

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4498/2543

บริษัทเต็ดตรา แพ็ค (ไทย) จำกัด(จอก) กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รฎากร มาตรา 65, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528
มาตรา 29, ป.วิ.พ. มาตรา 225

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์คิดค่าเช่าช่วงตามยอดการผลิต ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรที่ผ่าน การบรรจุและจำหน่ายได้แล้วกับผู้เช่าช่วงทุกรายของโจทก์ เมื่อผู้เช่าช่วงเครื่องจักรจากโจทก์ทำ การผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และจำหน่ายได้แล้ว โจทก์ยอมมีสิทธิเรียกให้ผู้เช่าช่วงรับผิดชอบ ในจำนวนเงินค่าเช่าช่วงดังกล่าวได้ในวันที่ผู้เช่าช่วงผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และจำหน่าย ได้แล้ว ถือเป็นรายได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามหลักเกณฑ์สิทธิโจทก์ต้องนำ รายได้ตามนี้ดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในวันดังกล่าวตาม ป.รฎากร มาตรา 65 วรรคสอง การที่ผู้เช่าช่วงส่งรายงานเป็นหนังสือระบุจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรใน ระหว่างเดือนปฏิทินที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่าวันที่ 20 ของทุกเดือนปฏิทิน เป็นเพียงวิธีการ ชำระเงินค่าเช่าช่วงตามสัญญาเช่าช่วงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงเท่านั้น และเป็นเรื่องกิจการ ภายในธุรกิจของโจทก์เอง โจทก์จะนำข้อตกลงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงมาเปลี่ยนแปลง หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรฎากรหาได้ไม่ และเมื่อโจทก์บันทึกรายได้ค่าเช่ารับ ตามขนาดและยอดการผลิตหล่อมเดือนกัน จึงมีผลทำให้โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการการค้าโดย แสดงยอดรายรับของแต่ละเดือนหล่อมเดือนกันด้วย การประกอบกิจการของโจทก์ โจทก์จะ ดำเนินการต่อเมื่อลูกค้าในประเทศได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกับโจทก์ก่อน โจทก์จึงได้ติดต่อไปยัง เจ้าของเครื่องจักรในประเทศสิงคโปร์เพื่อเช่าเครื่องจักรตามแบบและขนาดที่ลูกค้าในประเทศ ต้องการ ซึ่งโจทก์ต้องจ่ายค่าเช่าพื้นฐานให้แก่เจ้าของเครื่องจักรในประเทศสิงคโปร์รวมทั้งค่า อากรขาเข้า ภาษีการค้าและรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นตอนนำเข้าเพราะโจทก์เป็นผู้นำเข้าและผ่าน พิธีศุลกากรเอง รายจ่ายต่าง ๆ ดังกล่าว จึงเป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่าเครื่องจักร ซึ่ง เป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง การได้มาซึ่งสิทธิการเช่าจึงเป็นการได้สิทธิในทรัพย์สิน และเนื่องจากสิทธิ การเช่านี้ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการของบริษัทโจทก์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงถือว่าเป็น รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน สัญญาเช่าไม่ได้ระบุว่ามีกำหนดระยะเวลาเช่าเท่าใด คง ระบุแต่เพียงว่า ไม่ว่าเวลาใด ๆ หลังจากครบกำหนด 2 ปี นับจากวันที่การเช่ามีผลบังคับกับผู้เช่าอาจ บอกกล่าวเลิกสัญญาเช่านี้เป็นลายลักษณ์อักษรให้โจทก์ทราบล่วงหน้า 12 เดือนมีความหมายว่า หากผู้เช่ายังไม่บอกกล่าวเลิกสัญญาแล้วผู้เช่าก็เช่าได้ต่อไปโดยไม่มีกำหนด ลักษณะเช่นนี้ถือว่าเป็น สัญญาเช่าไม่มีกำหนดระยะเวลา เมื่อค่าเช่าพื้นฐานดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็น การลงทุนเป็นการเช่าที่ไม่มีกำหนดระยะเวลาการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักร ดังกล่าวจึงต้องบังคับตามมาตรา 4 (3) แห่ง พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรฎากรว่าด้วยการหัก ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ซึ่งกำหนดถึงทรัพย์สินประเภท ที่เป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าว่า กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุ การเช่าได้โดยเงื่อนไขการต่ออายุนั้น เปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อ ๆ ไปจะหักได้ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของมูลค่าต้นทุน การที่เจ้าพนักงานประเมินนำรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์มาเฉลี่ย

หักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่เข้ามาเป็นเวลา 10 ปี จึงขอด้วยกฎหมาย แม้ประเด็นที่โจทก์อุทธรณ์โจทก์จะกล่าวอ้างมาในคำฟ้อง และจำเลยให้การต่อสู้ แต่เมื่อศาลภาษีอากรกลางมิได้กำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาทในชั้นชี้สองสถานและโจทก์มิได้โต้แย้งคัดค้านการกำหนดประเด็นดังกล่าวไว้ อุทธรณ์ของโจทก์ จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ประกอบ ป.วิ.พ.มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับนั้น โจทก์มิได้ยกปัญหาดังกล่าวเป็นข้ออ้างเพื่อให้เกิดประเด็นข้อพิพาทไว้ในคำฟ้อง จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากร ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ประกอบ ป.วิ.พ.มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย ที่ประชุมฝ่ายการตลาดของโจทก์ได้อนุมัติแผนการให้ส่วนลดเพื่อจูงใจลูกค้าของบริษัท ตามหลักเกณฑ์ดังนี้ (1). สำหรับลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้มากกว่า 50 ล้านกล่อง จะให้ส่วนลดร้อยละ 2 (ของราคาวัตถุดิบ)(2). สำหรับลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้มากกว่า 75 ล้านกล่องจะให้ส่วนลดร้อยละ 3 (ของราคาวัตถุดิบ) หลักเกณฑ์การให้ส่วนลดดังกล่าวกำหนดไว้แน่นอน และใช้สำหรับลูกค้าทุกรายของโจทก์ ทั้งแผนการให้ส่วนลดเพื่อจูงใจลูกค้าของโจทก์นั้น ถ้าลูกค้าสามารถบรรจุและขายผลิตภัณฑ์ได้มากแล้ว โจทก์จะมีรายได้เพิ่มขึ้น รายจ่ายดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายเพื่อประกอบธุรกิจตามวัตถุประสงค์ของโจทก์อันเกี่ยวข้องกับธุรกิจของโจทก์โดยตรง จำเลยไม่มีหลักฐานมาสนับสนุนให้เห็นว่าลูกค้าของโจทก์ทั้ง 3 ราย ที่ได้รับส่วนลดนั้นมีความผูกพันเฉพาะกับโจทก์อย่างไรอันแสดงให้เห็นว่าโจทก์ได้เลือกปฏิบัติ ลำพังเพียงแต่โจทก์ไม่ได้แจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ทราบทุกรายถึงแผนการให้ส่วนลดนั้น ยังไม่อาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศล เมื่อโจทก์ได้จ่ายเพื่อผลในการดำเนินธุรกิจของโจทก์หรือเพื่อกิจการของโจทก์ โจทก์ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ของกองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากรที่ ต.๓/๑๐๑๖/๒/๑๐๐๒๙๙ ถึง ๑๐๐๒๙๙ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๓๖ รวม ๓ ฉบับ และให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีการค้าของจำเลยเลขที่ ต.๓/๑๐๑๖/๔/๑๐๗๑๓๖ ถึง ๑๐๗๑๓๗ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๓๖ รวม ๒ ฉบับ และให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รายบริษัทเต็ดตรา แพ้ค (ไทย) จำกัด เลขที่ ๙๕ ถึง ๙๙/๒๕๔๑/สภ.๑ (กม.๑) ลงวันที่ ๑๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ รวม ๕ ฉบับ การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ขอด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.๓/๑๐๑๖/๒/๑๐๐๒๙๙ ถึง ๑๐๐๒๙๙ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๓๖ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ ๙๕ ถึง ๙๙/๒๕๔๑/สภ. (กม.๑) ลงวันที่ ๑๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑ เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) แห่งประมวลรัษฎากร คำขอของโจทก์นอกจากนี้ให้ยก โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังได้ว่า เมื่อปี ๒๕๒๔ โจทก์เริ่มประกอบกรให้เช่าเครื่องจักรผลิตกล่องและบรรจุอาหาร โดยโจทก์จะทำสัญญาเช่าจากบริษัทเต็ดตรา แพ็ค แปซิฟิก พีทีอี จำกัดประเทศสิงคโปร์ แล้วนำไปให้ลูกค้าในประเทศไทยเช่าช่วงต่อ

