

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5897/2550

บริษัทลำสูง โฮลดิ้ง จำกัด (โจทก์) กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎาการ มาตรา 65 ตรึ, ป.ระฎาการ มาตรา 65 ทวึ

ย่อ / หลักกฎหมาย

กรณีทึ ป.ระฎาการ มาตรา 65 ตรึ บัญญฎติว่า "รายการต่อไปนึ้ ให้อัถึเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าคัที่ตราค่าต่ำลง ทังนึ้ ภายใต้อับังคับมาตรา 65 ทวึ..." นั้น มีเจตนารมณัห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตราค่าต่ำลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตราค่าต่ำลงนั้ยังมีใช้อยู่ รายจ่ายที่เกิดัขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้ ในกรณีนั้รายจ่ายจะเกิดัขึ้นจริงก็ต่อเมือมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้มา เมือคดันี้ซื้อเท็จจริงได้ความว่าโจทก์ซื้อหุ้นโดยถึไว้ในลักษณะทรัพย์สินเพื่อรับผลประโยชน์จากเงินปันผลจำนวน 16,119,840 หุ้น ในราคาตามมูลค่าหุ้น หุ้นละ 10 บาท โจทก์จึงมีมูลค่าทรัพย์สินในกรณีนี้คิดเป็นเงินจำนวน 161,199,400 บาท การลดทุนของบริษัท ล. ไม่ว่าจะเป็นการลดมูลค่าหุ้นแต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่ให้น้อยลง เพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัท ล. มีผลเพียงทำให้มูลค่าหุ้นรวมของโจทก์ลดลงตามสัดส่วนที่มีการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น ซึ่งเป็ผลให้มูลค่าทังสินของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีมูลค่าลดลง ดั่งนั้น การลดจำนวนหุ้นของบริษัท ล. ซึ่งทำให้จำนวนหุ้นที่โจทก์ถึอยู่ลดลงนี้จะถึเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมือมีการขายหุ้นส่วนที่เหลืจากการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวไปทังหมดผลขาดทุนจากการขายหุ้นดังกล่าวจึงจะถึเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เมือโจทก์ยังมีได้ขายหุ้นในส่วนที่เหลืจากการลดจำนวนหุ้นไปทังหมด จึงถึว่ายังไม่มีรายจ่ายที่เกิดัขึ้นจริงของทรัพย์สินดังกล่าวที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ การลดจำนวนหุ้นของบริษัท ล. ตามกรณีพิพาทจึงเข้าลักษณะเป็น "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าคัที่ตราค่าต่ำลง" ตาม ป.ระฎาการ มาตรา 65 ตรึ (17) ซึ่งต้องห้ามมิให้นำไปคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตาม ป.ระฎาการ มาตรา 65 ทวึ (1)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลเลขที่ 0200 9470/2/100012 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2543 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สก. 2/9470/ฝ.4/1/45/5 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2544 หากเห็นว้โจทก์ต้องเสียภาษีตามการประเมินก็ขอให้งดหรือลดเบี่ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ จำเลยให้การว่า การที่โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด เพื่อหวังเงินปันผลเป็นการถึหุ้นไว้ในลักษณะทรัพย์สินอย่างหนึ่ง เมือบริษัทดังกล่าวลดทุนจดทะเบียนโดยลดจำนวนหุ้นลง มีผลทำให้จำนวนหุ้นที่โจทก์ถึอยู่ลดลงและมูลค่าทังสินของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีค่าลดลงด้วย โจทก์จึงมีผลเสียหายจากการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นลง แต่ในการลดทุนจดทะเบียนไม่ว่าจะเป็นการลดจำนวนหุ้นหรือลดมูลค่าหุ้น มีผลทำให้ผู้ลงทุนที่ถึหุ้นในบริษัทที่ลดทุนมีจำนวนหุ้นที่ถึอยู่ลดลง หรือมูลค่าหุ้นที่ถึอยู่ลดลง

