

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4498/2543

บริษัท เต็ดตรา แพ็ค (ไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 225, ป.รัชฎากร มาตรา 65, ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ, ป.รัชฎากร มาตรา 65 ตริ, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29, ป.วิ.พ. มาตรา 225, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ มาตรา 29

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ประกอบกิจการให้เช่าเครื่องจักรผลิตกล่องและบรรจุอาหารโดยโจทก์เช่าเครื่องจักรจากบริษัทในประเทศสิงคโปร์แล้วนำมาให้ลูกค้าในประเทศไทยเช่าช่วง ค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่ารวมทั้งค่าภาษีอากร ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการนำเครื่องจักรที่เช่าเป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่าเครื่องจักร ซึ่งสิทธิการเช่า เครื่องจักรนี้ถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง การได้มาซึ่งสิทธิการเช่า จึงเป็นการได้สิทธิในทรัพย์สิน และเนื่องจากสิทธิการเช่านี้ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการของโจทก์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน โจทก์จึงไม่มีสิทธินำไปหักเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่โจทก์นำเครื่องจักรดังกล่าว ออกให้เช่าช่วง โจทก์คงมีสิทธิทยอยหักในรูปของค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา เมื่อการเช่าเครื่องจักรระหว่างโจทก์กับผู้ให้เช่าเป็นการเช่า ที่ไม่มีกำหนดระยะเวลา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจึงหักได้ไม่เกินรอบระยะเวลาบัญชีละร้อยละ 10 ตามมาตรา 4(3) แห่งพระราชบัญญัติการออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 การที่เจ้าพนักงานประเมิน นำรายจ่ายดังกล่าวมาเฉลี่ยหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเป็นเวลา 10 ปี จึงชอบด้วยกฎหมาย ลูกค้าเช่าช่วงเครื่องจักรจากโจทก์เพื่อนำไปผลิตกล่องใช้บรรจุนมและผลไม้ โจทก์คิดค่าเช่าช่วงตามจำนวนกล่องที่ผลิตและจำหน่ายสินค้าที่บรรจุในกล่องได้แล้ว ซึ่งจะมีการบันทึกไว้ในมิเตอร์ของเครื่องจักรในแต่ละเดือน สิทธิของโจทก์ที่เรียกให้ผู้เช่าช่วงรับผิดชอบในจำนวนเงิน ค่าเช่าช่วงจึงเกิดขึ้นในวันที่ผู้เช่าช่วงผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้ และจำหน่ายได้แล้ว รายได้จากค่าเช่าช่วงจึงเกิดขึ้นในวันดังกล่าว ตามหลักเกณฑ์สิทธิ โจทก์ต้องนำรายได้ตามนี้ ดังกล่าวมารวมคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลในวันดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง ที่โจทก์อ้างว่าผู้เช่าช่วงจะส่งรายงานเป็นหนังสือระบุจำนวนกล่องที่ผลิต ได้จากเครื่องจักรในระหว่างเดือนปฏิทินที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่าวันที่ 20 ของทุกเดือนปฏิทิน โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิที่จะออกไปแจ้งหนี้ และเรียกเก็บค่าเช่าช่วงจากผู้เช่าช่วงได้ก่อนที่ผู้เช่าช่วงจะรายงานแจ้งจำนวนการผลิตของเดือนที่ผ่านมา โจทก์จึงต้องบันทึกรายได้ค่าเช่าของเดือนที่ผ่านมาเป็นรายได้ของเดือนที่ออกไปแจ้งหนี้ นั้น เป็นเพียงวิธีการชำระเงินค่าเช่าช่วงตามสัญญาเช่าช่วงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงเท่านั้น และเป็นเรื่องกิจการภายในธุรกิจของโจทก์เอง โจทก์จะนำข้อตกลงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงมาเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การ จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรหาได้ไม่ การบันทึกรายได้ค่าเช่ารับ ตามขนาดและยอดการผลิตที่โจทก์บันทึกไว้ จึงเลื่อนเดือนกัน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินนำค่าเช่าที่คำนวณจากยอดการผลิตและ จำหน่ายได้แล้วซึ่งโจทก์คำนวณไว้มาบันทึกรายได้ให้ถูกต้องตาม เงื่อนไขของมาตรา 65 วรรคสอง จึงถือเป็นการปฏิบัติที่ชอบด้วย กฎหมายแล้ว ประเด็นที่ว่าหากรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์ต้องเฉลี่ย หัก

