตรา ๖ บาทต่อตารางเมตรต่อเดือน อาคารที่ตั้งเครื่องแปลงกระแสไฟฟ้า (อาคาร INV ๑ ถึง ๔) ในพื้นที่ส่วนที่หนึ่งคืออัตรา ๕ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน อาคารที่ตั้งเครื่องแปลงกระแสไฟฟ้า (อาคาร INV ๕ ถึง ๘) ในพื้นที่ส่วนที่สองคืออัตรา ๔ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน อาคารที่ตั้งอุปกรณ์ตัดต่อวงจรไฟฟ้า (อาคาร SWG) ในพื้นที่ส่วนที่หนึ่งคืออัตรา ๕ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน พื้นที่โครงคอนกรีตเสริมเหล็กซึ่งใช้เป็นที่

ติดตั้งหม้อแปลงไฟฟ้า (โครง TR ๑ ถึง ๔) ในพื้นที่ส่วนที่หนึ่งคืออัตรา ๒ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน และพื้นที่โครงคอนกรีตเสริมเหล็กซึ่งใช้เป็นติดตั้งหม้อแปลงไฟฟ้า (โครง TR ๕ ถึง ๘) ในพื้นที่ส่วนที่สองคืออัตรา ๑.๕๐ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน และในส่วนของค่ารายปีของทรัพย์สินประเภทถนนและรางระบายน้ำและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ กำหนดค่ารายปีในอัตรา ๒.๒๓ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือนนั้นยังไม่ใช่อัตราที่เหมาะสม ค่ารายปีที่เหมาะสมของถนนและรางระบายน้ำและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ในพื้นที่ส่วนที่หนึ่ง คืออัตรา ๒ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน และถนนและรางระบายน้ำและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ในพื้นที่ส่วนที่สองคืออัตรา ๑.๕๐ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน เนื่องจากพื้นที่โครงการของโจทก์ไม่ได้ตั้งอยู่ในบริเวณชุมชนและมีสองส่วน ส่วนแรกติดกับถนนทางหลวงแผ่นดินหมายเลข ๑๐๙๘ (กิ่งพร้าวถึง ดอยหลวง) ส่วนที่สองอยู่ลึกเข้ามาห่างจากถนนทางหลวงแผ่นดินหมายเลข ๑๐๙๘ กว่า ๓๐๐ เมตร จึงไม่สามารถให้เช่าได้ในอัตราที่เท่ากันและอาคารอื่นที่ไม่ใช่อาคารสำนักงานเป็นเพียงอาคารจัดเก็บอุปกรณ์ย่อมมีค่าเช่าไม่เท่ากับอาคารสำนักงานนั้น โจทก์มีนายจักรกฤษณ์ผู้รับมอบอำนาจโจทก์มาเบิกความเพียงว่า โจทก์พิจารณาค่ารายปีโดยเทียบเคียงจากราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร (ต่อเดือน) ขององค์การบริหารส่วนตำบลบงน้อย อำเภอดอยหลวง จังหวัดเชียงราย ซึ่งเป็นพื้นที่ติดกับตำบลท่าข้าวเปลือก และอยู่ห่างออกไป ๒๐ กิโลเมตร จึงสามารถนำมาใช้เทียบเคียงกับทรัพย์สินของโจทก์ได้ ค่ารายปีในส่วนของทรัพย์สินรายการอื่นที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ กำหนดจึงสูงเกินไป ส่วนจำเลยทั้งสามมีจำเลยที่ ๓ มาเบิกความว่า พยานกำหนดค่ารายปีทรัพย์สินรายการอื่นของโจทก์ในปีภาษีพิพาทโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ และประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๓๕ ประกอบหนังสือกระทรวงมหาดไทย ด่วนที่สุด ที่ มท ๐๓๐๗/ว.๒๓๙๓ ลงวันที่ ๑๐ กันยายน ๒๕๓๖ กำหนดค่ารายปีและค่าภาษีโดยพิจารณาตามเกณฑ์ราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรต่อเดือนตามที่จำเลยที่ ๑ ประกาศกำหนด ซึ่งทรัพย์สินของโจทก์ตั้งอยู่ริมถนนทางหลวงแผ่นดินหมายเลข ๑๐๙๘ จัดอยู่ในทำเลที่ ๑ ส่วนพื้นที่ส่วนที่สองอยู่ห่างจากถนนทางหลวงแผ่นดินหมายเลข ๑๐๙๘ เพียง ๓๐๐ เมตร แต่ยังคงใช้เส้นทางถนนทางหลวงแผ่นดินหมายเลข ๑๐๙๘ เข้าออกซึ่งจัดอยู่ในทำเลที่ ๑ เช่นกัน จึงกำหนดค่ารายปีแยกตามรายการทรัพย์สินตามใบแจ้งรายการประเมินเห็นว่าโจทก์มิได้ถามค่านพยานจำเลยทั้งสามหรือนำสืบหักล้างพยานจำเลยทั้งสามให้เห็นว่าค่ารายปีและค่าภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ กำหนดนั้นไม่เหมาะสมหรือสูงเกินไปดังที่โจทก์อุทธรณ์อย่างไร ทั้งโจทก์ไม่นำสืบให้เห็นว่าในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลบงน้อยมีทรัพย์สินที่มีลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกับทรัพย์สินของโจทก์และสามารถนำมาเทียบเคียงกับทรัพย์สินของโจทก์ได้อย่างไร พยานหลักฐานของจำเลยทั้งสามจึงมีน้ำหนักให้รับฟังมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ กำหนดค่ารายปีทรัพย์สินรายการอื่นของโจทก์โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม ดังนั้น การกำหนดค่ารายปีของอาคารสำนักงาน (อาคาร OB) อาคารที่ตั้งเครื่องแปลงกระแสไฟฟ้า (อาคาร INV ๑ ถึง ๘) อาคารที่ติดตั้งเครื่องอุปกรณ์ตัดต่อวงจรไฟฟ้า (อาคาร SWG) และพื้นที่โครงคอนกรีตเสริมเหล็กซึ่งใช้เป็นติดตั้งหม้อแปลงไฟฟ้า (โครง TR ๑ ถึง ๘) ในอัตรา ๖.๒๕ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน และถนนและรางระบายน้ำและที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ในอัตรา ๒.๒๓ บาท ต่อตารางเมตรต่อเดือน ของ

พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ ชอบแล้ว การประเมินค่ารายปีและค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินและค่าเช่าของจำเลยที่ ๒ ประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และประจำปีภาษี ๒๕๕๘ ในส่วนของทรัพย์สินรายการอื่นจึงชอบด้วยกฎหมายแล้วอุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ต่อไปว่า จำเลยทั้งสามต้องร่วมกันคืนเงินภาษีโรงเรือนและที่ดินพร้อมเงินเพิ่มประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และปีภาษี ๒๕๕๘ ให้โจทก์หรือไม่ เพียงใด เห็นว่า เมื่อพิจารณาจากคำอธิบายประกอบการพิจารณาประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินโรงไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์มีรายการค่าภาษีปีภาษี ๒๕๕๗ รวมเป็นเงิน ๖,๙๐๘,๔๐๕.๕๓ บาท และปีภาษี ๒๕๕๘ รวมเป็นเงิน ๘,๘๙๒,๔๘๐.๔๘ บาท โดยรายการแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ติดตั้งบนโครงคอนกรีตเสริมเหล็กปีภาษี ๒๕๕๗ ค่าภาษี ๖,๕๕๒,๖๓๘.๐๙ บาท ปีภาษี ๒๕๕๘ ค่าภาษี ๘,๔๓๔,๕๓๗.๖๑ บาท ซึ่งวันที่ ๒๔ ธันวาคม ๒๕๕๗ โจทก์ชำระค่าภาษีให้จำเลยที่ ๑ ๖,๙๐๘,๔๐๕.๕๓ บาท และชำระเงินเพิ่มให้จำเลยที่ ๑ จำนวน ๕๑๘,๑๓๐.๔๑ บาท โจทก์ชำระค่าภาษีให้โจทก์ ๘,๘๙๒,๔๘๐.๔๘ บาท ดังนั้นเมื่อปีภาษี ๒๕๕๗ โจทก์ต้องชำระค่าภาษีในส่วนของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ให้จำเลยที่ ๑ เพียง ๓,๖๑๗,๒๐๐.๙๑ บาท และเงินเพิ่ม ๒๗๑,๒๙๐.๐๖ บาท และปีภาษี ๒๕๕๘ โจทก์ต้องชำระค่าภาษีในส่วนของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ให้จำเลยที่ ๑ เพียง ๔,๖๕๖,๐๕๑ บาท ส่วนรายการทรัพย์สินอื่นจำเลยที่ ๑ คิดคำนวณค่าภาษีจากโจทก์ถูกต้องแล้ว จำเลยที่ ๑ จึงต้องคืนค่าภาษีปีภาษี ๒๕๕๗ ในส่วนของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ให้โจทก์เป็นเงิน ๒,๙๓๕,๔๓๗.๑๘ บาท และค่าเงินเพิ่มเป็นเงิน ๒๒๐,๑๕๗.๗๘ บาท รวมเป็นเงิน ๓,๑๕๕,๕๙๔.๙๖ บาท และค่าภาษีปีภาษี ๒๕๕๘ ในส่วนของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์ให้โจทก์เป็นเงิน ๓,๗๗๘,๔๘๖.๖๑ บาท ส่วนจำเลยที่ ๒ ซึ่งเป็นนายกเทศมนตรีตำบลท่าข้าวเปลือกและจำเลยที่ ๓ เป็นนักวิชาการจัดเก็บรายได้เป็นข้าราชการสังกัดเทศบาลตำบลท่าข้าวเปลือก ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ได้รับชำระเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโจทก์ไว้เป็นการส่วนตัวแต่อย่างใด และไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ ๒ และที่ ๓ กระทำการดังกล่าวเป็นการกระทำละเมิดต่อโจทก์แต่อย่างใด จำเลยที่ ๒ และที่ ๓ กระทำการตามหน้าที่ในการจัดเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจากโจทก์ จึงไม่ต้องร่วมกับจำเลยที่ ๑ คืนเงินค่าภาษีดังกล่าวแก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นฟ้องด้วยบางส่วน อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้นบางส่วน ส่วนอุทธรณ์อื่นของโจทก์ไม่มีผลทำให้คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่นจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัย

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้แก้ไขการประเมินของจำเลยที่ ๑ และค่าเช่าของจำเลยที่ ๒ ประจำปีภาษี ๒๕๕๗ และ ๒๕๕๘ โดยให้กำหนดค่ารายปีในส่วนของแผงรับพลังงานแสงอาทิตย์บนโครงคอนกรีตเสริมเหล็กปีภาษี ๒๕๕๗ เป็นเงิน ๒๘,๙๓๗,๖๐๗.๒๙ บาท ค่าภาษี ๓,๖๑๗,๒๐๐.๙๑ บาท เงินเพิ่ม ๒๗๑,๒๙๐.๐๖ บาท และปีภาษี ๒๕๕๘ เป็นเงิน ๓๗,๒๔๘,๔๐๘ บาท ค่าภาษี ๔,๖๕๖,๐๕๑ บาท กับให้จำเลยที่ ๑ คืนเงินค่าภาษีปีภาษี ๒๕๕๗ และเงินเพิ่ม ๓,๑๕๕,๕๙๔.๙๖ บาท และค่าภาษีปีภาษี ๒๕๕๘ จำนวน ๓,๗๗๘,๔๘๖.๖๑ บาท ภายใน ๓ เดือน นับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุด หากไม่ชำระภายในกำหนด ให้จำเลยที่ ๑ ชำระดอกเบี้ยอัตราร้อยละ ๗.๕ ต่อปี จนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ นอกจากนี้แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

(**ประเมษฐ์ ไทวิวัฒน์ – สรายุทธ วุฒยาภรณ์ – ขวัญชนก สุขโข**)

สุวิตา ช่วยพิทักษ์ - ย่อ

อัศรพงศ์ ชิมประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๑๐๙๕/๒๕๖๐ บริษัท แรนฮิล วอเตอร์

เทคโนโลยีส์ (ไทย) จำกัด

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

ป. รัชฎากร มาตรา ๗๘/๑ (๑), ๘๙

การที่โจทก์ให้บริการรับจ้างก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียบนที่ดินนิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง และนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี โดยให้บริษัท อ. ชำระ ค่าก่อสร้างเพียงร้อยละ ๗๐ ของมูลค่าโครงการเมื่อสร้างเสร็จ โดยโจทก์มีสิทธิในการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสีย และเรียกเก็บค่าบริการจากบริษัท อ. ตามอัตราที่ตกลงกันเป็นระยะเวลา ๑๕ ปี นับแต่ส่งมอบโครงการนั้น สิทธิในการประกอบการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียที่โจทก์ได้รับจากบริษัท อ. ถือเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) จึงถือว่าสิทธิในการประกอบการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียมีมูลค่าเท่ากับร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่เป็นค่าก่อสร้างโครงการร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการที่ตั้งอยู่ที่นิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง และนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี เกิดขึ้นเมื่อโจทก์ส่งมอบโครงการ คือ เดือนภาษีตุลาคม ๒๕๕๔ และเดือนภาษีตุลาคม ๒๕๕๖ แล้วตาม ป.รัชฎากร มาตรา ๗๘/๑ (๑)

โจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยเพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ ภพ.๗๓.๑-๐๒๐๑๒๓๔๐-๒๕๕๔๐๖๑๖-๐๐๕-๐๐๔๕๑ ถึง ๐๐๔๕๒ ลงวันที่ ๑๖ มิถุนายน ๒๕๕๔ และหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย เลขที่ ภงด.๑๓-๐๒๐๑๒๓๔๐-๒๕๕๔๐๖๑๖-๐๐๒-๐๐๐๐๒ ลงวันที่ ๑๖ มิถุนายน ๒๕๕๔ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลย เลขที่ สภ.๒/อธ.๑/๑.๑ ถึง ๑.๓/๖/๒๕๕๕ ลงวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๕ และให้งดหรือลดเบี้ยปรับตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยดังกล่าวเสียทั้งหมด

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ ภพ ๗๓.๑-๐๒๐๑๒๓๔๐-๒๕๕๔๐๖๑๖-๐๐๕-๐๐๔๕๑ ถึง ๐๐๔๕๒ ลงวันที่ ๑๖ มิถุนายน ๒๕๕๔ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สภ.๒/อธ.๑/๑.๑ ถึง ๑.๒/๖/๒๕๕๕ ลงวันที่ ๑๔ พฤษภาคม ๒๕๕๕ เฉพาะส่วนของเบี้ยปรับโดยให้ลดลงคงเสียร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยปรับตามการประเมิน คำขออื่น ให้ยก ให้โจทก์ใช้ค่าอาชกรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ ๑๐,๐๐๐ บาท

โจทก์และจำเลยอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์เป็น ผู้รับจ้างก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียให้แก่บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด บนที่ดินของบริษัทดังกล่าวซึ่งตั้งอยู่ที่นิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง และนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี โดยทำสัญญาารวม ๗ ฉบับ ซึ่งสัญญาก่อสร้างและดำเนินงานโครงการที่นิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง มี ๕ ฉบับ ประกอบด้วยสัญญาก่อสร้างระบบบำบัดน้ำเสีย ลงวันที่ ๑๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ และสัญญาก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปา ลงวันที่ 10 ธันวาคม 2543 สัญญาซื้อขายโรงบำบัดน้ำเสีย ลงวันที่

๑๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ สัญญาซื้อขายโรงผลิตน้ำประปา ลงวันที่ ๑๒ ธันวาคม ๒๕๔๓ และสัญญาจ้างดำเนินงาน ลงวันที่ ๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๕ มูลค่าโครงการตามสัญญาทั้ง ๕ ฉบับ รวม ๗๙,๐๔๑,๖๐๐ บาท เมื่อโจทก์ก่อสร้างเสร็จตามสัญญาและส่งมอบโครงการเมื่อวันที่ ๑๗ ตุลาคม ๒๕๔๕ บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ได้จ่ายค่าก่อสร้างร้อยละ ๗๐ ของมูลค่าโครงการเป็นเงิน ๕๕,๓๒๙,๑๒๐ บาท และได้หักและนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และโจทก์นำรายรับดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ส่วนค่าก่อสร้างที่เหลือร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการจำนวน ๒๓,๗๑๒,๔๘๐ บาท นั้น บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ยังไม่ได้จ่ายให้โจทก์ แต่โจทก์มีสิทธิบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียเป็นระยะเวลา ๑๕ ปี และสัญญาก่อสร้างและดำเนินงานโครงการที่นิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี มี ๒ ฉบับ คือสัญญาก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปา ลงวันที่ ๒๙ พฤศจิกายน ๒๕๔๕ และสัญญารับเหมาและบำรุงรักษา มูลค่าโครงการตามสัญญาเป็นเงิน ๒๗,๔๘๐,๖๔๐ บาท โจทก์ก่อสร้างเสร็จและส่งมอบโครงการเมื่อวันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๔๖ โดยบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด จ่ายค่าก่อสร้างร้อยละ ๗๐ ของมูลค่าโครงการเป็นเงิน ๑๙,๒๓๖,๔๔๘ บาท และหักและนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายแล้ว และโจทก์นำรายรับดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ส่วนค่าก่อสร้างอีกร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการจำนวน ๘,๒๔๔,๑๙๒ บาท บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ยังไม่ได้จ่ายให้โจทก์ โดยโจทก์มีสิทธิบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาเป็นระยะเวลา ๑๕ ปี โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหนังสือแจ้งได้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายแล้ว โจทก์ยื่นอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกว่า ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่เป็นค่าก่อสร้างโครงการร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการที่ตั้งอยู่ที่นิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง และนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี ซึ่งคำนวณเป็นมูลค่า ๒๓,๗๑๒,๔๘๐ บาท และ ๘,๒๔๔,๑๙๒ บาท ตามลำดับ เกิดขึ้นเมื่อโจทก์ส่งมอบโครงการ คือ เดือนภาษีตุลาคม ๒๕๔๕ และเดือนภาษีตุลาคม ๒๕๔๖ หรือไม่ เห็นว่า การให้สัมปทานหรือสิทธิในการประกอบการ (Concession) นั้น ผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสิทธิในการประกอบการอาจชำระค่าตอบแทนเป็นเงินหรือทรัพย์สินหรือให้บริการที่เป็นประโยชน์อันมีมูลค่าแก่ผู้ให้สัมปทานหรือผู้ให้สิทธิในการประกอบการ หากมีการชำระค่าตอบแทนเป็นการให้บริการแก่ผู้ให้สัมปทานหรือผู้ให้สิทธิในการประกอบการแล้วผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสิทธิในการประกอบการได้รับสัมปทานหรือสิทธิในการประกอบการจากผู้ให้สัมปทานหรือผู้ให้สิทธิในการประกอบการนั้น ทางนโยบายภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่ามี การขายสินค้าหรือการให้บริการ (Supply of goods or services) เกิดขึ้นพร้อมกันทั้งฝ่ายผู้ให้สัมปทานหรือผู้ให้สิทธิในการประกอบการ และฝ่ายผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสิทธิในการประกอบการ ดังนั้นค่าตอบแทนที่ทั้งสองฝ่ายให้แก่กันกรณีต่างฝ่ายต่างขายสินค้าหรือให้บริการแก่กันนั้นหาใช่ค่าตอบแทนที่เป็นตัวเงินไม่ แต่เป็นค่าตอบแทนที่ไม่ใช่ตัวเงิน (Non-cash or in-kind consideration) และการประเมินมูลค่า (Valuation) และหากมีการชำระราคาค่าบริการเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการก็เกิดขึ้นแล้วเช่นกัน สัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ในคดีนี้คือ สัญญาก่อสร้างระบบบำบัดน้ำเสีย สัญญาก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปา สัญญาซื้อขายโรงบำบัดน้ำเสีย สัญญาซื้อขายโรงผลิตน้ำประปา สัญญาจ้างดำเนินงานและสัญญารับเหมาบำรุงรักษา เมื่อพิจารณาประกอบกันแล้วเป็นสัญญาที่โจทก์รับจ้างก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียให้แก่บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด โดยบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ชำระเงินค่าก่อสร้างขณะส่งมอบโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียเพียงร้อยละ ๗๐ ของมูลค่า

โครงการ โดยบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ให้สิทธิในการประกอบการผลิตน้ำประปาและบำบัดน้ำเสีย แก่โจทก์เป็นเวลา ๑๕ ปี เป็นการตอบแทน ซึ่งคดีนี้มีปัญหาต้องวินิจฉัยภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มของฝ่ายผู้รับสิทธิในการประกอบการเท่านั้น การที่โจทก์ให้บริการรับจ้างก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียบนที่ดิน นิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง และนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี โดยให้บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ชำระค่าก่อสร้างเพียงร้อยละ ๗๐ ของมูลค่าโครงการเมื่อสร้างเสร็จ โดยโจทก์มีสิทธิในการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสีย และเรียกเก็บค่าบริการจากบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ตามอัตราที่ตกลงกันเป็นระยะเวลา ๑๕ ปี นับแต่ส่งมอบโครงการนั้น เป็นกรณีที่โจทก์ให้บริการรับจ้างก่อสร้างโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียให้แก่บริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ส่วนที่มีมูลค่าร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการโดยมีค่าตอบแทน คือ สิทธิในการประกอบการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียที่ได้รับจากบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ซึ่งสิทธิดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินที่โจทก์ได้รับชำระแล้วจากบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด ตามมาตรา ๗๘/๑ (๑) ส่วนมูลค่าแห่งสิทธิในการประกอบการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียมีราคาตลาดเป็นเท่าใดนั้น คู่ความไม่ได้นำเสนอเมื่อไม่ได้ความว่าโจทก์และบริษัทอมตะ ควอลิตี้ วอเตอร์ จำกัด มีความเกี่ยวข้องกันหรือสมยอมกันเพื่อตกลงราคาให้ต่ำกว่าราคาตลาด ทั้งจำเลยมิได้โต้แย้งเป็นอย่างอื่น จึงถือว่าสิทธิในการประกอบการบริหารจัดการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียมีมูลค่าเท่ากับร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการนั่นเอง นอกจากนี้ค่าบริการที่โจทก์ได้รับการบริหารจัดการโครงการผลิตน้ำประปาและบำบัดน้ำเสียจึงหาใช่เป็นค่าตอบแทนที่โจทก์ได้รับการให้บริการรับจ้างก่อสร้างเมื่อก่อสร้างเสร็จและส่งมอบในเดือนภาษีที่พิพาทแต่อย่างใด ส่วนการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์จากค่าบริการที่ได้รับในช่วงที่ได้รับสิทธิในการประกอบการก็เป็นหน้าที่ของโจทก์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอีกส่วนหนึ่งซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการให้บริการรับจ้างก่อสร้างโดยมีค่าตอบแทนเป็นสิทธิในการประกอบการดังกล่าวมาแล้ว สำหรับโจทก์จะมีสิทธิหักภาษีซื้อในเดือนภาษีที่พิพาทหรือไม่ ไม่เป็นปัญหาที่คู่ความโต้แย้งกัน ดังนั้น ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่เป็นค่าก่อสร้างโครงการร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าโครงการที่ตั้งอยู่ที่นิคมอุตสาหกรรมอมตะซิตี้ จังหวัดระยอง และนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี ซึ่งคำนวณเป็นมูลค่า ๒๓,๗๑๒,๔๘๐ บาท และ ๘,๒๔๔,๑๘๒ บาท ตามลำดับเกิดขึ้นเมื่อโจทก์ส่งมอบโครงการ คือ เดือนภาษีตุลาคม ๒๕๔๕ และเดือนภาษีตุลาคม ๒๕๔๖ แล้ว การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ได้รับสิทธิในการบริหารจัดการโครงการโรงผลิตน้ำประปาและโรงบำบัดน้ำเสียเพื่อแลกเปลี่ยนกับการลดค่าก่อสร้างหรือลดต้นทุนโครงการร้อยละ ๓๐ ของมูลค่าก่อสร้างถือว่าโจทก์ได้รับค่าบริการแล้ว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๑ (๑) นั้น ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

(สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ - ประเมษฐ์ โตวิวัฒน์ - ขวัญชนก สุขโข)

พิไลวรรณ เพชรชู - ย่อ
อัครพงศ์ ชิมประทีป - ตรวง

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๑๐๙๖/๒๕๖๐

กรมสรรพากร

โจทก์

นายเศวต ทินกุล

ผู้ร้องสอด

ห้างหุ้นส่วนจำกัด อีเล็คทริก

ฮิวแมน กับพวก

จำเลย

ป.วิ.พ. มาตรา ๕๗

การยื่นคำร้องสอดตาม ป.วิ.พ. มาตรา ๕๗ (๒) ต้องเป็นกรณีที่ตนมีส่วนได้เสียตามกฎหมายในผลแห่งคดีนั้น คดีนี้ผู้ร้องสอดอ้างว่าผู้ร้องสอดเคยเป็นสามีจำเลยที่ ๒ และผู้ร้องสอดเป็นผู้ดำเนินกิจการของจำเลยที่ ๑ เองทั้งหมด แต่ไม่ปรากฏว่าผู้ร้องสอดมีส่วนเกี่ยวข้องกับจำเลยที่ ๑ รวมทั้งไม่ปรากฏหลักฐานที่ผู้ร้องสอดเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจการของจำเลยที่ ๑ ผู้ร้องสอดจึงไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียตามกฎหมายในผลแห่งคดี

คดีสืบเนื่องจากโจทก์ฟ้องขอให้จำเลยทั้งสองร่วมกันรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรค้าง จำนวน ๕๐๕,๙๓๔.๕๗ บาท

จำเลยทั้งสองให้การขอให้ยกฟ้อง

ระหว่างพิจารณา ผู้ร้องสอดยื่นคำร้องขอเข้าเป็นจำเลยร่วมตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๗ (๒)

ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งยกคำร้องของผู้ร้องสอด

ผู้ร้องสอดอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๗ (๒) ต้องเป็นกรณีที่ตนมีส่วนได้เสียตามกฎหมายในผลแห่งคดีนั้น คดีนี้ผู้ร้องสอดอ้างว่าผู้ร้องสอดเคยเป็นสามีจำเลยที่ ๒ และผู้ร้องสอดเป็นผู้ดำเนินกิจการของจำเลยที่ ๑ เองทั้งหมด แต่ไม่ปรากฏว่าผู้ร้องสอดมีส่วนเกี่ยวข้องกับจำเลยที่ ๑ รวมทั้งไม่ปรากฏหลักฐานที่ผู้ร้องสอด เข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจการของจำเลยที่ ๑ ผู้ร้องสอดจึงไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียตามกฎหมายในผลแห่งคดี ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งยกคำร้องของผู้ร้องสอด ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของผู้ร้องสอดฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(ขวัญชนก สุขโข - ประเมษฐ์ โตวิวัฒน์ - สรายุทธ วุฒยาภรณ์)

อดิศักดิ์ ศรีวิวัฒน์ - ย่อ
อัครพงศ์ ชิมประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๑๑๐๗/๒๕๖๐

บริษัทภูเก็ต เป้าฮื้อ ฟาร์ม จำกัด
กรมสรรพากรโจทก์
จำเลย

ป.รัชฎากร มาตรา ๘๐/๑ , ๘๑ (๑) (ข) , ๘๒/๔ , ๘๖ , ๘๖/๕ (๑)

การที่โจทก์จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ แห่ง ป. รัชฎากร ซึ่งตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.๙๗/๒๕๕๓ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ แห่ง ป. รัชฎากร นั้น โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องมีหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ และเจ้าพนักงานประเมินจะใช้คำสั่งดังกล่าวเป็นแนวทางในการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องในการประกอบกิจการส่งออกสินค้า แต่พยานหลักฐานของโจทก์ดังกล่าว ไม่อาจพิสูจน์ได้ว่าเป็นการโอนเงินเพื่อชำระค่าหอย เป้าฮื้อจากดินแดนใต้วันทุกรายการหรือไม่ และเอกสารของโจทก์เกี่ยวกับการชำระเงินไม่สอดคล้องกันและไม่น่าเชื่อถือ จึงต้องถือเอาราคา ณ ด้านศุลกากร ตามใบขนสินค้าขาออกซึ่งเป็นเอกสารราชการและระบุงราคาสินค้าส่งออกไว้ชัดเจน ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากรเป็นผู้ออกและสลักหลังรับรองความถูกต้องว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ให้เป็นราคาสินค้าส่งออกที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ และเอาราคาส่วนต่างในใบกำกับภาษีที่นำมายื่นตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกับยอดขายในอัตราร้อยละ ๗ เป็นราคาค่าสินค้าที่มีได้ส่งออก แต่ถือเป็นการขายภายในประเทศ ตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) แห่ง ป.รัชฎากร

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้จำเลยคืนเงินภาษีอากร ๒,๙๖๓,๐๙๑.๘๘ บาท พร้อมดอกเบี้ยให้ชัดใช้ค่าธรรมเนียมอัตราร้อยละ ๑.๕ ต่อปีของต้นเงิน ๑,๔๗๙,๗๔๗.๑๘ บาท นับแต่วันฟ้องจนกว่าจะคืนหนังสือคำประกันและคืนหนังสือค้ำประกันธนาคารกรุงเทพแก่โจทก์

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการประมงเพาะเลี้ยงหอยเป้าฮื้อเพื่อขายทั้งในและต่างประเทศ จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่เดือนตุลาคม ๒๕๕๕ มีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายสามารถขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือเครดิตภาษี โจทก์ใช้วิธีเครดิตภาษีในเดือนถัดไป จนกระทั่งถึงเดือนพฤษภาคม ๒๕๕๐ และขอคืนภาษีจากจำเลยเป็นเงินสดสำหรับเดือนภาษีพฤษภาคม ๒๕๕๐ เดือนภาษีสิงหาคม ๒๕๕๐ ถึงเดือนภาษีพฤศจิกายน ๒๕๕๐ เดือนภาษีมกราคม ๒๕๕๑ และเดือนภาษีมีนาคม ๒๕๕๑ ถึงเดือนภาษีกรกฎาคม ๒๕๕๑ เป็นเงิน ๒,๙๖๓,๐๙๑.๘๘ บาท แต่จำเลยมีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีสำหรับเดือนภาษีดังกล่าว และจากผลการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์เพิ่มสำหรับเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีธันวาคม ๒๕๔๗ เดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีธันวาคม ๒๕๔๘ เดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีธันวาคม ๒๕๔๙

เดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีพฤศจิกายน ๒๕๕๐ เดือนภาษีมกราคม ๒๕๕๑ และเดือนภาษีเมษายนถึงเดือนภาษีกรกฎาคม ๒๕๕๑ โดยการตรวจสอบข้อมูลใบขนสินค้าขาออกของกรมศุลกากร สำหรับเดือนภาษีดังกล่าวว่า โจทก์ระบุดอกขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำไป และยังมีภาษีซื้อจากการประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อดังกล่าวเป็นของกิจการประเภทใด จำเลยจึงเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการตามข้อ ๒ (๓) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๙) ลงวันที่ ๙ มีนาคม ๒๕๓๕ แล้วนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามส่วนของรายได้ของแต่ละกิจการของปีที่ผ่านมา จึงได้ตรวจสอบรายได้ของโจทก์ย้อนหลังเพื่อคำนวณส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมาเพื่อนำมาเฉลี่ยภาษีซื้อตั้งแต่ปี ๒๕๔๖ ถึงปี ๒๕๔๙ โดยคำนวณตามรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทินตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคมของทุกปี เป็นเงิน ๒,๙๘๕,๐๒๐.๔๑ บาท แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การพิจารณาปรับปรุงภาษีและเฉลี่ยภาษีซื้อของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้วตามมาตรา ๒๐ แห่งประมวลรัษฎากร จึงให้ยกอุทธรณ์ แต่ให้ปรับปรุงการเฉลี่ยภาษีซื้อให้เป็นไปตามส่วนของรายได้ของแต่ละประเภทกิจการตามรอบระยะเวลาบัญชีของปีที่ผ่านมาของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์ คือวันที่ ๑ กรกฎาคม ถึงวันที่ ๓๐ มิถุนายน ของทุกปี เป็นเหตุให้ผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเปลี่ยนแปลงไป จึงให้ปลดภาษีสำหรับเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนภาษีมิถุนายน ๒๕๔๗ ปรับปรุงการคำนวณภาษีใหม่บางส่วน ให้ลดเบี้ยปรับลงคงเก็บเพียงร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ให้โจทก์เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงิน ๑,๕๙๙,๐๑๕.๐๗ บาท

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคำสั่งแก้ไขไม่คืนเงินภาษีที่เกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า การที่โจทก์จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.๙๗/๒๕๔๓ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๐ ตามมาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น โจทก์ในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องมีหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ และเจ้าพนักงานประเมินจะใช้คำสั่งดังกล่าวเป็นแนวทางในการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันเพื่อตรวจสอบความถูกต้องในการประกอบกิจการส่งออกสินค้า และผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการโดยส่งออกสินค้าตามมาตรา ๘๖/๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ ๒๑) ลงวันที่ ๒๗ ธันวาคม ๒๕๓๔ ข้อ ๑ ได้กำหนดให้ใบกำกับภาษีของการขายสินค้าหรือให้บริการโดยการส่งออกตามมาตรา ๘๖/๕ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องมีรายการเช่นเดียวกันกับใบกำกับสินค้าซึ่งผู้ส่งออกได้ออกเป็นปกติตามระเบียบทางการค้าระหว่างประเทศ แต่ข้อเท็จจริงได้ความว่า เมื่อเจ้าพนักงานของจำเลยตรวจสอบรายรับจากการส่งออกสินค้าหอยเป่าอื้อมีชีวิตไปต่างประเทศของโจทก์พบว่า โจทก์ได้ส่งสินค้าตามจำนวนและราคาตามเอกสารสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกมีความแตกต่างกันทั้งด้านปริมาณ หน่วยของปริมาณและราคาสินค้า กล่าวคือ ใบกำกับภาษีระบุจำนวนสินค้าเป็นแพ็ค (Pack) มีหน่วยเป็นตัวและระบุราคาเป็นบาท ส่วนเอกสารใบขนสินค้าขาออกของกรมศุลกากร ใบกำกับสินค้า (Invoice) ใบกำกับสินค้าและใบรายการบรรจุหีบห่อ (Invoice & Packing List) และใบตราส่งทางอากาศ (Air Waybill) ระบุจำนวนสินค้าเป็น Cartons มีหน่วยเป็นกิโลกรัม ระบุราคาเป็นดอลลาร์สหรัฐ แต่จำนวน Cartons ที่ส่งออกในใบกำกับสินค้าไม่สอดคล้องกับใบกำกับสินค้าและใบรายการบรรจุหีบห่อ (Invoice & Packing List) ใบขนสินค้าขาออก และใบ

ตราส่งทางอากาศ (Air Waybill) เมื่อแปลงค่าเงินตามอัตราแลกเปลี่ยนเป็นเงินบาทแล้วพบว่า ราคาที่ระบุในใบกำกับภาษีมีจำนวนมากกว่าราคาที่แสดงไว้ในใบกำกับสินค้า (Invoice) และใบกำกับสินค้า และใบรายการบรรจุหีบห่อ (Invoice & Packing List) ที่โจทก์จัดทำขึ้นหรือโดยตัวแทนการดำเนินการของโจทก์ ส่วนน้ำหนักและราคาสินค้าที่แตกต่างกันแม้โจทก์อ้างว่าเกิดจากการประมาณการเท่านั้น แต่เมื่อใบกำกับสินค้า (Invoice) รวมทั้งใบกำกับสินค้าและใบรายการบรรจุหีบห่อ (Invoice & Packing List) ซึ่งเป็นเอกสารสำคัญที่จำเป็นต้องใช้เพื่อผ่านพิธีการทางศุลกากรและได้ระบุถึงชนิด ราคา ปริมาณ และน้ำหนักของสินค้า เพื่อสำแดงต่อกรมศุลกากรในการตรวจสอบปริมาณ จำนวน และราคาสินค้าที่ส่งออกเพื่อสลักหลังรับรองความถูกต้องของปริมาณ น้ำหนัก และราคาสินค้าในใบขนสินค้าขาออกและโจทก์ย่อมทราบจำนวนหอยที่จะบรรจุลงกล่องเพื่อส่งออกตามใบสั่งซื้อของลูกค้า ดังนั้น การคำนวณหรือประมาณการราคาสินค้าเพื่อจัดทำเอกสารต่าง ๆ จึงมีความละเอียดและสำคัญ ไม่มีเหตุผลใดที่โจทก์ต้องทำให้เกิดความผิดพลาดจนทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างราคาสินค้าที่โจทก์อ้างว่าถูกต้องตามใบกำกับภาษีกับใบขนสินค้าขาออก และเอกสารทั้งหมดที่เกี่ยวกับการส่งออก ทั้งไม่อาจอ้างว่าเป็นความผิดพลาดของตัวแทนผู้ดำเนินวิธีการส่งออก เนื่องจากถือเสมือนเป็นการกระทำของโจทก์ เมื่อโจทก์จัดทำใบกำกับภาษีที่มีรายการไม่สอดคล้องกับใบกำกับสินค้า (Invoice) และข้อมูลสินค้าที่ส่งออกตามเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกทั้งปริมาณและราคาสินค้า ถือว่าพยานหลักฐานของโจทก์ไม่อาจพิสูจน์ได้ชัดเจนว่า ผู้ซื้อในต่างประเทศได้ซื้อสินค้าจากโจทก์จริงทุกรายการหรือไม่ ดังนั้น พยานหลักฐานของโจทก์ดังกล่าวไม่อาจพิสูจน์ได้ว่าเป็นการโอนเงินเพื่อชำระค่าหอยเป่าฮื้อจากดินแดนใต้ทุกวันทุกรายการหรือไม่ และเอกสารของโจทก์เกี่ยวกับการชำระเงินไม่สอดคล้องกันและไม่น่าเชื่อถือ จึงต้องถือเอาราคา ณ ด่านศุลกากร ตามใบขนสินค้าขาออกซึ่งเป็นเอกสารราชการและระบุราคาสินค้าส่งออกไว้ชัดเจน ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากรเป็นผู้ออกและสลักหลังรับรองความถูกต้องว่าเป็นเอกสารที่แท้จริงให้เป็นราคาสินค้าส่งออกที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ ๐ และเอาราคาส่วนต่างในใบกำกับภาษีที่นำมายื่นตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกับยอดขายในอัตราร้อยละ ๗ เป็นราคาค่าสินค้าที่มีได้ส่งออก แต่ถือเป็นการขายภายในประเทศตามมาตรา ๗๗/๑ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