ส่งผลให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนมีค่าลดลง ดังนั้น การลดทุนจดทะเบียนไม่ว่าจะเป็นการลดจำนวนหุ้นหรือลดมูลค่าหุ้นจึงเข้าลักษณะเป็นค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลงตามมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงนำผลเสียหายจากการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้จนกว่าจะมีการขายหุ้นดังกล่าวแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว คำฟ้องโจทก์ในส่วนที่ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเคลือบคลุมไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากโจทก์มิได้บรรยายว่าการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไม่ชอบอย่างไร มีเหตุผลใดที่ควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล เลขที่ 0200 9470/2/100012 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2543 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก. 2/9470/ผ.4/1/45/5 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2544 จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า การที่บริษัทลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด ลดทุนของบริษัทลงซึ่งเป็นผลให้จำนวนหุ้นของโจทก์ที่ถืออยู่ในบริษัทดังกล่าว 16,119,940 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ลดลงไปจำนวน 5,373,313 หุ้น คิดเป็นเงิน 53,733,130 บาท นั้น โจทก์มีสิทธินำเงิน 53,733,130 บาท ดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่ ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่า ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี บัญญัติว่า "รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ..." นั้น มีเจตนารมณ์ห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงนั้นยังมีใช้รายการที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ในกรณีนี้รายการจะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้นมา เมื่อคดีนี้ข้อเท็จจริงได้ความว่าโจทก์ซื้อหุ้นโดยถือไว้ในลักษณะทรัพย์สินเพื่อรับผลประโยชน์จากเงินปันผลจำนวน 16,119,940 หุ้น ในราคาตามมูลค่าหุ้น หุ้นละ 10 บาท โจทก์จึงมีมูลค่าทรัพย์สินในกรณีนี้คิดเป็นเงินจำนวน 161,199,400 บาท การลดทุนของบริษัทลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด ไม่ว่าจะเป็นการลดมูลค่าหุ้นแต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่ให้น้อยลงเพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัทลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด มีผลเพียงทำให้มูลค่าหุ้นรวมของโจทก์ลดลงตามสัดส่วนที่มีการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้นซึ่งเป็นผลให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีมูลค่าลดลง ดังนั้น การลดจำนวนหุ้นของบริษัทลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งทำให้จำนวนหุ้นที่โจทก์ถืออยู่ลดลงนี้จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมื่อมีการขายหุ้นส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวไปทั้งหมด ผลขาดทุนจากการขายหุ้นดังกล่าวจึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เมื่อโจทก์ยังมิได้ขายหุ้นในส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นไปทั้งหมด จึงถือว่ายังไม่มีรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของทรัพย์สินดังกล่าวที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ การลดจำนวนหุ้นของบริษัทลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด ตามกรณีพิพาทจึงเข้าลักษณะเป็น "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (17) ซึ่งต้องห้ามมิให้นำไปคำนวณกำไรสุทธิและขาดสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (1) ที่โจทก์อ้างในคำแก้อุทธรณ์ว่า การลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นมีผลทำให้หุ้นของโจทก์จำนวนหนึ่งหายไปไม่เหมือนกับการลดมูลค่าหุ้น หุ้นที่หายไปนั้นไม่มี