เป็นค่าสิทธิหรือและค่าเสื่อมราคาในระยะเวลา 10 ปีแล้ว รายได้ ค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์ได้รับจากผู้เช่าช่วงและโจทก์ได้ลงเป็นรายรับ ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานก็ต้องปรับปรุงเป็นรายได้เฉลี่ย 10 ปี เช่นเดียวกันตามหลักการบัญชีว่าด้วยการรับรู้ รายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิและหลักการจับคู่รายจ่ายกับ รายได้นั้น แม้โจทก์จะกล่าวอ้างมาในคำฟ้องและจำเลยให้การต่อสู้ แต่ในชั้นชี้สองสถานเมื่อศาลภาษีอากรกลางมิได้กำหนดเป็นประเด็น ข้อพิพาท โจทก์ก็มิได้โต้แย้งคัดค้าน อุทธรณ์ของโจทก์เกี่ยวกับ ประเด็นนี้จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วในศาลภาษีอากรกลางต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากรฯ มาตรา 29 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย ที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับนั้น โจทก์มิได้ยกปัญหาดังกล่าวเป็นข้ออ้างเพื่อให้เกิดประเด็นข้อพิพาทไว้ในคำฟ้อง จึงเป็น ข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากรฯ มาตรา 29 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย โจทก์ให้ส่วนลดเพื่อจูงใจลูกค้าของบริษัทโดยกำหนดหลักเกณฑ์การให้ส่วนลดไว้แน่นอนและใช้สำหรับลูกค้าทุกรายของโจทก์ดังนี้ (1) ลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์บริษัทได้มากกว่า 5 ล้านกล่อง จะให้ส่วนลดร้อยละ 2 ของราคาวัตถุดิบ (2) ลูกค้าที่บรรจุและขาย ผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้มากกว่า 75 ล้านกล่องจะให้ส่วนลดร้อยละ 3 ของราคาวัตถุดิบ การให้ส่วนลดนี้ถ้าลูกค้าสามารถบรรจุและขาย ผลิตภัณฑ์ได้มากแล้ว โจทก์จะมีรายได้เพิ่มขึ้น ค่าส่วนลดที่โจทก์ ให้แก่ลูกค้าตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายเพื่อประกอบธุรกิจตามวัตถุประสงค์ของโจทก์อันเกี่ยวข้องกับธุรกิจของโจทก์โดยตรง โจทก์ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร และลำพังเพียงแต่ โจทก์ไม่ได้แจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ทราบทุกรายถึงแผนการให้ส่วนลดดังกล่าวก็ยังไม่อาจถือว่าส่วนลดดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศลตาม มาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร อันจะเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้วขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1016/2/100297 ถึง 100299 ลงวันที่ 30 สิงหาคม 2536 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ 95 ถึง 97/2541/สภ. (กม.1) ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2541 เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากรค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ คำขอของโจทก์นอกจากนี้ให้ยก โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่าโจทก์ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรจากบริษัทเต็ดตรา แพ็ค แปซิฟิก ฟิทีอิจำกัด ประเทศสิงคโปร์ และนำไปให้เช่าช่วงแก่ลูกค้าในประเทศ ไทย ในช่วงปี 2530 ถึง 2532 โจทก์เช่าเครื่องจักรเพื่อนำออกให้เช่าช่วงรวม 15 เครื่อง และเช่ามาเก็บในสต็อก 3 เครื่อง ตามสัญญาเช่าไม่ได้กำหนดอายุของสัญญาเช่าไว้ แต่ได้กำหนดเงื่อนไขว่า

ผู้เช่าสามารถบอกเลิกสัญญาเช่าได้เมื่อพ้นระยะเวลาการเช่า 2 ปีแล้วโดยต้องแจ้งให้ผู้ให้เช่าทราบล่วงหน้า 12 เดือน การจ่ายค่าเช่าเครื่องจักรผู้เช่าต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าแบ่งออกเป็น 3 รายการ คือ

1. ค่าเช่าพื้นฐาน ผู้เช่าต้องชำระเป็นเงินก้อนจำนวนหนึ่งตามที่ตกลงไว้ในสัญญาให้แก่ผู้ให้เช่าโดยจะไม่มีภาระคืนเงินดังกล่าวไม่ว่ากรณีใด ๆ
2. ค่าเช่ารายไตรมาส ผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าเป็นรายไตรมาส (ทุก 3 เดือน) เป็นการจ่ายหลังจากเครื่องจักรได้ใช้งานแล้ว หรือ 60 วัน หลังจากวันส่งมอบเครื่องจักรให้ผู้เช่า
3. ค่าเช่าตามขนาดหรือยอดการผลิต ผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าตามจำนวนกล่องที่บรรจุสินค้าและขายได้แล้วต่อเดือนตามอัตราที่กำหนดในสัญญาเช่าแต่ละฉบับ

จำเลยตรวจสอบภาษีโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 แล้วจำเลยแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 โดยภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 ที่โจทก์ต้องชำระเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 105,121,679 บาท ส่วนภาษีการค้าคงรับผิตชำระเพิ่ม เฉพาะปีภาษี 2531 และ 2532 รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 81,550 บาท เนื่องจากจำเลยอ้างว่าโจทก์บันทึกการรับเหลื่อมเดือน โจทก์นำค่าเช่าพื้นฐานหักเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีเป็นการไม่ถูกต้อง และโจทก์จ่ายส่วนลดแก่ลูกค้าไม่ถูกต้องเป็นรายจ่ายต้องห้าม กรณีรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าเครื่องจักรที่จำเลยอ้างว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 จำนวน 36,558,498.84 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2531 จำนวน 68,250,606.74 บาท และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 จำนวน 36,661,683.68 บาท โจทก์เห็นว่าการคำนวณของจำเลยไม่ถูกต้องเพราะรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานดังกล่าวไม่ใช่เป็นรายจ่ายเพื่อการลงทุน เนื่องจากโจทก์ไม่ได้นำเครื่องจักรที่เช่ามาใช้ในการผลิตสินค้าของโจทก์หรือเพื่อก่อให้เกิดรายได้ของโจทก์เอง แต่โจทก์นำไปให้เช่าช่วงต่อทุกเครื่อง กรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในทรัพย์สินเพราะเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาได้กลายเป็นทรัพย์สินของโจทก์จึงมิได้เป็นทุนรอนของโจทก์ โจทก์เพียงแต่มีสิทธินำไปให้เช่าช่วงได้ตามเงื่อนไขของสัญญาเช่าเท่านั้น รายจ่ายดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายที่โจทก์สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่โจทก์นำเครื่องจักรนั้นออกไปให้เช่าช่วงทั้งจำนวนและตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่องข้อสมมุติฐานมาตรฐานการบัญชีและฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ได้กำหนดให้รับรู้รายได้โดยมีเงื่อนไข 2 ประการคือ 1. กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ได้สำเร็จหรือถือว่าสำเร็จแล้ว และ 2. การแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้วตามมาตรฐานบัญชีดังกล่าวได้กำหนดหลักการจับคู่รายจ่ายและรายได้จะต้องบันทึกรายได้ตามหลักการการเกิดขึ้นของรายได้ก่อน หลังจากนั้นจึงนำรายจ่ายไปจับคู่กับรายได้นั้น ระบบบัญชีของโจทก์ โจทก์ได้บันทึกรายได้รายจ่ายตามหลักบัญชีดังกล่าวคือโจทก์ได้จ่ายค่าเช่าพื้นฐานเป็นจำนวนหนึ่งก่อน เพื่อให้ได้สิทธิการเช่าและเมื่อโจทก์นำเครื่องจักรออกไปให้เช่าช่วง โจทก์ก็เรียกเก็บเงินค่าเช่าพื้นฐานจำนวนหนึ่งก่อนเช่นเดียวกันตามระบบบัญชีดังกล่าว หากจำเลยถือว่าค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่เจ้าของเครื่องจักรเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งจะต้องหักเป็นค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาตามระยะเวลาการเช่า จำเลยจะต้องนำค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์ได้รับจากผู้เช่าช่วงเป็นรายได้ที่ได้รับล่วงหน้าและจะต้องคิดแบ่งเฉลี่ยเป็นรายได้ตลอดระยะเวลาการเช่าตามเกณฑ์สิทธิตามหลักการจับคู่ รายจ่ายกับรายได้เช่นเดียวกันแต่จำเลยไม่ได้ปรับปรุงคิดเฉลี่ยในส่วนที่เป็นรายได้ของโจทก์และที่จำเลยคิดเฉลี่ยหักเป็นรายจ่ายเป็นระยะเวลา 10 ปีทั้งหมดนั้นไม่ถูกต้อง เพราะเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาจำนวน 3 เครื่อง โจทก์ไม่ได้นำออกให้เช่าช่วงและโจทก์ไม่ได้ลงบันทึกค่าเช่าเป็น