(วชิระ เศษแสงศรี – อรรถนพ วิฑูรกร – ผจจธธณั วรินทรเวช)

คหาวุธ ราศรีกิจ – ย่อ
อัครพงศ์ ชินประทีป – ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๒๒๓๕/๒๕๖๐

บริษัทไทยสแตนเลย์การไฟฟ้า

จำกัด (มหาชน)

โจทก์

กรมสรรพากร กับพวก

จำเลย

ป.พ.พ. มาตรา ๑๑

ป.รัชฎากร มาตรา ๖๕, ๖๕ (ทวิ), ๖๕ (ตรี), ๖๘ (ทวิ), ๖๙

พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๒๐ (๒๐)

พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ป.รัชฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัชฎากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๓

พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัชฎากร (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ มาตรา ๓

มาตรา ๒๐ (๒๐) แห่ง พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ที่ให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดเงื่อนไขการใช้สิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้ โดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดแบบคำขอใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องระบุมูลค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในแต่ละปี ดังนั้น กิจการของโจทก์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงยังต้องมีการคำนวณกำไรสุทธิเสียก่อนแต่ พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ไม่ได้บัญญัติถึงหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไว้โดยเฉพาะและพระราชบัญญัตินี้ก็ไม่ได้บัญญัติห้ามวิธีการคำนวณกำไรสุทธิตาม ป. รัชฎากร มาใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน การคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงต้องเป็นไปตาม ป. รัชฎากร

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัด ได้จดทะเบียนและมีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โจทก์จึงใช้สิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ป. รัชฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัชฎากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๓ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๖ ถึงวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๔๗ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๔๗ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๘ และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๙ และใช้สิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ป. รัชฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัชฎากร (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ มาตรา ๓ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๑ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๒ และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๒ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๓ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับนี้กำหนดให้นำกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมาลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่ง ป. รัชฎากร ให้แก่บริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากอัตราร้อยละ ๓๐ ของกำไรสุทธิทั้งหมดเป็นจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ ๒๕ ของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐ ล้านบาท พระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับไม่ได้กำหนดให้นำเฉพาะกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้นมาลดอัตราภาษี การกำหนดกำไรสุทธิตาม พระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับจึงเป็นการกำหนดกำไรสุทธิทั้งหมดของกิจการที่ปรากฏตามงบกำไรขาดทุนซึ่งทุกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อแสดงผลประกอบการและเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นอยู่แล้ว งบกำไรขาดทุนย่อมรวมถึงกำไรสุทธิจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนด้วย เมื่อเป็นดังนี้ กำไรสุทธิจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งต้องจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๓๐ ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (๒) (ก) แต่ได้รับยกเว้นภาษีตาม

พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ก็ได้รับประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๒๕ สำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐ ล้านบาทด้วย เพียงแต่เมื่อคำนวณตามอัตราภาษีที่ลดลงแล้วก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนนี้ ข้อที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์ว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีตาม พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เหนือกว่าสิทธิลดอัตราภาษีตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ และ พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ จึงต้องนำสิทธิประโยชน์ตาม พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ที่เหนือกว่ามาใช้บังคับก่อนจึงไม่ชอบ

การใช้วิธีการเฉลี่ยกำไรสุทธิตามสัดส่วนระหว่างกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการคิดคำนวณทางคณิตศาสตร์ที่ไม่ได้ทำให้ผู้เสียภาษีหรือรัฐได้เปรียบเสียเปรียบไปกว่ากันแต่อย่างใด การที่เจ้าพนักงานประเมินได้นำวิธีการเฉลี่ยกำไรสุทธิตามที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นชอบนี้มาใช้แก่โจทก์และยังใช้กับผู้เสียภาษีทุกราย ไม่ได้ทำการประเมินภาษีโดยใช้วิธีการนำเฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐ ล้านบาท จากกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมาคิดคำนวณการลดอัตราภาษีเพื่อจัดเก็บภาษี ให้เป็นประโยชน์แก่รัฐได้มากที่สุด ย่อมเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายอย่างที่สุดแล้ว หากไม่เป็นธรรมและมีผลให้โจทก์ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตาม พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัด มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ๖ โครงการ และทุกโครงการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.๕๐) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๖ ถึงวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๔๗ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๔๗ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๘ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๙ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๑ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๒ และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๒ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๓ โดยโจทก์แสดงผลกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ (BOI) และจากการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ (NON-BOI) แต่คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพราะกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์ได้ใช้สิทธิลดอัตรารัฐากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัฐากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัฐากร (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ โจทก์ต้องคำนวณรายได้และรายจ่ายของทั้งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้และกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เพื่อหากำไรสุทธิของแต่ละกิจการและเมื่อคำนวณกำไรสุทธิของแต่ละกิจการได้แล้วต้องนำกำไรสุทธิ (ขาดทุนสุทธิ) ของทุกกิจการมารวมเข้าด้วยกันเพื่อคำนวณเสียภาษี จึงมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้

นิติบุคคลของโจทก์ รวม ๕ ฉบับ เลขที่ ภงด.๗๓.๑-๐๔๑๓๐๐๑๐ - ๒๕๕๗๐๖๒๗ - ๐๐๒ - ๐๐๐๐๕ และเลขที่ ภงด. ๗๓.๑ - ๐๔๑๓๐๐๑๐ - ๒๕๕๘๐๓๒๓-๐๐๒-๐๐๐๐๘ ถึงเลขที่ ภงด.๗๓.๑ - ๐๔๑๓๐๐๑๐ - ๒ ๕ ๕ ๘ ๐ ๓ ๒ ๓ - ๐ ๐ ๒ - ๐ ๐ ๐ ๑ ๑ ให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม โจทก์ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของโจทก์ ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ ภญ.(อธ.๒)/๒๗๒/๒๕๕๘ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ ภญ.(อธ.๒)/๒๗๓-๒๗๖/๒๕๕๘

มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพียงใด เห็นว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง บัญญัติให้ยกเว้นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสำหรับผลกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หากได้บัญชีให้ยกเว้นรายได้ที่รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนโดยไม่ต้องนำรายได้มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ ดังจะเห็นได้จากมาตรา ๒๐ (๒๐) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ที่ให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดเงื่อนไขการใช้สิทธิและประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องระบุมูลค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะขอใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ในแต่ละปี ดังนั้น กิจการของโจทก์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงยังต้องมีการคำนวณกำไรสุทธิเสียก่อน แต่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ไม่ได้บัญญัติถึงหลักเกณฑ์ วิธีการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไว้โดยเฉพาะ และพระราชบัญญัตินี้ก็ไม่ได้บัญญัติห้ามนำวิธีการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน การคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจึงต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ซึ่งบัญญัติว่า เงินได้ที่ต้องเสียภาษีคือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ทริ ตามหลักเกณฑ์ของมาตรา ๖๘ ทวิ และมาตรา ๖๙ แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่โจทก์ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เมื่อได้กำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเป็นจำนวนเท่าใดแล้วก็นำมาคำนวณเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ ๓๐ ของกำไรสุทธิ ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (๒) (ก) เพียงแต่โจทก์จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามที่คำนวณได้เท่านั้น ที่โจทก์อ้างมาในอุทธรณ์ว่าไม่ต้องนำกำไรสุทธิที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมาคำนวณเพื่อการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรอีกจึงยังไม่ถูกต้องตามหลักกฎหมายข้างต้น

นอกจากนี้การที่โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัด ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและมีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โจทก์จึงใช้สิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ มาตรา ๓ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๖ ถึงวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๔๗ รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๔๗ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๘ และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๔๘ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๔๙ และใช้สิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ มาตรา ๓ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๑ ถึง

วันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๒ และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๕๕๒ ถึงวันที่ ๓๑ มีนาคม ๒๕๕๓ ซึ่งพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับนี้กำหนดให้นำกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมาลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่บริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากอัตราร้อยละ ๓๐ ของกำไรสุทธิทั้งหมดเป็นจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ ๒๕ ของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐ ล้านบาท พระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับไม่ได้กำหนดให้นำเฉพาะกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเท่านั้นมาลดอัตราภาษีการกำหนดกำไรสุทธิตามพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับจึงเป็นการกำหนดกำไรสุทธิทั้งหมดทั้งสิ้นของกิจการที่ปรากฏตามงบกำไรขาดทุน ซึ่งทุกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนเพื่อแสดงผลประกอบการและเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นอยู่แล้ว งบกำไรขาดทุนย่อมรวมถึงกำไรสุทธิจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนด้วย เมื่อเป็นดังนี้กำไรสุทธิจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งต้องจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๓๐ ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ (๒) (ก) แต่ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ก็ได้รับประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๒๕ สำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐ ล้านบาทด้วย เพียงแต่เมื่อคำนวณตามอัตราภาษีที่ลดลงแล้วก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนนี้ ข้อที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์ว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ เหนือกว่าสิทธิลดอัตราภาษีตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ จึงต้องนำสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ที่เหนือกว่ามาใช้บังคับก่อนจึงไม่สอดคล้องและไม่ชอบด้วยเหตุผลข้างต้น การที่โจทก์ใช้สิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ แต่ไม่ได้นำกำไรสุทธิที่ได้รับจากกิจการที่โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมารวมคำนวณภาษีเงินได้ตามที่พระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับกำหนดไว้จึงยังไม่ถูกต้องครบถ้วนแก่การคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลดังที่โจทก์พึงจะได้รับประโยชน์จากทั้งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และพระราชกฤษฎีกาสองฉบับดังกล่าว เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยได้รับการประเมินภาษีอากรหรือเคยถูกออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบการแสดงแบบรายการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๘ และมาตรา ๑๙ มาก่อนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่พิพาททั้งหมด เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะคิดคำนวณประเมินภาษีให้ถูกต้องตามข้อมูลที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๘ กรณีมิใช่เจ้าพนักงานของจำเลยที่ ๑ เคยประเมินภาษีโจทก์มาแล้วกลับแจ้งการประเมินแก่โจทก์ในภายหลังอีกดังที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์

สำหรับวิธีการคิดคำนวณภาษีของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งโจทก์เห็นว่าไม่เป็นธรรมและมีผลให้โจทก์ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ อย่างแท้จริง ทั้งยังเป็นผลให้โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่าที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสีย นั้น เห็นว่า พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๓๘๗) พ.ศ. ๒๕๔๔ และพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๔๗๕) พ.ศ. ๒๕๕๑ ซึ่งให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๒๕ สำหรับกำไรสุทธิในส่วนที่ไม่เกิน ๓๐๐ ล้านบาท นั้น ไม่ได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีสำหรับนิติบุคคลที่มีกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ และยังมีกำไรสุทธิจากกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกทางหนึ่งด้วยว่าจะต้องคำนวณจากกำไรสุทธิในส่วนของกิจการชนิดใดก่อนหลังหรือไม่ อย่างไร เห็นได้ว่าการใช้วิธีการเฉลี่ยกำไรสุทธิตามสัดส่วน

พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘, ๑๓, ๑๘

การประเมินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตาม พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะต้องกำหนดค่ารายปีแห่งทรัพย์สินและค่าภาษีที่จะต้องเสียตามที่ พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ และ ๑๘ บัญญัติไว้ กล่าวคือ กรณีที่ทรัพย์สินให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่าคือค่ารายปี โดยให้ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษี ซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา มิได้บัญญัติบังคับให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้ว มาเป็นค่ารายปีของปีต่อมาโดยตรง เพียงแต่ให้นำมาเป็นหลักในการคำนวณเท่านั้น เนื่องจากค่ารายปีย่อมอาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงแล้วแต่พฤติการณ์และความเป็นจริง แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้หรือเป็นกรณีที่หาเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สินขนาด พื้นที่ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์ได้แย้งเรื่องการกำหนดค่ารายปีและภาษีของปีภาษี ๒๕๕๘ โดยโจทก์ได้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางและคดียังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา ค่ารายปีของปีภาษี ๒๕๕๘ จึงยังไม่ใช่ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วที่ยุติแน่นอนอันอาจนำมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีภาษีพิพาทนี้ได้ แต่อย่างไรก็ตามการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยคิดคำนวณค่าเช่าเพียง ๘ เดือน ซึ่งเป็นเดือนที่โจทก์ได้รับค่าเช่าอันเป็นการคิดคำนวณตามการดำเนินกิจการจริง คือตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนสิงหาคม ๒๕๕๘ ตามค่าเช่าที่เห็นว่าเป็นจำนวนอันสมควร โดยโจทก์ไม่ได้นำเสนอให้ปรากฏว่าไม่ใช่ค่าเช่าอันสมควร ทั้งทรัพย์สินที่ให้เช่ารายการเตาเผาปูนขาวพร้อมอุปกรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยก็ได้ลดค่าเช่าที่เหมาะสมลงตามการใช้งานที่ลดลงแล้ว และยังได้มีการคำนวณหักค่ารายปี และค่าภาษีสำหรับโรงร่อนปูนขาว โรงบดปูนขาว โรงบรรจุปูนถุง และอาคารเครื่องชั่งปูนดิบ ซึ่งเป็นโรงเรือนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสาม ของค่ารายปีของทรัพย์สินดังกล่าวรวมทั้งส่วนควบตามมาตรา ๑๓ แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ แล้วด้วย นับได้ว่าวิธีการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยด้วยการกำหนดค่ารายปีตามประโยชน์การใช้สอยทรัพย์สินที่ลดลงจากปีภาษีที่ล่วงแล้วมีความชอบธรรมและเป็นไปตามขั้นตอนโดยชอบด้วยบทบัญญัติแห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือน และที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินตามใบแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภ.ร.ด. ๘ เลขที่ ๒๕๒ ลงวันที่ ๒๐ มิถุนายน ๒๕๕๙ และคำชี้ขาด ของจำเลยตามใบแจ้งคำชี้ขาด ภ.ร.ด. ๑๑ เล่มที่ ๑ เลขที่ ๒ ลงวันที่ ๒๐ สิงหาคม ๒๕๕๙ และให้จำเลยชำระค่าภาษีที่เก็บเกินไป ๓๑๑,๙๕๘ บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๗.๕ ต่อปี ของต้นเงินจำนวนดังกล่าว นับถัดจากวันครบกำหนดสามเดือนนับแต่มีคำพิพากษาเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จ แก่โจทก์

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ ๕,๐๐๐ บาท

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นฟังได้ว่า โจทก์เป็นเจ้าของโรงงานปูนขาวซึ่งประกอบไปด้วยอาคารเตาเผาปูนขาวพร้อมอุปกรณ์ โรงร่อนปูนขาว โรงบดปูนขาว โรงบรรจุปูนถุง อาคารซึ่งปูนดิบ โรงพักปูนสุก ลานเก็บหินปูน โรงเก็บปูนขาว และโรงเก็บถ่านหิน ได้ให้บริษัททองพล จำกัด เข้าโรงงานเพื่อประกอบกิจการ ตั้งแต่ปี ๒๕๕๔ จนถึงเดือนสิงหาคม ๒๕๕๘ ซึ่งโจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด. ๒) สำหรับโรงงานดังกล่าวตลอดมา โดยโจทก์ได้ลดค่าเช่าลงจากปี ๒๕๕๗ ยอดรวมเดือนละ ๕๐๐,๐๐๐ บาท คงเช่ากันในราคา ๒๕๐,๐๐๐ บาท ต่อเดือนตั้งแต่เดือนตุลาคม ๒๕๕๗ ถึงเดือนมีนาคม ๒๕๕๘ และลดค่าเช่าเหลือเดือนละ ๑๕๐,๐๐๐ บาท ในเดือนเมษายน ๒๕๕๘ ถึงเดือนสิงหาคม ๒๕๕๘ ในการยื่น แบบประจำปีภาษี ๒๕๕๘ ซึ่งพิพาทในคดีนี้โจทก์ได้รับใบแจ้งรายการประเมินภาษี (ภ.ร.ด. ๘) กำหนดค่ารายปีและค่าภาษีที่พึงชำระสำหรับทรัพย์สินของโจทก์รวมกันทั้งหมดเป็นค่ารายปี ๓,๓๐๖,๖๖๗ บาท ค่าภาษี ๔๑๓,๓๓๓ บาท โจทก์พอใจค่ารายปี ๘๑๑,๐๐๐ บาท และค่าภาษี ๑๐๑,๓๗๕ บาท ได้มีหนังสือโต้แย้งคัดค้านการประเมินขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ต่อมานายกเทศมนตรีตำบลสีมามงคลชี้ขาดให้ประเมินค่ารายปีและค่าภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้แจ้งประเมินไป ก่อนฟ้องคดีนี้ โจทก์ได้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจำนวน ๔๑๓,๓๓๓ บาท ตามคำชี้ขาดให้แก่จำเลยแล้ว

คดีมีปัญหาจะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า มีเหตุให้เพิกถอนการประเมิน ของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยและคำชี้ขาดของนายกเทศมนตรีตำบลสีมามงคลหรือไม่ เห็นว่า การประเมิน ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะต้องกำหนดค่ารายปีแห่งทรัพย์สินและค่าภาษีที่จะต้องเสียตามที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ และ ๑๘ บัญญัติไว้ กล่าวคือ กรณีที่ทรัพย์สินให้เช่า ให้ถือว่า ค่าเช่าคือค่ารายปี โดยให้ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสีย ในปีต่อมา มิได้บัญญัติบังคับให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วมาเป็นค่ารายปีของปีต่อมาโดยตรง เพียงแต่ให้นำมาเป็นหลักในการคำนวณเท่านั้น เนื่องจากค่ารายปีย่อมอาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงแล้วแต่พฤติการณ์และความเป็นจริง แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้หรือเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ แสดงว่าค่ารายปีที่จะใช้ในการคำนวณภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะแก้ไขกำหนดใหม่ในแต่ละปีที่จะต้องชำระภาษีได้เมื่อมีเหตุอันสมควรที่จำเลยนำสืบถึงวิธีการประเมินค่ารายปีว่า สภาพทรัพย์สินของโจทก์มิได้แตกต่างจากปีก่อน ๆ การลดค่าเช่าลงของโจทก์เป็นการผิดวิสัยของการให้เช่าทรัพย์สิน ค่าเช่าที่ลดลงไม่ใช่จำนวนอันสมควรที่จะให้เขา จึงเป็นอำนาจในการให้ความเห็นของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามบทบัญญัติของกฎหมายข้างต้น เป็นผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีใหม่ได้ โจทก์เพียงแต่อ้างถึงความจำเป็นทางเศรษฐกิจ ที่ผู้เช่าต้องประสบภาวะของการขาดทุน ไม่ได้นำสืบให้ได้ความว่า ลักษณะทรัพย์สินเช่นของโจทก์ที่ให้เช่านั้น ในพื้นที่บริเวณใกล้เคียงหรือทำเลที่คล้ายคลึงกัน มีการให้เช่าตามราคาเช่าที่โจทก์ลดให้แก่ผู้เช่าอันจะถือเป็นจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้หรือไม่ การเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินมิได้ขึ้นอยู่กับค่าเช่าที่เจ้าของทรัพย์สินและผู้เช่าจะตกลงกันเองเพียงประการเดียวในแต่ละปีภาษี โดยไม่ได้คำนึงถึงราคาอันสมควรแก่การให้เช่าของทรัพย์สินนั้น ๆ ทางนำสืบของโจทก์จึงยังรับฟังไม่ได้ว่าค่าเช่าที่ตกลงกันใหม่ให้ต่างจากราคาที่เคยเช่ากันแต่เดิม เป็นราคาอันสมควรพอแก่การที่จะ

นำมาคิดคำนวณเป็นค่ารายปีได้ แต่การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยนำค่าเช่าที่สมควรให้เช่าเป็นเงินเดือนละ ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท มาใช้สำหรับการคำนวณค่าภาษี ตามมาตรา ๑๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ประกอบการพิจารณา กำหนดประเภทของทรัพย์สิน ค่ารายปี และค่าภาษีที่ต้องเสียของปีภาษี ๒๕๕๙ โดยคิดคำนวณจากค่าเช่าที่โจทก์สมควรได้รับเพียง ๘ เดือน คือเดือนมกราคมถึงเดือนสิงหาคม ๒๕๕๘ ตามระยะเวลาที่โจทก์ ได้ให้บริษัททองพล จำกัด เช่าดำเนินกิจการโรงงานผลิตปูนขาวจริง และคำนวณหักลดค่ารายปีและค่าภาษีสำหรับโรงเรือนที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเครื่องจักรกลไถตามมาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ อันเป็นการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมาย ก็ตาม เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์ได้แย้งเรื่องการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีของปีภาษี ๒๕๕๘ โดยโจทก์ได้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางและคดียังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา ค่ารายปีของปีภาษี ๒๕๕๘ จึงยังไม่ใช่ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วที่ยุติแน่นอนอันอาจนำมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีภาษีพิพาทนี้ได้ แต่อย่างไรก็ตามการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยคิดคำนวณค่าเช่าเพียง ๘ เดือน ซึ่งเป็นเดือนที่โจทก์ได้รับค่าเช่าอันเป็นการคิดคำนวณตามการดำเนินกิจการจริง คือตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนสิงหาคม ๒๕๕๘ ตามค่าเช่าที่เห็นว่าเป็นจำนวนอันสมควร โดยโจทก์ไม่ได้นำสืบให้ปรากฏว่าไม่ใช่ค่าเช่าอันสมควร ทั้งทรัพย์สินที่ให้เช่ารายการเตาเผาปูนขาว พร้อมอุปกรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยก็ได้ลดค่าเช่าที่เหมาะสมลงตามการใช้งานที่ลดลงแล้ว และยังได้มีการคำนวณหักค่ารายปีและค่าภาษีสำหรับโรงเรือนปูนขาว โรงบดปูนขาว โรงบรรจุปูนถุง และอาคารเครื่องซึ่งปูนดิบ ซึ่งเป็นโรงเรือนติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไถ ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินดังกล่าวรวมทั้งส่วนควบตามมาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ แล้วด้วย นับได้ว่าวิธีการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยด้วยการกำหนดค่ารายปีตามประโยชน์การใช้สอยทรัพย์สินที่ลดลงจากปีภาษีที่ล่วงแล้วมีความชอบธรรมและเป็นไปตามขั้นตอนโดยชอบด้วยบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ แล้วที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

(ผจงธรรม์ วรินทร์เวช - กীরติ ตั้งธรรม - อนุรักษ์ ฤณ กาฬสินธุ์)

วรวรรณ พงศ์ตระกูลนนท์ - ย่อ
อัครพงศ์ ชินประทีป - ตรวจ

ป.วิ.พ. มาตรา ๒๒๕

พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔

จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์ขอพิจารณาคดีใหม่ หลังจากศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัวมีคำพิพากษาให้การสมรสระหว่างโจทก์กับ ฐ. เป็นโมฆะเป็นเวลากว่า ๖ ปี เพื่อให้การสมรสระหว่างโจทก์กับ ฐ. ยังคงมีผลตามกฎหมายในปีภาษีที่ถูกประเมินเพื่อให้โจทก์พ้นจากความรับผิดในหนี้ภาษีอากร ทำให้จำเลยซึ่งเป็นบุคคลภายนอกและไม่ทราบข้อเท็จจริงได้รับความเสียหายไม่อาจเรียกเก็บภาษีได้อันเป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริตนั้น จำเลยไม่เคยยกข้อเท็จจริงตามคำอุทธรณ์ของจำเลยดังกล่าวขึ้นต่อสู้ไว้ในคำให้การ อุทธรณ์ของจำเลยจึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้น เป็นอุทธรณ์ที่ไม่ชอบด้วย ป.วิ.พ. มาตรา ๒๒๕ วรรคหนึ่ง ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษไม่รับวินิจฉัย

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ กงต.๑๒-๐๑๐๐๖๓๘๐-๒๕๔๙๐๒๒๘-๐๐๑๒๕ (ที่ถูก กงต.๑๒-๐๑๐๐๖๓๘๐-๒๕๔๙๐๒๒๘-๐๐๑-๐๐๑๒๕) ลงวันที่ ๒๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๙ และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.๑ (อธ.๒)/๑/๒๕๕๒ ลงวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๔๙ (ที่ถูก ๑๐ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๒) หรือพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มแก่โจทก์

จำเลยให้การว่า การที่โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับที่ดินซึ่งได้กระทำโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย มิใช่เป็นกรณีฟ้องเรียกสินสมรสส่วนของตนคืนจากนายธนกร เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับจากนายสุรชัย จึงไม่ถือเป็นสินสมรสและเป็นคนละส่วนกับเงินได้จากการโอนขายที่ดินของนายธนกร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว การที่โจทก์กล่าวอ้างว่า โจทก์ยังเป็นภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายของนายธนกรขัดแย้งกับคำพิพากษาของศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัว โจทก์จึงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ ๑๑,๓๐๐,๐๐๐ บาท ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ กงต.๑๒-๐๑๐๐๖๓๘๐-๒๕๔๙๐๒๒๘-๐๐๑-๐๐๑๒๕ ลงวันที่ ๒๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๙ และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.๑ (อธ.๒)/๑/๒๕๕๒ ลงวันที่ ๓๐ มีนาคม ๒๕๔๙ (ที่ถูก ๑๐ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๒) ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

จำเลยอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงรับฟังเป็นยุติในเบื้องต้นตามที่คู่ความมิได้โต้แย้งในชั้นอุทธรณ์ว่า โจทก์เป็นภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายของนายธนกรหรือธวัช เจ้าพนักงานประเมินประเมินและเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี ๒๕๓๙ ไปยังนายธนกร เนื่องจากโจทก์ฟ้องนายธนกรกับพวกรวม ๕ คน ขอให้เพิกถอนการโอนและจำนองที่ดินสินสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนกรที่กระทำไปโดยไม่ได้รับความยินยอมจากโจทก์ต่อศาลจังหวัดนนทบุรี ต่อมาโจทก์กับจำเลยที่ ๔ ตกลงกันได้ โดยโจทก์ยอมรับเงิน ๑๑,๓๐๐,๐๐๐ บาท และถอนฟ้องคดีดังกล่าว ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า เป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร จึงถือเป็นเงินได้ของนายธนกรซึ่งเป็นสามีโจทก์ แต่นายธนกรมิได้นำเงินจำนวนดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นาย

ธนาคารยื่นอุทธรณ์การประเมินและฟ้องโจทก์ต่อศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัว ขอให้พิพากษาว่าการสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารเป็นโมฆะ ศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัวพิพากษาว่าการสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารเป็นโมฆะ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า การประเมินชอบแล้ว นายธนาคารฟ้องขอเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ศาลฎีกาชั้นกลางพิพากษายกฟ้อง นายธนาคารอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เมื่อการสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารเป็นโมฆะ เงินได้ของโจทก์จึงไม่ถือเป็นเงินได้ของนายธนาคาร นายธนาคารย่อมไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินจำนวนดังกล่าว พินิจพิเคราะห์ให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินและเรียกเก็บภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไปยังโจทก์รวมเป็นเงิน ๑๒,๔๕๓,๒๐๐ บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว แต่ลดเบี้ยปรับคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ ๕๐ ในระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกาชั้นกลาง โจทก์ยื่นคำร้องขอพิจารณาคดีใหม่ต่อศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัว เนื่องจากโจทก์ไม่ทราบว่าถูกนายธนาคารฟ้องขอให้พิพากษาว่าการสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารเป็นโมฆะ จึงไม่ได้ยื่นคำให้การ ศาลฎีกาชั้นกลางจำหน่ายคดีชั่วคราวเพื่อรอฟังผลในคดีดังกล่าว ต่อมาศาลฎีกาอนุญาตให้พิจารณาคดีใหม่ และศาลฎีกามีคำพิพากษาถึงที่สุดว่าการสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารชอบด้วยกฎหมายไม่ตกเป็นโมฆะ

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า การขอพิจารณาคดีใหม่ของโจทก์ต่อศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัวเป็นการใช้สิทธิโดยสุจริต หรือไม่ โดยจำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์ขอพิจารณาคดีใหม่หลังจากศาลจังหวัดนนทบุรีแผนกคดีเยาวชนและครอบครัวมีคำพิพากษาให้การสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารเป็นโมฆะเป็นเวลากว่า ๖ ปี เพื่อให้การสมรสระหว่างโจทก์กับนายธนาคารยังคงมีผลตามกฎหมายในปีภาษีที่ถูกประเมินเพื่อให้โจทก์พ้นจากความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร โดยใช้ข้ออ้างจากการพิพาทกันในเรื่องความเป็นสามีภริยาระหว่างโจทก์กับนายธนาคาร ทำให้จำเลยซึ่งเป็นบุคคลภายนอกและไม่ทราบข้อเท็จจริงได้รับความเสียหายไม่อาจเรียกเก็บภาษีได้ อันเป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต เห็นว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ บัญญัติว่า การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาชั้นกลางให้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์โดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๒๕ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่จะยกขึ้นอ้างในการยื่นอุทธรณ์นั้น คู่ความจะต้องกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในอุทธรณ์และต้องเป็นข้อที่ได้ยกขึ้นมาก่อนมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้น ทั้งจะต้องเป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัยด้วย แต่ปรากฏว่าจำเลยไม่เคยยกข้อเท็จจริงตามคำอุทธรณ์ของจำเลยดังกล่าวขึ้นต่อสู้ในคำให้การ ดังนั้น อุทธรณ์ของจำเลยจึงเป็นข้อที่มิได้ยกขึ้นมาก่อนมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้น เป็นอุทธรณ์ที่ไม่ชอบ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ไม่รับวินิจฉัย

พิพากษายกอุทธรณ์ คืบค่าขึ้นศาลชั้นอุทธรณ์แก่จำเลย ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์นอกจากนี้ให้เป็นพับ.

(ณัฐพร ณ กาฬสินธุ์ – กิริติ ตั้งธรรม – ผจจธธณ วรินทรเวช)

สุวิตา ช่วยพิทักษ์ - ย่อ
อัศรพงศ์ ชินประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๒๔๕๔ /๒๕๖๐

นางอโนมา มะหะหมัด

โจทก์

กรมสรรพากร

จำเลย

ป.รัชฎากร มาตรา ๑๘, ๑๙, ๒๒, ๒๗, ๔๐ (๒) (๘), ๔๒ ทวิ

พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ ๑๑)พ.ศ. ๒๕๐๒ มาตรา ๘ ทวิ

การที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแก่โจทก์ในครั้งแรกเป็นการแจ้งโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๘ แห่ง ป.รัชฎากร ซึ่งต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่าการแสดงรายการตามแบบที่โจทก์ยื่นเสียภาษีอากรยังไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ จะใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา ๑๘ แห่ง ป. รัชฎากร โดยไม่ต้องมีหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนก่อนมิได้ ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ แห่ง ป. รัชฎากร เป็นการกระทำเพื่อแก้ไขความผิดพลาดเกี่ยวกับขั้นตอนในการประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งไม่มีบทบัญญัติใดใน ป. รัชฎากรที่ห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินกระทำการแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดให้ถูกต้องเสียได้เมื่อเจ้าพนักงานประเมินขอออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนไม่เกิน ๕ ปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา ๑๙ แห่ง ป. รัชฎากร ทั้งแม้การแก้ไขความผิดพลาดโดยยกเลิกคำสั่งการประเมินจะได้กระทำขึ้นภายหลังจากโจทก์อุทธรณ์การประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วและอยู่ในระหว่างการพิจารณา คำอุทธรณ์ของโจทก์ก็ตาม จึงเป็นการยกเลิกการประเมินโดยชอบและถือเสมือนว่าไม่มีคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินที่จะให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยต่อไป การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำหน่ายคำอุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นไปโดยชอบเช่นกัน

เงินได้พึงประเมินตาม ป. รัชฎากรมาตรา ๔๐ (๘) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง(๗) ส่วนเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ดังนั้นการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินไม่ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจตามมาตรา ๔๐ (๘) หรือเพียงการรับทำงานให้ตามมาตรา ๔๐ (๒) ก็อาจเกิดจากการตกลงทำสัญญาจ้างทำของเช่นที่โจทก์กระทำกันได้ แต่เนื่องจาก ป.รัชฎากรบัญญัติเรื่องการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภทให้มีความแตกต่างกัน ดังนั้นประการสำคัญที่จะจัดให้ที่มาของเงินได้ต่าง ๆ อยู่ในประเภทใดในมาตรา ๔๐ คือ พิจารณาจากลักษณะของงานนั้น ๆ ว่ามีค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใดเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่ง ป. รัชฎากร เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายในการลงทุนเป็นจำนวนเงินไม่มาก ป. รัชฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อย และหักเท่ากันเป็นการเหมาไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท ส่วนเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) เป็นเงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ เป็นงานที่ไม่อาจกระทำโดยบุคคลคนเดียวให้สำเร็จได้ ต้องลงทุนในการจ้างพนักงานหลายด้าน ทำให้มีค่าใช้จ่ายสูง ป. รัชฎากร จึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) โดยยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด คือให้หักตามความจำเป็นและสมควร จากทางนำสืบของโจทก์และจำเลยรับกันฟังได้ว่า โจทก์มีเงินได้จากบริษัท ท. จำกัด เพียงรายเดียว เป็นค่าบริการให้คำปรึกษาและติดต่อประสานงานกับหน่วยงานราชการที่บริษัทได้รับเหมางานก่อสร้างงานโครงการ และยังประสานงานเกี่ยวกับงานโครงการก่อสร้างของทางราชการในอนาคต ทำงานแบบไม่ประจำไม่มีลูกจ้าง สถานประกอบการเป็นเพียงที่พักอาศัย นั่งทำงานอยู่ที่บ้านมิได้มีลักษณะเป็นสำนักงานประสานงานทางโทรศัพท์ และออกไปพบ

ผู้ใหญ่ในหน่วยงานราชการเป็นครั้งคราว รวมทั้งให้คำแนะนำในการทำหนังสือติดต่อหน่วยงานราชการ ถือได้ว่าโจทก์ไม่ได้มีค่าใช้จ่ายสูง ในลักษณะทำนองเดียวกับการดำเนินธุรกิจตามความหมายของ ป. รัชฎากร มาตรา ๔๐ (๘) การประกอบกิจการของโจทก์จากการรับทำงานให้จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่ง ป. รัชฎากร มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘)

การที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งยกเลิกใบแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งก่อนไปยังโจทก์ แล้วอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ แห่ง ป. รัชฎากร ดำเนินการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์สำหรับปีภาษี ๒๕๕๒ และปีภาษี ๒๕๕๓ เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะประเมินภาษีโดยกำหนดเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระอีกได้ตามมาตรา ๒๒ แห่ง ป. รัชฎากร และยังให้ชำระเงินเพิ่มได้ตามมาตรา ๒๗ แห่ง ป. รัชฎากรด้วยทางพิจารณาได้ความว่าโจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีประกอบกับพฤติการณ์ของโจทก์ที่แสดงออกมาตลอดว่าการประกอบอาชีพของโจทก์เป็นการทำธุรกิจ โจทก์มีอิสระในการทำงานมิได้อยู่ใต้บังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง รับผิดชอบให้บุคคลทั่วไป มีเงินได้จากการธุรกิจซึ่งไม่ใช่งานราชการ จึงได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.๙๐) ระบุว่ามิเงินได้จาก การให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) เห็นสมควรลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ลงคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มที่โจทก์ของดหรือลดด้วยนั้น ยังไม่มีเหตุสมควรให้งดหรือลดได้

โจทก์ฟ้องขอให้ยกเลิกการประเมินและยกเลิกค่าวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์

จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังได้ว่า ในปีภาษี ๒๕๕๒ และปีภาษี ๒๕๕๓ โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.๙๐) ระบุว่ามิเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรจากการให้บริการ โดยการติดต่อประสานงานให้บริษัทไทคอน จำกัด จนสำเร็จ เป็นเงิน ๖๒๓,๗๗๑.๓๓ บาท และ ๕๑๐,๓๐๙.๒๗ บาทตามลำดับ เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาแล้วเห็นว่าการประกอบกิจการของโจทก์เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร มีผลทำให้จำนวนภาษีที่ยื่นไม่ถูกต้องครบถ้วนจึงได้แจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้โจทก์ชำระค่าภาษีพร้อมเงินเพิ่ม โจทก์ไม่พอใจการประเมินได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ ๒๗ มีนาคม ๒๕๕๗ ในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งยกเลิกใบแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งกล่าวแล้วอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากรดำเนินการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี ๒๕๕๒ และปีภาษี ๒๕๕๓ ของโจทก์ และแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับปีภาษี ๒๕๕๒ และ ปีภาษี ๒๕๕๓ ไปยังโจทก์ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลขที่ ภ.ง.ด.๑๒-๐๒๐๑๒๓๔๐-๒๕๕๘๐๗๑๓-๐๐๑-๐๐๐๐๓ ถึง ๐๐๐๐๔ ลงวันที่ ๑๓ กรกฎาคม ๒๕๕๘ โจทก์ไม่พอใจการประเมิน ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์และให้จำหน่ายอุทธรณ์ในส่วนค่าอุทธรณ์ของโจทก์ที่คัดค้านการประเมินตามหนังสือแจ้งประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในครั้งแรก

มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกว่า การยกเลิกการประเมินในครั้งแรกและการจำหน่ายค่าอุทธรณ์ของโจทก์เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแก่โจทก์ในครั้งแรกเป็นการแจ้งโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๘ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่าการแสดงรายการตามแบบที่โจทก์ยื่นเสียภาษีอากรยังไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ จะใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา ๑๘ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องมีหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนก่อนมิได้ ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการกระทำเพื่อแก้ไขความผิดพลาดเกี่ยวกับขั้นตอนในการประเมินภาษีอากรให้ถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งไม่มีบทบัญญัติใด ในประมวลรัษฎากรที่ห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินกระทำการแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดให้ถูกต้องเสียได้เมื่อเจ้าพนักงานประเมินขอออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนไม่เกิน ๕ ปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งแม้การแก้ไขความผิดพลาดโดยยกเลิกคำสั่งการประเมินจะได้กระทำขึ้นภายหลังจากโจทก์อุทธรณ์การประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วและอยู่ในระหว่างการพิจารณาค่าอุทธรณ์ของโจทก์ก็ตาม จึงเป็นการยกเลิกการประเมินโดยชอบและถือเสมือนว่าไม่มีคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินที่จะให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยต่อไปการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำหน่ายค่าอุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นไปโดยชอบเช่นกัน อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อมาว่า เงินได้จากการประกอบการของโจทก์เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เห็นว่า เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๘) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (๑) ถึง (๗) ส่วนเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ดังนั้นการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินไม่ว่าจะเป็นการประกอบธุรกิจตามมาตรา ๔๐ (๘) หรือเพียงการรับทำงานให้ตามมาตรา ๔๐ (๒) ก็อาจเกิดจากการตกลงทำสัญญาจ้างทำของเช่นที่โจทก์กระทำกันได้แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรบัญญัติเรื่องการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภทให้มีความแตกต่างกันกล่าวคือ มาตรา ๔๒ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) และ (๒) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ ๔๐ แต่รวมกันต้องไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท ส่วนผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) ประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๖ บัญญัติให้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๐๒ มาตรา ๘ ทวิ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ดังนั้นประการสำคัญที่จะจัดให้ที่มาของเงินได้ ต่าง ๆ อยู่ในประเภทใด ในมาตรา ๔๐ คือ พิจารณาจากลักษณะของงานนั้น ๆ ว่ามีค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงใดเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายในการลงทุนเป็นจำนวนเงินไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักเท่ากันเป็นการเหมา ไม่เกิน ๖๐,๐๐๐ บาท ส่วนเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๘) เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ เป็นงานที่ไม่อาจกระทำโดยบุคคลคนเดียวให้สำเร็จได้ ต้องลงทุนในการจ้างพนักงานหลายด้าน ทำให้มีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๒) โดยยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด คือให้หักตามความจำเป็นและสมควร จากทาง นำสืบของโจทก์และจำเลยรับกันฟังได้ว่า โจทก์มีเงินได้จากบริษัทไทคอน จำกัด เพียงรายเดียว เป็นค่าบริการให้คำปรึกษาและติดต่อประสานงานกับหน่วยงานราชการที่บริษัทได้รับเหมางานก่อสร้างงานโครงการ และยังประสานงานเกี่ยวกับงานโครงการ

ก่อสร้างของทางราชการในอนาคต ทำงานแบบไม่ประจำ ไม่มีลูกจ้าง สถานประกอบการเป็นเพียงที่พักอาศัย นั่งทำงานอยู่ที่บ้านมิได้มีลักษณะเป็นสำนักงาน ประสานงานทางโทรศัพท์ และออกไปพบผู้ใหญ่ในหน่วยงานราชการเป็นครั้งคราว รวมทั้งให้คำแนะนำในการทำหนังสือติดต่อหน่วยงานราชการถือว่าโจทก์ไม่ได้มีค่าใช้จ่ายสูงในลักษณะทำนองเดียวกับการดำเนินธุรกิจตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๘) การประกอบการของโจทก์จากการรับทำงานให้จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๘) ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการสุดท้ายว่า มีเหตุให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด เห็นว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งยกเลิกใบแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งก่อนไปยังโจทก์ แล้วอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากรดำเนินการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์สำหรับปีภาษี ๒๕๕๒ และปีภาษี ๒๕๕๓ เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะประเมินภาษีโดยกำหนดเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระอีกได้ตามมาตรา ๒๒ แห่งประมวลรัษฎากรและยังให้ชำระเงินเพิ่มได้ตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ทางพิจารณาได้เห็นว่าโจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีประกอบกับพฤติการณ์ของโจทก์ที่แสดงออกมาตลอดว่าการประกอบอาชีพของโจทก์เป็นการทำธุรกิจ โจทก์มีอิสระในการทำงานมิได้อยู่ใต้บังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง รับผิดชอบให้บุคคลทั่วไปมีเงินได้จากการธุรกิจซึ่งไม่ใช่เงินราชการ จึงได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.๙๐) ระบุว่าเงินได้จากการให้บริการตามมาตรา ๔๐ (๘) เห็นสมควรลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ลงคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มที่โจทก์ของดหรือลดด้วยนั้น ยังไม่มีเหตุสมควรให้งดหรือลดได้ อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้นบางส่วน ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษเห็นพ้องด้วยเพียงบางส่วน

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้แก้ไขการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยให้ลดเบี้ยปรับลงคงเรียกเก็บร้อยละ ๕๐ ของเบี้ยปรับตามกฎหมายนอกจากที่แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(ผจงธรรม วรินทร์เวช - กীরติ ตั้งธรรม - อนุรักษ์ ฤ กาศสินธุ์)

อดิศักดิ์ ศรีวิวัฒน์ - ย่อ
อัครพงศ์ ชิมประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๒๕๐๒/๒๕๖๐

บริษัทวงศ์บัณฑิต ชุมพร เอ็น

อาร์ จำกัด

องค์การบริหารส่วนตำบล

ทรัพย์อนันต์

โจทก์

จำเลย

พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๘ วรรคสาม

สถานประกอบการของโจทก์เป็นสวนยางและไม่มีทางเข้าออก ทางเข้าออกตั้งอยู่ติดกับถนนเพชรเกษมและทรัพย์สินทั้งหมดอยู่ภายในบริเวณรั้วเดียวกัน สภาพทรัพย์สินของโจทก์เป็นอาคารสำนักงาน อาคารเก็บวัสดุ อาคารผลิตยางพารา ซึ่งเป็นโรงเรือนที่สำคัญในการประกอบการของโจทก์และยังมีพื้นที่ใช้สอยต่อเนื่องกับโรงเรือนหลักที่ใช้ในการประกอบกิจการเป็นสำคัญ และมีประตูทางเข้าออกอยู่บริเวณด้านหน้าติดถนนเพชรเกษม ทรัพย์สินทั้งหมดมีถนนคอนกรีตในพื้นที่เชื่อมต่อไปยังถนนเพชรเกษม แสดงให้เห็นถึงเจตนาของโจทก์ที่จะใช้ประโยชน์จากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง สำหรับผลิตสินค้าจากยางพาราโดยอาศัยความสะดวกจากถนนเพชรเกษม เพื่อได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจและบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น กรณีไม่อาจแยกพิจารณาได้ว่าทรัพย์สินรายการที่ ๑ ถึง ๕ ที่ ๘ ถึง ๑๒ และที่ ๑๔ ถึง ๑๕ ที่ตั้งอยู่ห่างจากแนวถนนเพชรเกษมตลอดแนวเกินระยะ ๒๐๐ เมตร ต้องจัดอยู่ในทำเลที่ ๓ ดังที่โจทก์อ้าง เนื่องจากทรัพย์สินทั้งหมดตั้งอยู่ในสถานประกอบการเดียวกัน มีบริเวณต่อเนื่องกันไป และได้รับประโยชน์จากความสะดวกสบายและความปลอดภัยจากบริการสาธารณะที่ท้องถิ่นจัดไว้ให้เหมือนกันจึงเห็นสมควรกำหนดค่ารายปีทรัพย์สินรายการที่ ๑ ถึง ๕ ที่ ๘ ถึง ๑๒ และที่ ๑๔ ถึง ๑๕ เท่ากับราคาเช่ามาตรฐานกลางของพื้นที่ทำเลที่ ๑

บัญชีการแบ่งทำเลเพื่อกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเป็นเพียงหลักเกณฑ์ที่จำเลยกำหนดขึ้นมา เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีเท่านั้น มิได้เป็นการบังคับโดยเด็ดขาดว่าหากโรงเรือนใดมิได้มีทำเลที่ตั้งอยู่ในบัญชีดังกล่าวแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ก็ไม่อาจประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยและนายกองค์การบริหารส่วนตำบลทรัพย์อนันต์ชี้ขาดว่า โรงเรือนพิพาทอยู่ในทำเลที่ ๑ โดยพิจารณาจากทำเลที่ตั้งของโรงเรือนที่ใช้เป็นหลักในการประกอบกิจการของโจทก์เป็นสำคัญ และกำหนดค่ารายปีตามประเภททรัพย์สินที่อยู่ในทำเลที่ ๑ และกำหนดค่ารายปีทรัพย์สินอื่น ๆ เท่ากับราคาเช่ามาตรฐานกลางของทรัพย์สินที่อยู่ในทำเลที่ ๑ ตามประกาศกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางที่จำเลยกำหนดขึ้น จึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ที่ถูกต้องชอบด้วยกฎหมายแล้ว

โจทก์ฟ้องขอให้ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๙ ของจำเลย และให้จำเลยคืนเงินภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับปีภาษี ๒๕๕๙ เป็นเงิน ๒๙๕,๔๗๙.๐๙ บาท และดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๗.๕ ต่อปี ของต้นเงิน ๒๙๕,๐๒๙.๐๙ บาท นับถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะจำเลยจะชำระเสร็จแก่โจทก์

จำเลยให้การขอให้อยกฟ้อง
ศาลภาษีอากรกลาง พิพากษายกฟ้อง
โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการโรงงานอุตสาหกรรมผลิตยางพาราแผ่นและยางพาราแท่ง ตั้งอยู่เลขที่ ๑/๖ ถนนเพชรเกษม ตำบลทรัพย์อนันต์ อำเภอนาทม จังหวัดอุดรธานี เมื่อวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙ โจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี ๒๕๕๙ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ออกตรวจสอบสภาพและลักษณะการใช้ประโยชน์ในโรงเรือนของโจทก์ ปรากฏว่าโจทก์มีโรงเรือนทั้งหมด ๑๖ รายการ จึงมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนของโจทก์คิดเป็นค่ารายปี ๕,๓๓๔,๐๖๙.๖๑ บาท ค่าภาษี ๖๖๖,๗๕๘.๗๐ บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จึงยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ นายกองค้การบริหารส่วนตำบลทรัพย์อนันต์มีคำชี้ขาดยื่นตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามคำชี้ขาด ก่อนฟ้องคดีนี้เมื่อวันที่ ๒๔ สิงหาคม ๒๕๕๙ โจทก์ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจำนวน ๖๖๖,๗๕๘.๗๐ บาท แล้ว

มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยและคำชี้ขาดของนายกองค้การบริหารส่วนตำบลทรัพย์อนันต์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า โจทก์มีป้ายชื่อบริษัท โจทก์และมีช่องทางเข้าและทางออกทางด้านหน้าเพียงด้านเดียวซึ่งติดกับถนนเพชรเกษมและมีทรัพย์สินอยู่ด้านใน ได้แก่ อาคาร บ่อบำบัดน้ำเสีย บ่อดิน และสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ ทรัพย์สินทั้งหมดมีลักษณะการทำงานเชื่อมโยงกันและโจทก์สร้างถนนคอนกรีตเชื่อมต่อกับถนนเพชรเกษม และมีถนนสาธารณะของจำเลยคู่ขนานตลอดแนวถนนคอนกรีตของโจทก์ โจทก์ใช้ถนนคอนกรีตและถนนสาธารณะของจำเลยเป็นเส้นทางในการติดต่อขายสินค้ากับลูกค้าและขนส่งสินค้าของโจทก์ออกไปสู่ถนนเพชรเกษม ส่วนด้านหลังของสถานประกอบการของโจทก์เป็นสวนยางและไม่มีทางเข้าออก ทางเข้าออกตั้งอยู่ติดกับถนนเพชรเกษมและทรัพย์สินทั้งหมดอยู่ภายในบริเวณรั้วเดียวกัน สภาพทรัพย์สินของโจทก์ เป็นอาคารสำนักงาน อาคารเก็บวัสดุ อาคารผลิตยางพารา ซึ่งเป็นโรงเรือนที่สำคัญในการประกอบการของโจทก์และยังมีพื้นที่ใช้สอยต่อเนื่องกับโรงเรือนหลักที่ใช้ในการประกอบการเป็นสำคัญ และมีประตูทางเข้าออกอยู่บริเวณด้านหน้าติดถนนเพชรเกษม ทรัพย์สินทั้งหมดมีถนนคอนกรีตในพื้นที่เชื่อมต่อไปยังถนนเพชรเกษม แสดงให้เห็นถึงเจตนาของโจทก์ที่จะใช้ประโยชน์จากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง สำหรับผลิตสินค้าจากยางพาราโดยอาศัยความสะดวกจากถนนเพชรเกษม เพื่อได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจและบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น กรณีไม่อาจแยกพิจารณาได้ว่าทรัพย์สินรายการที่ ๑ ถึง ๕ ที่ ๘ ถึง ๑๒ และที่ ๑๔ ถึง ๑๕ ที่ตั้งอยู่ห่างจากแนวถนนเพชรเกษมตลอดแนวเกินระยะ ๒๐๐ เมตร ต้องจัดอยู่ในทำเลที่ ๓ ดังที่โจทก์อ้าง เนื่องจากทรัพย์สินทั้งหมดตั้งอยู่ในสถานประกอบการเดียวกัน มีบริเวณต่อเนื่องกันไป และได้รับประโยชน์จากความสะดวกสบายและความปลอดภัยจากบริการสาธารณะที่ท้องถิ่นจัดไว้ให้เหมือนกัน จึงเห็นสมควรกำหนดค่ารายปีทรัพย์สินรายการที่ ๑ ถึง ๕ ที่ ๘ ถึง ๑๒ และที่ ๑๔ ถึง ๑๕ เท่ากับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางของพื้นที่ทำเลที่ ๑