ในระหว่างปี ๒๕๓๐ถึงปี ๒๕๓๒ โจทก์ได้เช่าเครื่องจักรเพื่อนำออกให้เช่าช่วงต่อในประเทศ รวม ๑๕เครื่อง และเข้ามาเก็บในสต็อก ๓ เครื่อง ตามสัญญาเช่า เอกสารหมาย จ.๒โจทก์ได้ยื่นแบบเสียภาษีอากรและนำค่าภาษีอากรชำระแก่จำเลยแล้ว หลังจากนั้นโจทก์ได้ยื่นคำขอคืนภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๐ ถึงปี ๒๕๓๒ จำนวน ๘,๕๗๘,๗๒๕ บาท ต่อจำเลย จำเลยได้ตรวจสอบการเสียภาษีอากรของโจทก์ ต่อมาเมื่อวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๓๖ จำเลยมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ต.๓/๑๐๑๖/๒/๑๐๐๒๙๘ ให้โจทก์นำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๐ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๐ ชำระเพิ่มเติมคือเงินภาษีจำนวน ๑๑,๗๙๙,๐๐๕.๑๑ บาท เบี้ยปรับจำนวน ๑๑,๗๙๙,๐๐๕.๑๑ บาทและเงินเพิ่มจำนวน ๑๑,๓๒๗,๐๔๕.๑๒ บาท รวมเป็นเงิน ๓๔,๙๒๕,๐๕๕ บาทหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.๓/๑๐๑๖/๒/๑๐๐๒๙๘ ให้โจทก์นำเงินภาษีนิติบุคคล รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๑ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๑ ชำระเพิ่มเติมคือ เงินภาษีจำนวน ๑๖,๑๖๔,๑๐๙.๒๖ บาท เบี้ยปรับจำนวน ๑๖,๑๖๔,๑๐๙.๒๖ บาท และเงินเพิ่มจำนวน ๑๖,๖๐๘,๐๐๕.๒๘ บาท รวมเป็นเงิน ๔๘,๙๓๖,๒๒๓ บาท หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ต/๑๐๑๖/๒/๑๐๐๒๙๗ ให้โจทก์นำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๒ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๒ ชำระเพิ่มเติมคือ เงินภาษีจำนวน ๙,๗๑๕,๕๓๙.๐๖ บาทเบี้ยปรับจำนวน ๙,๗๑๕,๕๓๙.๐๖ บาท และเงินเพิ่มจำนวน ๕,๘๒๙,๓๒๓.๖๐ บาทรวมเป็นเงิน ๒๕,๒๖๐,๔๐๑ บาท หนังสือแจ้งภาษีการค้าที่ ต.๓/๑๐๑๖/๔/๑๐๗๑๓๖ ให้โจทก์ชำระภาษีการค้า เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและภาษีเทศบาล สำหรับเดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม ๒๕๓๑ เพิ่มเติมจำนวน ๑๖,๐๖๖ บาท หนังสือแจ้งภาษีการค้าที่ต.๓/๑๐๑๖/๔/๑๐๗๑๓๗ ให้โจทก์ชำระภาษีการค้า เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและภาษีเทศบาลสำหรับเดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม ๒๕๓๑ เพิ่มเติมจำนวน ๖๕,๔๘๔ บาท ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล เอกสารหมาย ล.๑ แผ่นที่ ๑๒๑ ถึง ๑๒๓ และหนังสือแจ้งภาษีการค้า เอกสารหมาย ล.๑ แผ่นที่ ๑๒๔, ๑๒๕ โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยกับการแจ้งประเมินภาษีของจำเลยทั้งห้าฉบับจึงได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๓๖ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วได้วินิจฉัยว่า ข้อโต้แย้งของโจทก์ไม่อาจรับฟังได้ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ แต่ได้ลดเบี้ยปรับของทุกรายการร้อยละ ๕๐ รวมเป็นเงินภาษีที่โจทก์ต้องชำระเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทั้งสิ้นจำนวน ๘๖,๓๓๕,๕๗๑.๐๖ บาท ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เอกสารหมาย ล.๑ แผ่นที่ ๑๙ ถึง ๒๓ ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกมีว่าโจทก์บันทึกรายได้ค่าเช่ารับตามขนาดหรือยอดการผลิตไว้เหลื่อมเดือนหรือไม่ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีการค้าในปี ๒๕๓๑ และ ๒๕๓๒ ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่โจทก์อุทธรณ์ว่าตามสัญญาเช่าเอกสารหมาย จ.