รายจ่ายของโจทก์ในปีนั้น จนกว่าจะนำออกไปให้เข้าช่วงได้ แต่เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้นำรายจ่ายค่าเช่าส่วนนี้มาพิจารณาคิดเฉลี่ยด้วยและมีเครื่องจักรอีก 2 เครื่องที่โจทก์ได้เลิกสัญญาเช่าและส่งคืนไปต่างประเทศก่อนครบ 10 ปี การคิดเฉลี่ยรายจ่ายเป็นระยะเวลา 10 ปีจึงไม่ถูกต้อง ซึ่งโจทก์ได้ชี้แจงและส่งเอกสารประกอบแล้วตามคำชี้แจงลงวันที่ 23 มิถุนายน 2540 เอกสารหมายเลข.1 แผ่นที่ 82 ถึง 94 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 โจทก์ลงบัญชีรายได้จากค่าเช่ารับตามยอดการผลิตจำนวน 14,122,275.78 บาท จำนวน 17,386,947.78 บาท และจำนวน 20,620,580.60 บาท ตามลำดับตามเอกสารหมายเลข.3 แผ่นที่ 79 ถึง 81 สาเหตุที่โจทก์ลงบัญชีดังกล่าวเนื่องจากตามสัญญาเช่าเครื่องจักรระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วง ตามเอกสารหมายเลข.2 ข้อ 4(ค) ระบุว่าค่าเช่าให้คิดตามจำนวนการผลิตสินค้าและขายได้แล้ว ไม่ใช่คิดตามจำนวนกล่องที่ผลิตอย่างเดียว ในทางปฏิบัติผู้เช่าช่วงจะแจ้งยอดการผลิตและขายได้แล้วให้โจทก์ทราบในเดือนถัดจากเดือนที่ผลิตและขายได้จริงตามสัญญาเช่าเอกสารหมายเลข.2 แผ่นที่ 4 ข้อที่ 8 ระบุให้ผู้เช่าช่วงแจ้งยอดการผลิตและจำนวนการขายกล่องให้แก่ผู้ให้เช่าทราบไม่เกินวันที่ 20 ของเดือนถัดไป สัญญาเช่าช่วงของโจทก์ทุกฉบับมีเงื่อนไขเช่นเดียวกันนี้ เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งจากผู้เช่าช่วงโจทก์จะออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าเช่าช่วงเดือนนั้นจากผู้เช่าช่วงโจทก์ถือว่าโจทก์มีสิทธิได้รับค่าเช่าแต่ละเดือนเมื่อโจทก์ได้ออกใบแจ้งหนี้ให้แก่ผู้เช่าช่วงเพราะโจทก์ลงบัญชีตามเกณฑ์สิทธิ เมื่อโจทก์ออกใบแจ้งหนี้ในเดือนใด โจทก์ถือว่าเป็นรายได้ของเดือนนั้น โจทก์จึงบันทึกรายได้ของเดือนนั้นตามสำเนาใบแจ้งหนี้เอกสารหมายเลข.3 หมายเลข.4 และหมายเลข.5 การลงบัญชีรายได้ของโจทก์จะตรงกับรายจ่ายของผู้เช่าช่วง ไม่ได้เหลื่อมเดือนกัน ที่จำเลยอ้างว่าโจทก์จะต้องบันทึกรายได้ให้ตรงกับการผลิตของผู้เช่าช่วงในเดือนเดียวกันนั้น ไม่สามารถจะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติเพราะไม่ตรงกับข้อตกลงในสัญญาเช่าเพราะหากผู้เช่าช่วงทำการผลิตในวันสุดท้ายของเดือนและยังไม่ได้ขายสินค้าออกไป ผู้เช่าช่วงยังไม่ต้องชำระค่าเช่าช่วงแก่โจทก์ตามสัญญา โดยจำเลยอ้างว่าสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 โจทก์ลงบัญชีค่าเช่ารับต่ำไปจำนวน 227,706.65 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2531 โจทก์ลงบัญชีค่าเช่ารับต่ำไปจำนวน 146,147.31 บาท และสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 โจทก์ลงบัญชีค่าเช่ารับต่ำไปจำนวน 421,897.69 บาท ตามเอกสารหมายเลข.3 แผ่นที่ 59 ถึง 61 และการที่จำเลยแก้ไขบัญชีรายรับของโจทก์ทำให้ภาษีการค้ารอบปี 2531 และ 2532 คลาดเคลื่อนไปด้วย ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 โจทก์มีรายจ่ายที่เป็นส่วนลดแก่ลูกค้าจำนวน 11,403,234 บาท ตามเอกสารหมายเลข.3 แผ่นที่ 57 และแผ่นที่ 89 ถึง 91 ส่วนลดดังกล่าวเป็นนโยบายของฝ่ายการตลาดของบริษัทโจทก์ที่ต้องการจูงใจให้ลูกค้าเพิ่มยอดการผลิตเพื่อจะได้รับส่วนลดตามเกณฑ์ที่โจทก์ตั้งไว้ ซึ่งจะมีผลให้โจทก์มีรายได้จากค่าเช่าเพิ่มขึ้นตามรายงานการประชุมของฝ่ายการตลาดเอกสารหมายเลข.1 แผ่นที่ 1 โดยผู้จัดการฝ่ายการตลาดของโจทก์ได้แจ้งหลักเกณฑ์ดังกล่าวให้แก่ลูกค้าของโจทก์ทราบเป็นหนังสือแต่ไม่ได้แจ้งให้ผู้เช่าช่วงเครื่องจักรทราบทุกรายเพราะลูกค้าบางรายมียอดการผลิตต่ำกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้มากแม้โจทก์จะแจ้งนโยบายให้ส่วนลดแก่ลูกค้า ลูกค้ารายนั้นก็ไม่มีโอกาสที่จะทำยอดขายถึงเกณฑ์ที่จะได้รับส่วนลด การแจ้งให้ลูกค้าดังกล่าวทราบจึงไม่เกิดประโยชน์แก่โจทก์แต่อาจเสียลูกค้าไป ลูกค้าที่สามารถทำยอดการผลิตตามเกณฑ์ที่ได้รับส่วนลดในปี 2530 มี 3 บริษัท คือ บริษัทโฟร์โมสต์ ฟรีสแลนด์ (ประเทศไทย) จำกัดองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย และสหกรณ์โคนมหนองโพราชบุรีจำกัด ในปี 2531 ถึง 2532 มีเพียงบริษัทเดียวคือบริษัทโฟร์โมสต์ฟรีสแลนด์(ประเทศไทย) จำกัด ตามเอกสารหมายเลข.6 แผ่นที่ 1 และ 2 บริษัทโปกิ(ประเทศไทย) จำกัด