นอกจากนี้บัญชีการแบ่งทำเลเพื่อกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเป็นเพียงหลักเกณฑ์ที่จำเลยกำหนดขึ้นมา เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีเท่านั้น มิได้เป็นการบังคับโดยเด็ดขาดว่าหากโรงเรือนใดมิได้มีทำเลที่ตั้งอยู่ในบัญชีดังกล่าวแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ก็ไม่อาจประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ดังที่โจทก์อุทธรณ์ได้ ดังนั้น การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยและนายกองค้การบริหาร

ส่วนตำบลทรัพย์อนันต์ชี้ขาดว่า โรงเรือนพิพาทอยู่ในทำเลที่ ๑ โดยพิจารณาจากทำเลที่ตั้งของโรงเรือนที่ใช้เป็นหลักในการประกอบกิจการของโจทก์เป็นสำคัญ และกำหนดค่ารายปีตามประเภททรัพย์สินที่อยู่ในทำเลที่ ๑ และกำหนดค่ารายปีทรัพย์สินอื่น ๆ เท่ากับราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางของทรัพย์สินที่อยู่ในทำเลที่ ๑ ตามประกาศกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางที่จำเลยกำหนดขึ้น จึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ที่ถูกต้องชอบด้วยกฎหมายแล้ว จำเลยไม่จำเป็นต้องคืนเงินภาษีพร้อมดอกเบี้ยตามฟ้องแก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาคดีมา ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(ตรีวุฒิ สาขากร - กิริติ ตั้งธรรม - ผจจธรรม์ วรินทรเวช)

ณลินี วงศ์บุญกุล - ย่อ
อัศรพงศ์ ชิมประทีป - ตรวจ

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ ๒๕๑๔/๒๕๖๐

บริษัทศิลาภาค ทรานสปอร์ต จำกัด
กรมสรรพากรโจทก์
จำเลย

ป.พ.พ. มาตรา ๕

ป.รัชฎากร มาตรา ๗๙/๒ (๑)

คดีนี้โจทก์ฟ้องว่า ใบบัญชีราคาสินค้าฉบับที่พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรตรวจยึดได้ ไม่ใช่เอกสารที่แท้จริง แต่เป็นเพียงเอกสารที่โจทก์ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการกู้เงินจากสถาบันการเงิน เพื่อให้สถาบันการเงินเชื่อว่าราคาสินค้าที่โจทก์นำเข้ามีราคาตามเอกสารดังกล่าว แต่สถาบันการเงินไม่เห็นชอบด้วยและไม่อนุมัติตามเอกสารดังกล่าว ราคาสินค้าที่ระบุไว้ในเอกสารดังกล่าวจึงไม่ใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริงที่ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงชำระภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องแล้ว ซึ่งหากเอกสารดังกล่าวเป็นเท็จดังที่โจทก์อ้าง การที่โจทก์นำคดีมาฟ้องก็ไม่ใช่เป็นการฟ้องร้องเพื่อให้มีการบังคับตามใบบัญชีราคาสินค้าที่เป็นเท็จแก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง แต่เป็นกรณีที่โจทก์นำคดีมาฟ้องเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้คืนเงินภาษีอากรและให้ศาลวินิจฉัยว่าราคาสินค้าหน้าโรงงาน (Ex-Works) ของสินค้าที่โจทก์นำเข้าคือราคา ๒๙๒,๕๐๐ ยูโร หรือ ๘๐๙,๙๕๐ ยูโร เพื่อที่นำไปรวมกับค่าขนส่งและเบี้ยประกันภัยเพื่อหาราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าตาม ป.รัชฎากร มาตรา ๗๙/๒ (๑) การที่โจทก์นำคดีมาฟ้องจึงไม่ใช่เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริตตาม ป.พ.พ. มาตรา ๕

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) พร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบขนสินค้าขาเข้าให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวม ๖,๔๑๒,๖๗๗ บาท โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วย จึงได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และได้นำเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระแล้ว โจทก์นำคดีมาฟ้องต่อศาลเนื่องจากการนำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าดังกล่าว โจทก์ได้ชำระภาษีถูกต้องและครบถ้วนแล้ว การที่พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรมาตรวจค้นที่ทำการของโจทก์ และพบใบกำกับภาษีเลขที่ ๘๐๓๙ ลงวันที่ ๒๐ กรกฎาคม ๒๕๕๑ ฉบับที่ระบุว่าสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้า เลขที่ A๐๑๑๐๕๑๐๘๑๐๐๒๔ ที่พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรตรวจสอบและได้ใช้เป็นหลักฐานในการประเมินราคาว่ามีราคา EX-Works ๘๐๙,๙๕๐ ยูโรนั้น เอกสารดังกล่าวไม่ใช่เอกสารที่แท้จริง แต่เป็นเพียงเอกสารที่โจทก์จัดทำขึ้นเพื่อใช้เป็นประโยชน์ในการกู้เงินจากสถาบันการเงินเพื่อให้เห็นว่าราคาสินค้าที่โจทก์นำเข้าดังกล่าวมีราคาตามเอกสารที่โจทก์จัดทำขึ้นใหม่ดังกล่าวเท่านั้น ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีโดยอาศัยเอกสารที่โจทก์จัดทำขึ้นดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ และขอให้จำเลยชำระเงินแก่โจทก์ ๖,๔๑๒,๖๗๗ บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ ๗.๕ ต่อปี นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไป จนกว่าจำเลยจะชำระเงินให้แก่โจทก์เสร็จสิ้น

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้ว พิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังเป็นยุติว่า เมื่อวันที่ ๙ สิงหาคม ๒๕๕๑ โจทก์นำเข้าสินค้า Heavy Duty Trailer Combination Series THP/SL ๒๔ With Accessories จำนวน ๔ หน่วย จากสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี โดยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A๐๑๑๐๕๑๐๘๑๐๐๒๔ สำแดงราคาสินค้า ๒๙๒,๕๐๐ ยูโร คำนวณเป็นเงิน ๑๗,๐๔๘,๘๖๒.๒๘ บาท พิกัด ๘๗๑๖๓๙๙๐ อัตราอากรร้อยละ ๑๐ และชำระอากรขาเข้า ๑,๗๐๔,๘๘๖ บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๓๑๒,๗๖๓ บาท ต่อมาเมื่อวันที่ ๑๓ สิงหาคม ๒๕๕๑ โจทก์ขอเพิ่มราคาสินค้าเนื่องจากโจทก์ยังไม่ได้รวมค่าใช้จ่ายในการขนส่งอีก ๓๑๙,๖๐๗.๗๑ บาท ในราคาสินค้า จึงขอเพิ่มราคาสินค้าเป็น ๑๗,๓๖๘,๔๗๐.๐๙ บาท และชำระอากรขาเข้าเพิ่มอีกรวมอากรขาเข้า ๑,๗๓๖,๘๔๗ บาท และภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มอีก รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑,๓๓๗,๓๗๓ บาท หลังจากนั้นเมื่อวันที่ ๑๔ สิงหาคม ๒๕๕๕ พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร แจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระอากรขาเข้า เงินเพิ่มอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมเป็นเงิน ๑๑,๕๔๘,๓๖๙ บาท ซึ่งในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มรวมเป็นเงิน ๖,๔๑๒,๖๗๗ บาท โจทก์อุทธรณ์ตามคำอุทธรณ์และคัดค้าน การประเมินภาษีอากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ที่คัดค้านการประเมินในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์ได้นำเงินไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวม ๖,๔๑๒,๖๗๗ บาท แล้ว

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การที่โจทก์นำคดีมาฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและขอคืนเงินภาษีอากรที่ชำระไปดังกล่าวเป็นการใช้สิทธิโดยสุจริต และมีอำนาจฟ้องหรือไม่ เห็นว่า ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕ ที่บัญญัติว่า ในการใช้สิทธิแห่งตนก็ดี ในการชำระหนี้ก็ดี บุคคลทุกคนต้องกระทำโดยสุจริตนั้น เป็นบทบัญญัติทั่วไป ที่นำไปปรับใช้ในการตีความเกี่ยวกับการใช้สิทธิหรือการปฏิบัติการชำระหนี้ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกฎหมายอื่น ซึ่งหากมีการใช้สิทธิหรือการปฏิบัติการชำระหนี้ ที่ไม่เป็นไปโดยสุจริตก็จะถือว่าผู้นั้นเป็นฝ่ายผิดและต้องถูกจำกัดหรือระงับการใช้สิทธิหรือถือว่า การชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่คดีนี้โจทก์นำคดีมาฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่วินิจฉัยว่าโจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า Heavy Duty Trailer Combination Series THP/SL ๒๔ With Accessories จำนวน ๔ หน่วย ที่นำเข้ามาจากสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A๐๑๑๐๕๑๐๘๑๐๐๒๔ ไม่ถูกต้อง เนื่องจากพนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรเห็นว่า ใบบัญชีราคาสินค้า (Invoice) ที่พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรตรวจยึดได้จากบริษัทศิลา มาศ เซอร์วิสเชส จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกับโจทก์ระบุว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้ามาตามใบขนสินค้าขาเข้าดังกล่าวมีราคาหน้าโรงงาน (Ex-Works) ๘๐๙,๙๕๐ ยูโร ไม่ใช่ราคา ๒๙๒,๕๐๐ ยูโร ตามที่โจทก์สำแดงเมื่อนำเข้าสินค้า โดยโจทก์กล่าวในฟ้องว่าใบบัญชีราคาสินค้าฉบับที่พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรตรวจยึดได้ไม่ใช่เอกสารที่แท้จริงแต่เป็นเพียงเอกสารที่โจทก์ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการกู้เงินจากสถาบันการเงินเพื่อให้สถาบันการเงินเชื่อว่าราคาสินค้าที่โจทก์นำเข้ามีราคาตามเอกสารดังกล่าว แต่สถาบันการเงินไม่เห็นชอบด้วยและไม่อนุมัติตามเอกสารดังกล่าว ราคาสินค้าที่ระบุไว้ในเอกสารดังกล่าวจึงไม่ใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริงที่ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงชำระภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องแล้ว ซึ่งหากเอกสารดังกล่าวเป็นเท็จดังที่โจทก์อ้าง การที่โจทก์นำคดีมาฟ้องก็ไม่ใช่เป็นการฟ้องร้องเพื่อให้มีการ

บังคับตามใบบัญชีราคาสินค้าที่เป็นเท็จแก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง แต่เป็นกรณีที่โจทก์นำคดีมาฟ้องเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้คืนเงินภาษีอากรและให้ศาลวินิจฉัยว่า ราคาสินค้านำโรงงาน (Ex-Works) ของสินค้านำเข้าคือราคา ๒๙๒,๕๐๐ ยูโร หรือ ๘๐๙,๙๕๐ ยูโร เพื่อให้นำไปรวมกับค่าขนส่งและเบี้ยประกันภัยเพื่อหาราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒ (๑) การที่โจทก์นำคดีมาฟ้องจึงไม่ใช่เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การที่โจทก์นำคดีมาฟ้องเป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริตและโจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง โดยไม่ได้วินิจฉัยประเด็นแห่งคดีจึงไม่ชอบ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษไม่เห็นฟ้องด้วยอุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น

พิพากษายกคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ให้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษาใหม่ตามรูปคดี ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้ศาลภาษีอากรกลางรวมสั่งเมื่อมีคำพิพากษาใหม่

(สรายุทธ์ วัฒนยาภรณ์ - บุญเขตร์ พุ่มทิพย์ - ขวัญชนก สุขโข)

อังศุมาลิน อุ่นวิเชียร - ย่อ
อัครพงศ์ ชิมประทีป - ตรวจ