ทางได้กลับคืนมาจึงไม่มีหุ้นเหลืออยู่ให้ขายในอนาคต ถือได้ว่าเกิดผลเสียหายแก่โจทก์เพราะโจทก์ไม่ได้รับการคืนเงินตามมูลค่าหุ้นในจำนวนหุ้นที่หายไปเนื่องจากการลดทุน จึงเป็นทรัพย์สินที่สูญหายไปโดยสิ้นเชิงและโจทก์ไม่อาจเสียหายมากขึ้นหรือน้อยลงเนื่องจากการลดทุนอีก เพราะไม่มีหุ้นจำนวนที่หายไปให้ขายในอนาคตอย่างเช่นการลดทุนโดยการลดมูลค่าหุ้น ผลเสียหายที่เกิดขึ้นจึงมีความแน่นอนและกำหนดจำนวนได้แน่นอน โดยผลเสียหายจะเท่ากับมูลค่าของหุ้นตามจำนวนที่ลดลงเพราะการลดทุนดังกล่าว เห็นว่า การลดทุนของบริษัทล่าสูง (ประเทศไทย) จำกัด ไม่ว่าจะเป็นการลดมูลค่าหุ้นแต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่ให้น้อยลงเพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัทล่าสูง (ประเทศไทย) จำกัด ไม่มีผลกระทบต่อสัดส่วนการถือหุ้นของโจทก์ในบริษัทล่าสูง (ประเทศไทย) จำกัด แต่อย่างใด แต่เป็นเพียงการลดทุนจดทะเบียนของบริษัทล่าสูง (ประเทศไทย) จำกัด ที่ได้จดทะเบียนไว้เท่านั้น และแม้การลดจำนวนหุ้นให้น้อยลงมีผลทำให้หุ้นของโจทก์ในบริษัทล่าสูง (ประเทศไทย) จำกัด จำนวนหนึ่งหายไปก็ตาม แต่ก็ไม่ได้ทำให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทล่าสูง (ประเทศไทย) จำกัด อันเป็นทรัพย์สินของโจทก์สูญหายไปทั้งหมดหรือสูญหายไปโดยสิ้นเชิง โจทก์ในฐานะผู้ถือหุ้นอาจเสียหายมากขึ้นหรือไม่เสียหายเลยเนื่องจากการลดทุนก็ได้ เพราะโจทก์ยังมีจำนวนหุ้นที่เหลืออยู่จากการลงทุนให้ขายได้ในอนาคต เช่นเดียวกับการลดทุนโดยลดมูลค่าหุ้นผลเสียหายที่เกิดขึ้นสำหรับการลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นจึงยังไม่มีมีความแน่นอนและไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอน เนื่องจากต้องพิจารณามูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นซึ่งเป็นทรัพย์สินอันเดียวกันโดยไม่ได้พิจารณาที่หุ้นแต่ละหุ้น และที่โจทก์ยกขึ้นเปรียบเทียบในคำแก้อุทธรณ์ว่า กรณีบริษัทได้เข้าซื้อหุ้นในบริษัทอื่นต่อมาบริษัทนั้นประสบภาวะขาดทุนและได้เลิกกิจการไป บริษัทก็สามารถนำผลเสียหายจากการลงทุนมาถือเป็นรายจ่ายได้เนื่องจากบริษัทไม่อาจได้รับเงินคืนตามมูลค่าหุ้นที่ลงทุนไปนั้น เป็นเรื่องที่บริษัทอื่นประสบภาวะขาดทุนจนเลิกกิจการโดยไม่สามารถหารายได้ได้อีกต่อไป กรณีนี้ถือได้ว่าหุ้นในบริษัทอื่นที่บริษัทนั้นถืออยู่ไม่มีมูลค่าที่จะขายได้โดยสิ้นเชิง การขาดทุนจากการถือหุ้นดังกล่าวไว้จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ผิดกับกรณีของโจทก์ที่ผลเสียหายเนื่องจากการลงทุนที่ถูกลดจำนวนหุ้นนั้น โจทก์อาจได้รับกลับคืนมาเมื่อมีการขายหุ้นในส่วนที่เหลือนั้นไป ที่โจทก์อ้างว่าการลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นเพื่อล้างผลขาดทุนสะสมถือได้ว่าเกิดความเสียหายต่อโจทก์ ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นแล้วและเป็นผลเสียหายที่โจทก์ไม่อาจได้รับกลับคืนมาจึงฟังไม่ขึ้น การประเมินของเจ้าพนักงานงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วยอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น" พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

องค์คณะ

เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · ชาลี ทัพภวิมล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/5897/2550>