เป็นผู้ผลิตไอศกรีม ในช่วงปี 2530 ถึง 2532 ลูกค้ารายนี้มียอดการผลิตและขายเฉลี่ยประมาณปีละสองล้านกล่อง เป็นลูกค้าของโจทก์มาหลายปี บริษัทนี้มียอดขายต่ำและไม่มีโอกาสที่จะทำยอดการผลิตถึงเกณฑ์ที่โจทก์กำหนด โจทก์จึงไม่ได้แจ้งหลักเกณฑ์การให้ส่วนลดดังกล่าว บริษัทเนสเล่(ประเทศไทย) จำกัด เป็นบริษัทผลิตนมกล่อง ในช่วงปี 2530 ถึง 2532 ลูกค้ารายนี้มียอดการผลิตและขายเฉลี่ยประมาณปีละสามสิบล้านกล่องเป็นลูกค้าของโจทก์มาหลายปี โจทก์ไม่ได้แจ้งหลักเกณฑ์การให้ส่วนลดเพราะมียอดการผลิตต่ำกว่าเกณฑ์ บริษัทคิกคาปู (ประเทศไทย) จำกัด ในช่วงปี 2530 ถึง 2532 ลูกค้ารายนี้มียอดการผลิตและขายเฉลี่ยประมาณปีละสามสิบล้านกล่อง บริษัทนี้ไม่สามารถทำยอดขายจนมีสิทธิได้รับส่วนลดตามที่โจทก์วางหลักเกณฑ์ได้ โจทก์จึงไม่ได้แจ้งให้ทราบ นโยบายให้ส่วนลดดังกล่าว โจทก์ไม่ได้เลือกปฏิบัติ หากลูกค้ารายใดสามารถทำยอดการผลิตได้ถึงเกณฑ์ที่โจทก์กำหนด โจทก์จะให้ส่วนลดแก่ลูกค้าทุกราย ที่ผ่านมามีลูกค้าที่ทำยอดการผลิตถึงเกณฑ์ที่กำหนดมีเพียงสามบริษัท ที่จำเลยอ้างว่าโจทก์เลือกปฏิบัติจึงไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการหรือเป็นการให้โดยเสนหานั้นไม่ถูกต้อง จำเลยนำสืบว่า สัญญาเช่าเครื่องจักรระหว่างโจทก์กับผู้ให้เช่าและสัญญาเช่าช่วงระหว่างโจทก์กับลูกค้าของโจทก์จะมีรายละเอียดเหมือนกันยกเว้นเพียงเรื่องค่าเช่าที่สัญญาเช่าช่วงระหว่างโจทก์กับลูกค้าจะแบ่งค่าเช่าออกเป็น 3 ลักษณะ ได้แก่ 1. เป็นค่าเช่าพื้นฐาน 2. เป็นค่าเช่ารายไตรมาส และ 3. เป็นค่าเช่าตามยอดการผลิตและขายได้ การจ่ายค่าเช่าพื้นฐานระหว่างโจทก์กับลูกค้า คือ ลูกค้าของโจทก์จะต้องจ่ายค่าเช่าพื้นฐานก่อนการส่งมอบและติดตั้งเครื่องจักรรวมทั้งก่อนเครื่องจักรจะใช้งานได้ โจทก์เป็นผู้นำเข้าเครื่องจักรดังกล่าวเองโดยโจทก์จะเป็นผู้ชำระค่าภาษีอากรสำหรับการนำเข้าเครื่องจักร สำหรับค่าเช่ารายไตรมาส มีลักษณะการชำระค่าเช่าโดยชำระทุกวันที่ 20 ของเดือนแรกของแต่ละไตรมาส สำหรับค่าเช่าตามยอดการผลิตและขายได้จะคิดเมื่อผลิตกล่องพร้อมที่จะขายได้ โจทก์บันทึกค่าเช่ารับตามขนาดหรือยอดการผลิต โดยถือเอาตามจำนวนกล่องที่บรรจุสินค้าเสร็จและขายได้แล้ว ซึ่งจะมีการบันทึกไว้ในมิเตอร์ของเครื่องจักรในแต่ละเดือน โจทก์บันทึกรายได้ค่าเช่ารับดังกล่าวโดยยึดใบแจ้งหนี้ของโจทก์เป็นหลัก ถ้าเป็นใบแจ้งหนี้ที่ออกในเดือนใดก็จะถือเป็นรายได้ของโจทก์ในเดือนนั้น การบันทึกรายได้ค่าเช่ารับดังกล่าวไม่ถูกต้อง เพราะใบแจ้งหนี้ของโจทก์กำหนดไว้เป็นที่ชัดเจนแล้วว่า เป็นค่าเช่าเครื่องจักรสำหรับเดือนใด เมื่อใบแจ้งหนี้ของโจทก์กำหนดว่าเป็นค่าเช่าสำหรับเดือนใดแล้วจะต้องบันทึกเป็นรายได้ของเดือนนั้น มิใช่บันทึกเป็นรายได้ของโจทก์ตามวันที่ออกใบแจ้งหนี้ เนื่องจากโจทก์ใช้เกณฑ์สิทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้ารายจ่ายที่เป็นส่วนลดแก่ลูกค้าเพื่อสนับสนุนยอดการผลิตของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 นั้น ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้การแก่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่า โจทก์มีหนังสือแจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ทราบทุกรายว่า ถ้าผลิตกล่องได้ตามจำนวนที่กำหนดไว้จะได้รับส่วนลดแต่เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้สุ่มตัวอย่างเลือกตรวจสอบลูกค้าของโจทก์จำนวน 4 ราย พบว่าบริษัททั้งสี่ดังกล่าวไม่เคยเห็นเอกสารที่แจ้งให้ส่วนลดแก่ลูกค้าของโจทก์ แต่โจทก์เลือกปฏิบัติให้แก่ลูกค้าของโจทก์เพียงบางรายคือ บริษัทโฟร์โมสต์ ฟรีสแลนด์ (ประเทศไทย) จำกัด กรณีค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์ได้รับจากผู้ให้เช่าช่วงโจทก์รับในเดือนใดต้องถือเป็นรายได้ของโจทก์ในเดือนนั้น และค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าถือเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการเช่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เนื่องจากรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่ามีลักษณะเป็นเงินกินเปล่าในกรณีที่มีการเลิกสัญญาไม่จำเป็นต้องคืนเงินค่าเช่าพื้นฐานดังกล่าวให้แก่ผู้ให้เช่า นอกจากนี้รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนมีการส่งมอบเครื่องจักร