๒ นั้น ระบุว่า ค่าเช่าจากยอดการผลิตขึ้นอยู่กับจำนวนกล่องที่ผลิตและจำหน่ายได้แล้ว ทั้งผู้เช่าช่วงจะต้องส่งรายงานเป็นหนังสือระบุจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรในระหว่างเดือนที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่า วันที่ ๒๐ ของทุกเดือน โจทก์ยอมไม่มีสิทธิที่จะออกใบแจ้งหนี้และเรียกเก็บค่าเช่าจากผู้เช่าช่วงได้ก่อนที่ผู้เช่าช่วงจะรายงานแจ้งจำนวนการผลิตของเดือนที่ผ่านมา ดังนั้นสิทธิของโจทก์ที่จะเรียกเก็บค่าเช่าจึงเกิดเมื่อโจทก์ได้รับรายงาน

จากผู้เช่าช่วงและโจทก์ได้ออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าเช่าดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงต้องบันทึกรายได้ค่าเช่าของเดือนที่ผ่านมาเป็นรายได้ของเดือนที่ออกใบแจ้งหนี้ มิใช่เป็นการบันทึกรายได้หลั่เดือน การบันทึกรายได้ของโจทก์สำหรับค่าเช่าตามยอดการผลิตในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๐ ถึง ๒๕๓๒ จึงชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ วรรคสอง เห็นว่า เดิมประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติว่าจะต้องใช้เกณฑ์ใดในการคำนวณกำไรสุทธิจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต่อมาได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ ๑๓)พ.ศ. ๒๕๒๗ โดยได้แก้ไขมาตรา ๖๕ วรรคหนึ่งว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีความหมายดังต่อไปนี้..." วรรคสองว่า "การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นเกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น" ซึ่งจากผลของการแก้ไขมาตรา ๖๕ ดังกล่าวตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๘ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เมื่อโจทก์เป็นบริษัทจำกัดจึงต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ เช่นเดียวกัน คดีนี้ได้ความว่า โจทก์คิดค่าเช่าช่วงตามยอดการผลิต ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรที่ผ่านการบรรจุและจำหน่ายได้แล้วกับผู้เช่าช่วงทุกรายของโจทก์ เมื่อผู้เช่าช่วงเครื่องจักรจากโจทก์ทำการผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และจำหน่ายได้แล้ว โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกให้ผู้เช่าช่วงรับผิดชอบในจำนวนเงินค่าเช่าช่วงดังกล่าวได้ในวันที่ผู้เช่าช่วงผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และจำหน่ายได้แล้ว ถือเป็นรายได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามหลักเกณฑ์สิทธิโจทก์ต้องนำรายได้ตามหน้ดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในวันดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ วรรคสอง ที่โจทก์อ้างว่า ผู้เช่าช่วงจะส่งรายงานเป็นหนังสือระบุจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรในระหว่างเดือนปฏิทินที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่าวันที่ ๒๐ ของทุกเดือนปฏิทิน โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิที่จะออกใบแจ้งหนี้และเรียกเก็บค่าเช่าช่วงจากผู้เช่าช่วงได้ก่อนที่ผู้เช่าช่วงจะรายงานแจ้งจำนวนการผลิตของเดือนที่ผ่านมาจากผู้เช่าช่วง โจทก์จึงต้องบันทึกรายได้ค่าเช่าของเดือนที่ผ่านมาเป็นรายได้ของเดือนที่ออกใบแจ้งหนี้ นั้น เป็นเพียงวิธีการชำระเงินค่าเช่าช่วงตามสัญญาเช่าช่วงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงเท่านั้น และเป็นเรื่องกิจการภายในธุรกิจของโจทก์เอง โจทก์จะนำข้อตกลงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงมาเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหาได้ไม่ การบันทึกรายได้ค่าเช่ารับตามขนาดและยอดการผลิตที่โจทก์บันทึกไว้จึงหลั่เดือนกัน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินนำค่าเช่าที่คำนวณจากยอดการผลิตและจำหน่ายได้แล้วซึ่งโจทก์คำนวณไว้มาบันทึกเป็นรายได้ให้ถูกต้องตามเงื่อนไข มาตรา ๖๕ วรรคสอง เช่นนี้ ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายแล้ว สำหรับภาษีการค่านั้น เมื่อโจทก์บันทึกรายได้ค่าเช่ารับตามขนาดและยอดการผลิตหลั่เดือนกันเช่นนี้ จึงมีผลทำให้โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการการค้าโดยแสดงยอดรายรับของแต่ละเดือนหลั่เดือนกันด้วย ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาเกี่ยวกับภาษีการค้าในปี ๒๕๓๑ และ ๒๕๓๒ จึงชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สองมีว่ารายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าก่อนส่งมอบและติดตั้งเครื่องจักรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๐ จำนวน ๓๖,๕๕๘,๔๘๘.๘๔ บาท

รอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๑ จำนวน ๖๘,๒๕๐,๖๐๖.๗๔ บาท และรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๒ จำนวน ๓๖,๖๖๑,๖๘๓.๖๘ บาท เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๕) หรือไม่ และเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาจากบุคคลอื่นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า การที่โจทก์ เสียค่าเช่าพื้นฐานไปไม่ได้ทำให้โจทก์มีทรัพย์สินหรือทุนรอนเพิ่มขึ้น แม้โจทก์จะมีสิทธิในการใช้ เครื่องจักรตามสัญญาเช่าก็ตาม แต่ก็ยังเป็นสิทธิชั่วระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น และไม่ได้ใช้ใน กระบวนการผลิตของโจทก์ด้วยการนำสิทธิการเช่าออกไปให้เช่าช่วงเปรียบเสมือนว่าโจทก์ซื้อ สินค้ามาเพื่อขายไป ดังนั้นรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์ที่ได้จ่ายเพื่อให้ได้เครื่องจักร เสมือน โจทก์จ่ายไปเพื่อให้ได้สินค้าคือสิทธิการเช่า อันเป็นสินค้าของโจทก์เพื่อนำออกให้เช่าช่วงเงินค่าเช่า พื้นฐานจึงไม่ใช่ค่าใช้จ่าย อันมีลักษณะเป็นการลงทุน แต่เป็นรายจ่ายในการประกอบธุรกิจของ โจทก์ โจทก์จึงมีสิทธิหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีได้เต็มจำนวน เห็นว่า การประกอบ กิจการของโจทก์ โจทก์จะดำเนินการต่อเมื่อลูกค้าในประเทศได้ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกับโจทก์ ก่อน โจทก์จึงได้ติดต่อไปยังเจ้าของเครื่องจักรในประเทศสิงคโปร์เพื่อเช่าเครื่องจักรตามแบบและ ขนาดที่ลูกค้าในประเทศต้องการ ซึ่งโจทก์ต้องจ่ายค่าเช่าพื้นฐานให้แก่เจ้าของเครื่องจักร ในประเทศสิงคโปร์ รวมทั้งค่าอากรขาเข้า ภาษีการค้าและรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นตอนนำเข้าเพราะ โจทก์เป็นผู้นำเข้าและผ่านพิธีศุลกากรเอง รายจ่ายต่าง ๆ ดังกล่าวมา จึงเป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่ง สิทธิการเช่าเครื่องจักร ซึ่งสิทธิการเช่าเครื่องจักรนี้ถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง การได้มาซึ่งสิทธิ การเช่าจึงเป็นการได้สิทธิในทรัพย์สิน และเนื่องจากสิทธิการเช่านี้ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการ ของบริษัทโจทก์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สามมีว่าเจ้าพนักงานประเมินหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาจากบุคคลอื่นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์ อุทธรณ์ว่า หากรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนแล้ว จำเลยชอบที่จะ เฉลี่ยหักในอัตราร้อยละ ๒๐ และเฉลี่ยหักภายในเวลา ๕ ปี เท่านั้น อีกทั้งตามสัญญาเช่าเอกสาร หมายเลข จ.