เพื่อไปทำการติดตั้งให้แก่ผู้เช่าช่วงจนสามารถใช้งานได้กรณีที่โจทก์นำรายจ่ายดังกล่าวทั้งจำนวนมาหักเป็นรายจ่ายของโจทก์ในปีที่จ่ายค่าเช่าพื้นฐานดังกล่าวจึงไม่ชอบ รายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานดังกล่าวประกอบไปด้วยค่าเช่าพื้นฐานค่าภาษีอากร ภาษีการค้า และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายในการนำเข้า จากการตรวจสอบการเสียภาษีอากรของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 พบว่าโจทก์บันทึกรายได้และลงบัญชีรายจ่ายไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวตามเอกสารหมายเลข ล.3 แผ่นที่ 49 ถึง 61 จำเลยมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังโจทก์ตามเอกสารหมายเลข ล.3 แผ่นที่ 3 ถึง 7 กรณีเครื่องจักร 5 เครื่องที่โจทก์อ้างในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ว่าเครื่องจักรดังกล่าวได้มีการเลิกสัญญาเช่าและส่งคืนเครื่องจักรที่เช่าก่อนครบ 10 ปีรวมทั้งเครื่องจักรบางตัวโจทก์เช่าและเสียค่าเช่าแล้วแต่ยังมิได้นำออกให้เช่าช่วงนั้น โจทก์มิได้ส่งหลักฐานเกี่ยวกับเครื่องจักรดังกล่าวไปให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจึงไม่เชื่อตามที่โจทก์กล่าวอ้างสำหรับการประเมินภาษีการค้าโจทก์ในปีภาษี 2531 และ 2532 เนื่องจากโจทก์ใช้เกณฑ์สิทธิในการเสียภาษีการค้า ประเด็นความผิดของโจทก์จึงเป็นลักษณะเช่นเดียวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเอกสารหมายเลข ล.3 แผ่นที่ 63 ถึง 65 โจทก์ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อวันที่ 30 กันยายน 2536 ตามเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 109 ถึง 135 เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้จัดทำรายงานพิจารณาอุทธรณ์ไว้ตามเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 59 ถึง 75 และ 76 ถึง 78 รายงานการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปรากฏตามเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 1 ถึง 18 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ปรากฏตามเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 19 ถึง 23 พิจารณาแล้ว ข้อเท็จจริงในเบื้องต้นรับฟังได้ว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ประกอบธุรกิจค้าขายทุกชนิดรวมทั้งเช่าหรือให้เช่าทรัพย์สิน จำเลยเป็นกรมในรัฐบาลสังกัดกระทรวงการคลังมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายเมื่อปี 2524 โจทก์เริ่มประกอบกรทำให้เช่าเครื่องจักรผลิตกล่องและบรรจุอาหาร โดยโจทก์จะทำสัญญาเช่าจากบริษัทเต็ดตรา แพ็ค แปซิฟิก พีทีอี จำกัด ประเทศสิงคโปร์แล้วนำไปให้ลูกค้าในประเทศไทยเช่าช่วงต่อ ในระหว่างปี 2530 ถึงปี 2532 โจทก์ได้เช่าเครื่องจักรเพื่อนำออกให้เช่าช่วงต่อในประเทศรวม 15 เครื่อง และเช่ามาเก็บในสต็อก 3 เครื่องตามสัญญาเช่า เอกสารหมายเลข จ.2 โจทก์ได้ยื่นแบบเสียภาษีอากรและนำค่าภาษีอากรชำระแก่จำเลยแล้ว หลังจากนั้นโจทก์ยื่นคำขอคืนภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึงปี 2532 จำนวน 8,578,725 บาทต่อจำเลยจำเลยได้ตรวจสอบการเสียภาษีอากรของโจทก์ต่อมาเมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2536 จำเลยมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1016/2/10098 ให้โจทก์นำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2530 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2530 ชำระเพิ่มเติมคือ เงินภาษีจำนวน 11,799,005.11 บาท เบี้ยปรับจำนวน 11,799,005.11 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 11,327,045.12 บาท รวมเป็นเงิน 34,925,055 บาท หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/1016/2/100299 ให้โจทก์นำเงินภาษีนิติบุคคล รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2531 ชำระเพิ่มเติมคือ เงินภาษีจำนวน 16,164,109.26 บาท เบี้ยปรับจำนวน 16,164,109.26 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 12,608,008.28 บาท รวมเป็นเงิน 44,936,223 บาท หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ต.3/1016/2/100297 ให้โจทก์นำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2532 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2532 ชำระเพิ่มเติมคือเงินภาษีจำนวน 9,715,539.06 บาท เบี้ยปรับจำนวน 9,715,539.06 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 5,829,323.60 บาท รวมเป็นเงิน 25,260,401 บาท หนังสือแจ้งภาษีการค้าที่ ต.3/1016/4/107136 ให้โจทก์ชำระภาษีการค้า

เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและภาษีเทศบาล สำหรับเดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม 2531 เพิ่มเติมจำนวน 16,066 บาท หนังสือแจ้งภาษีการค้าที่ ต.3/1016/4/107137 ให้โจทก์ชำระภาษีการค้า เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและภาษีเทศบาลสำหรับเดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม 2531 เพิ่มเติมจำนวน 65,484 บาท ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 121 ถึง 123 และหนังสือแจ้ง ภาษีการค้าเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 124, 125 โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยกับการแจ้งประเมินภาษีของ จำเลยทั้งห้าฉบับจึงได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อวันที่ 30 กันยายน 2536 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วได้วินิจฉัยว่า ข้อโต้แย้งของโจทก์ไม่อาจ รับฟังได้ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ แต่ได้ลดเบี้ยปรับของทุกรายการร้อยละ 50 รวมเป็นเงินภาษีที่ โจทก์ต้องชำระเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทั้งสิ้นจำนวน 86,335,571.06 บาท ตามคำวินิจฉัย อุทธรณ์เอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 19 ถึง 23 ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการ แรกมีว่าโจทก์บันทึกรายได้ค่าเช่ารับตามขนาดหรือยอดการผลิตไว้เพื่อเลื่อนเดือนหรือไม่การประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับ ภาษีการค้าในปี 2531 และ 2532 ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าตามสัญญาเช่าเอกสาร หมายเลข จ.2 นั้น ระบุว่าค่าเช่าจากยอดการผลิตขึ้นอยู่กับจำนวนกล่องที่ผลิตและจำหน่ายได้แล้ว ทั้ง ผู้เช่าช่วงจะต้องส่งรายงานเป็นหนังสือระบุจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรในระหว่างเดือน ที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่าวันที่ 20 ของทุกเดือน โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิที่จะออกใบแจ้งหนี้และ เรียกเก็บค่าเช่าจากผู้เช่าช่วงได้ก่อนที่ผู้เช่าช่วงจะรายงานแจ้งจำนวนการผลิตของเดือนที่ผ่านมา ดังนั้น สิทธิของโจทก์ที่จะเรียกเก็บค่าเช่าจึงเกิดเมื่อโจทก์ได้รับรายงานจากผู้เช่าช่วงและโจทก์ได้ ออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บค่าเช่าดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงต้องบันทึกรายได้ค่าเช่าของเดือนที่ผ่านมาเป็น รายได้ของเดือนที่ออกใบแจ้งหนี้ มิใช่เป็นการบันทึกรายได้เพื่อเลื่อนเดือนการบันทึกรายได้ของโจทก์ สำหรับค่าเช่าตามยอดการผลิตในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 จึงขอบด้วย ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรคสอง เห็นว่า เดิมประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติว่า จะต้องใช้เกณฑ์ ใดในการคำนวณกำไรสุทธิจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต่อมาได้มี พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 โดยได้แก้ไขมาตรา 65 วรรคหนึ่งว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้จาก กิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน" วรรคสองว่า "การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่ เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำ รายจ่ายทั้งสิ้นเกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็น รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น" ซึ่งจากผลของการแก้ไขมาตรา 65 ดังกล่าวตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2528 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ เสียภาษีเมื่อโจทก์เป็นบริษัทจำกัดจึงต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 เช่นเดียวกัน คดีนี้ ได้ความว่าโจทก์คิดค่าเช่าช่วงตามยอดการผลิต ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรที่ ผ่านการบรรจุและจำหน่ายได้แล้วกับผู้เช่าช่วงทุกรายของโจทก์เมื่อผู้เช่าช่วงเครื่องจักรจากโจทก์ ทำการผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และจำหน่ายได้แล้ว โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกให้ผู้เช่าช่วง รับผิดในจำนวนเงินค่าเช่าช่วงดังกล่าวได้ในวันที่ผู้เช่าช่วงผลิตกล่องที่บรรจุนมและน้ำผลไม้และ จำหน่ายได้แล้วถือเป็นรายได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามหลักเกณฑ์สิทธิโจทก์

ต้องนำรายได้ตามหนีดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในวันดังกล่าวตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง ที่โจทก์อ้างว่าผู้เช่าช่วงจะส่งรายงานเป็นหนังสือระบุ
จำนวนกล่องที่ผลิตได้จากเครื่องจักรในระหว่างเดือนปฏิทินที่ผ่านมาให้แก่โจทก์ไม่ช้ากว่าวันที่ 20
ของทุกเดือนปฏิทิน โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิที่จะออกใบแจ้งหนี้และเรียกเก็บค่าเช่าช่วงจากผู้เช่าช่วงได้
ก่อนที่ผู้เช่าช่วงจะรายงานแจ้งจำนวนการผลิตของเดือนที่ผ่านมาจากผู้เช่าช่วงโจทก์จึงต้องบันทึก
รายได้ค่าเช่าของเดือนที่ผ่านมาเป็นรายได้ของเดือนที่ออกใบแจ้งหนี้ นั้น เป็นเพียงวิธีการชำระเงิน
ค่าเช่าช่วงตามสัญญาเช่าช่วงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงเท่านั้น และเป็นเรื่องกิจการภายในธุรกิจ
ของโจทก์เองโจทก์จะนำข้อตกลงระหว่างโจทก์กับผู้เช่าช่วงมาเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การจัดเก็บ
ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหาได้ไม่ การบันทึกรายได้ค่าเช่ารับตามขนาดและยอดการผลิตที่
โจทก์บันทึกไว้จึงเหลื่อมเดือนกัน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินนำค่าเช่าที่คำนวณจากยอดการผลิต
และจำหน่ายได้แล้วซึ่งโจทก์คำนวณไว้มาบันทึกเป็นรายได้ให้ถูกต้องตามเงื่อนไขมาตรา 65
วรรคสอง เช่นนี้ ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายแล้ว สำหรับภาษีการค่านั้น เมื่อโจทก์บันทึก
รายได้ค่าเช่ารับตามขนาดและยอดการผลิตเหลื่อมเดือนกันเช่นนี้ จึงมีผลทำให้โจทก์ยื่นแบบแสดง
รายการการค้าโดยแสดงยอดรายรับของแต่ละเดือนเหลื่อมเดือนกันด้วย ดังนั้น การประเมินของ
เจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาเกี่ยวกับภาษีการค่านี้นปี
2531 และ 2532จึงชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สอง
มีว่ารายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานที่โจทก์จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าก่อนส่งมอบและติดตั้งเครื่องจักรสำหรับรอบ
ระยะเวลาบัญชีปี 2530 จำนวน 36,558,498.84 บาท รอบระยะเวลาบัญชีปี 2531 จำนวน
68,250,606.74 บาท และรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 จำนวน 36,661,683.68 บาท เป็นรายจ่าย
อันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (5) หรือไม่ และเจ้าพนักงาน
ประเมินของจำเลยหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาจากบุคคลอื่น
ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าการที่โจทก์เสียค่าเช่าพื้นฐานไปไม่ได้ทำให้โจทก์มี
ทรัพย์สินหรือทุนรอนเพิ่มขึ้นแม้โจทก์จะมีสิทธิในการใช้เครื่องจักรตามสัญญาเช่าก็ตาม แต่ก็ เป็น
สิทธิชั่วระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น และไม่ได้ใช้ในกระบวนการผลิตของโจทก์ด้วยการนำสิทธิการเช่า
ออกไปให้ผู้เช่าช่วงเปรียบเสมือนว่าโจทก์ซื้อสินค้ามาเพื่อขายไป ดังนั้นรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของ
โจทก์ที่ได้จ่ายเพื่อให้ได้เครื่องจักรเหมือนโจทก์จ่ายไปเพื่อให้ได้สิทธิคือสิทธิการเช่าอันเป็นสินค้า
ของโจทก์เพื่อนำออกให้ผู้เช่าช่วงเงินค่าเช่าพื้นฐานจึงไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนแต่
เป็นรายจ่ายในการประกอบธุรกิจของโจทก์ โจทก์จึงมีสิทธิหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี
ได้เต็มจำนวน เห็นว่า การประกอบกิจการของโจทก์ โจทก์จะดำเนินการต่อเมื่อลูกค้าในประเทศได้
ทำสัญญาเช่าเครื่องจักรกับโจทก์ก่อน โจทก์จึงได้ติดต่อไปยังเจ้าของเครื่องจักรในประเทศสิงคโปร์
เพื่อเช่าเครื่องจักรตามแบบและขนาดที่ลูกค้าในประเทศต้องการ ซึ่งโจทก์ต้องจ่ายค่าเช่าพื้นฐาน
ให้แก่เจ้าของเครื่องจักรในประเทศสิงคโปร์รวมทั้งค่าอากรขาเข้า ภาษีการค่านี้อื่น ๆ ที่
เกิดขึ้นตอนนำเข้าเพราะโจทก์เป็นผู้นำเข้าและผ่านพิธีศุลกากรเองรายจ่ายต่าง ๆ ดังกล่าวมาจึง
เป็นรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่าเครื่องจักรซึ่งสิทธิการเช่าเครื่องจักรนี้ถือเป็นทรัพย์สิน
อย่างหนึ่ง การได้มาซึ่งสิทธิการเช่าจึงเป็นการได้สิทธิในทรัพย์สิน และเนื่องจากสิทธิการเช่านี้
ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการของบริษัทโจทก์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงถือว่าเป็น
รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการที่สามมี
ว่าเจ้าพนักงานประเมินหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาจากบุคคลอื่น

ขอด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าหากรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุนแล้ว จำเลยชอบที่จะเฉลี่ยหักในอัตราร้อยละ 20 และเฉลี่ยหักภายในเวลา 5 ปี เท่านั้น อีกทั้งตามสัญญาเช่าเอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่ 1 ข้อ 5 ได้กำหนดอายุสัญญาเช่าไว้เป็นเวลา 2 ปีและให้สิทธิผู้เช่าบอกเลิกสัญญาได้โดยแจ้งล่วงหน้า 12 เดือน ดังนั้น สัญญาเช่าเครื่องจักรของโจทก์จึงไม่ใช่สัญญาเช่าไม่มีกำหนดระยะเวลา การที่เจ้าพนักงานประเมินได้นำรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานมาเฉลี่ยหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่โจทก์เช่ามาเป็นเวลา 10 ปี จึงไม่ขอด้วยกฎหมาย เห็นว่า ตามสัญญาเช่าเอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่ 1 ข้อ 5 (หรือเอกสารหมายเลข จ.7 ข้อ 5) นั้นไม่ได้ระบุว่ามีกำหนดระยะเวลาเช่าเท่าใด คงระบุแต่เพียงว่าไม่ว่าเวลาใด ๆ หลังจากครบกำหนด 2 ปี นับจากวันที่การเช่ามีผลบังคับ ผู้เช่าอาจบอกกล่าวเลิกสัญญาเช่านี้เป็นลายลักษณ์อักษรให้โจทก์ทราบล่วงหน้า 12 เดือน ซึ่งมีความหมายว่าหากผู้เช่ายังไม่บอกกล่าวเลิกสัญญาแล้วผู้เช่าก็เช่าได้ต่อไปโดยไม่มีกำหนด ลักษณะเช่นนี้ถือว่าเป็นสัญญาเช่าไม่มีกำหนดระยะเวลาสำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (2) ได้บัญญัติว่าการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาซึ่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินว่าให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน เมื่อค่าเช่าพื้นฐานดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่าดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้วข้างต้น และการเช่าเครื่องจักรดังกล่าวเป็นการเช่าที่ไม่มีกำหนดระยะเวลาการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรดังกล่าวจึงต้องบังคับตามมาตรา 4(3) ซึ่งกำหนดถึงทรัพย์สินประเภทที่เป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าว่า กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขการต่ออายุนั้น เปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้ต่อ ๆ ไปจะหักได้ไม่เกินร้อยละ 10 ของมูลค่าต้นทุน ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินนำรายจ่ายค่าเช่าพื้นฐานของโจทก์มาเฉลี่ยหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่เช่ามาเป็นเวลา 10 ปี จึงขอด้วยกฎหมาย ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า หากรายจ

องค์คณะ

ทวิวัฒน์ แดงทองดี · เรื่องฤทธิ์ ศรีวรรณะ · โนรี จันทรินทร์

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