๒ แผ่นที่ ๑ ข้อ ๕ ได้กำหนดอายุสัญญาเช่าไว้เป็นเวลา ๒ ปี และให้สิทธิผู้เช่าบอกเลิก สัญญาได้โดยแจ้งล่วงหน้า ๑๒ เดือน ดังนั้น สัญญาเช่าเครื่องจักรของโจทก์จึงไม่ใช่สัญญาเช่าไม่มี กำหนดระยะเวลา การที่เจ้าพนักงานประเมินได้นำรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานมาเฉลี่ยหักเป็นค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาเป็นเวลา ๑๐ ปี จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย เห็นว่า ตาม สัญญาเช่าเอกสารหมายเลข จ.๒ แผ่นที่ ๑ ข้อ ๕ (หรือเอกสารหมายเลข จ.๗ ข้อ ๕) นั้นไม่ได้ระบุว่า มี กำหนดระยะเวลาเช่าเท่าใด คงระบุแต่เพียงว่า ไม่ว่าเวลาใด ๆ หลังจากครบกำหนด ๒ ปี นับจาก วันที่การเช่ามีผลบังคับ ผู้เช่าอาจบอกกล่าวเลิกสัญญาเช่านี้เป็นลายลักษณ์อักษรให้โจทก์ทราบ ล่วงหน้า ๑๒ เดือน ซึ่งมีความหมายว่าหากผู้เช่ายังไม่บอกกล่าวเลิกสัญญาแล้วผู้เช่าก็เช่าได้ต่อไป โดยไม่มีกำหนด ลักษณะเช่นนี้ถือว่าเป็นสัญญาเช่าไม่มีกำหนดระยะเวลา สำหรับการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคานั้นประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๒) ได้บัญญัติว่าการหักค่าสึกหรอและค่า เสื่อมราคาต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาซึ่ง พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๔ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าสึกหรอและค่า เสื่อมราคาของทรัพย์สินว่า ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบ ระยะเวลาบัญชี... ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน เมื่อค่าเช่า

พื้นฐานดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่าดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้วข้างต้นและการเช่าเครื่องจักรดังกล่าวเป็นการเช่าที่ไม่มีกำหนดระยะเวลา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรดังกล่าวจึงต้องบังคับตามมาตรา ๔ (๓) ซึ่งกำหนดถึงทรัพย์สินประเภทที่เป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าว่า กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขการต่ออายุนั้น เปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อ ๆ ไปจะหักได้ไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของมูลค่าต้นทุน ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินนำรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์มาเฉลี่ยหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่เช่ามาเป็นเวลา ๑๐ ปี จึงชอบด้วยกฎหมาย ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า หากรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์ต้องเฉลี่ยหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลา ๑๐ ปี แล้วรายได้ค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์ลงเป็นรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันก็ต้องปรับปรุงเป็นรายได้เฉลี่ย ๑๐ ปี เช่นเดียวกัน ตามหลักการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิและหลักการจับคู่รายจ่ายกับรายได้ เพราะค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์คิดจากผู้เช่าช่วงเป็นค่าเช่าส่วนหนึ่งที่เรียกเก็บเป็นก้อนเดียวล่วงหน้าตลอดสัญญาเช่าจึงถือเป็นรายได้รับล่วงหน้าที่โจทก์ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทโดยยังไม่ได้ให้ประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้เช่าช่วงในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทนั้น เห็นว่า แม้ประเด็นที่อุทธรณ์ดังกล่าวโจทก์จะกล่าวอ้างมาในคำฟ้อง และจำเลยให้การต่อสู้ แต่ในชั้นชี้สองสถาน เมื่อศาลภาษีอากรกลางมิได้กำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาท โจทก์ก็มิได้โต้แย้งคัดค้านการกำหนดประเด็นดังกล่าวไว้ อุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๙ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๒๕ วรรคหนึ่ง ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย ที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับนั้น เห็นว่า โจทก์มิได้ยกปัญหาดังกล่าวเป็นข้ออ้างเพื่อให้เกิดประเด็นข้อพิพาทไว้ในคำฟ้อง จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๙ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๒๕ วรรคหนึ่งศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า รายจ่ายที่เป็นส่วนลดแก่ลูกค้าเพื่อสนับสนุนยอดขายของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๓๐ ถึง ๒๕๓๒ เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๓) หรือ (๑๓) หรือไม่ จำเลยอุทธรณ์ว่า การลดราคาหรือให้รางวัลเพื่อส่งเสริมผลิตภัณฑ์ในทุกสาขาธุรกิจนั้นจะต้องแจ้งหรือประกาศโดยเปิดเผยให้ลูกค้าหรือผู้เกี่ยวข้องทราบโดยทั่วถึงกันทุกราย แต่ปรากฏว่าลูกค้าส่วนใหญ่ของโจทก์ไม่ได้รับแจ้งการให้รางวัลเป็นส่วนลดจากโจทก์แต่อย่างใด จึงถือว่าเป็นการให้โดยเสนาหาเป็นการส่วนตัว มิใช่เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะต้องห้ามมิให้นำมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) เห็นว่า ตามรายงานการประชุมฝ่ายการตลาดของโจทก์เอกสารหมายเลข จ.๑ แผ่นที่ ๑ ปรากฏว่าที่ประชุมของโจทก์ได้อนุมัติแผนการให้ส่วนลดเพื่อจูงใจลูกค้าของบริษัท ตามหลักเกณฑ์ดังนี้ (๑). สำหรับลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้มากกว่า ๕๐ ล้านกล่อง จะให้ส่วนลดร้อยละ ๒ (ของราคาวัตถุดิบ) (๒). สำหรับลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้มากกว่า ๗๕ ล้านกล่อง จะให้ส่วนลดร้อยละ ๓ (ของราคาวัตถุดิบ) ซึ่งในรายงานการประชุมดังกล่าวไม่มีข้อความให้เห็นว่า จะให้ส่วนลดเฉพาะรายหนึ่งรายใด แต่กลับปรากฏว่า หลักเกณฑ์การให้ส่วนลดเป็นการกำหนดไว้แน่นอน และใช้สำหรับลูกค้าทุกรายของโจทก์ ทั้งแผนการให้ส่วนลดเพื่อจูงใจ

ลูกค้าของโจทก์นั้น ถ้าลูกค้าสามารถบรรจุและขายผลิตภัณฑ์ได้มากแล้ว โจทก์จะมีรายได้เพิ่มขึ้น รายจ่ายดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายเพื่อประกอบธุรกิจตามวัตถุประสงค์ของโจทก์อันเกี่ยวข้องกับธุรกิจของโจทก์โดยตรง ทั้งได้ความจากคำเบิกความของนายยงยุทธ คอวนิชกิจผู้บริหารฝ่ายการตลาดของโจทก์ว่า ปี ๒๕๓๐ ลูกค้าของโจทก์ได้รับส่วนลด ๓ รายคือ บริษัทโพรโมสต์ฟริสแลนด์ (ประเทศไทย) จำกัด องค์การส่งเสริมการค้าต่างประเทศแห่งประเทศไทย และสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรี จำกัด ปี ๒๕๓๑ ถึง ๒๕๓๒ ลูกค้าของโจทก์ที่ทำยอดถึงเกณฑ์เพียงรายเดียว คือ บริษัทโพรโมสต์ฟริสแลนด์ (ประเทศไทย) จำกัด ในข้อนี้จำเลยมิได้นำสืบหักล้าง รวมทั้งไม่มีหลักฐานมาสนับสนุนให้เห็นว่าลูกค้าของโจทก์ทั้ง ๓ ราย ที่ได้รับส่วนลดนั้นมีความผูกพันเฉพาะกับโจทก์อย่างไร อันแสดงให้เห็นว่าโจทก์ได้เลือกปฏิบัติ ลำพังเพียงแต่โจทก์ไม่ได้แจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ทราบทุกรายถึงแผนการให้ส่วนลดนั้น ยังไม่อาจถือได้ว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศล เมื่อโจทก์ได้จ่ายเพื่อผลในการดำเนินธุรกิจของโจทก์หรือเพื่อกิจการของโจทก์ โจทก์ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๓) และ (๑๓) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนนี้จึงไม่ชอบ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยพิพากษายืน.

องค์คณะ

ทวิวัฒน์ แดงทองดี · เรืองฤทธิ์ ศรีวรรณ · โนรี จันทรินทร์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/4498/2543>