

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 749/2553

บริษัทน้ำตาลทรายเพชร จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2522 มาตรา 29, ป.วิ.พ. มาตรา 225, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2, ป.พ.พ. มาตรา 1122, ป.ร.ฎ. มาตรา 65 ทวิ, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/16, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29, ป.ร.ฎ. มาตรา 87 ทวิ

ย่อ / หลักกฎหมาย

คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือจะต้องแสดงผลตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาถึงข้อยกเว้นตามมาตรา 37 วรรคสาม ประกอบด้วย เมื่อข้อยกเว้นตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีกเป็นปัญหาข้อเท็จจริงแต่โจทก์มิได้กล่าวมาในฟ้องจึงไม่ใช่ข้อที่โต้แย้งขึ้นว่ากันมาแล้ว โดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งมีข้อปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนหรือโจทก์ไม่สามารถยกขึ้นกล่าวในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2522 มาตรา 29 ประกอบ ป.วิ.พ. มาตรา 225 วรรคหนึ่ง โจทก์ประกอบกิจการโรงงานน้ำตาล เมื่อชาวไร่อ้อยมีความจำเป็นต้องใช้เงินเพื่อลงทุนปลูกอ้อย โจทก์จะจ่ายเงินให้ชาวไร่อ้อยตามจำนวนที่ชาวไร่อ้อยจะใช้ โดยมีข้อตกลงว่าเมื่อถึงฤดูเก็บเกี่ยวจะนำอ้อยมาขายให้แก่โจทก์โดยหักหนี้ โจทก์ไม่ได้คิดดอกเบี้ยจากชาวไร่อ้อยและโจทก์ได้จ่ายเงินให้ชาวไร่อ้อยก่อนที่โจทก์จะขายใบอนุญาตประกอบโรงงานน้ำตาล จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ อันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2 (5) โจทก์ให้กรรมการบริษัทกู้ยืมเงินหลายครั้งโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควรถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการโดยปกติทางการค้าของโจทก์อันเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2 (5) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยตามการประเมินเพื่อให้โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/16 (6) แม้โจทก์มีสิทธิคิดดอกเบี้ยจากผู้ถือหุ้นที่ค้างชำระได้ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1122 แต่ดอกเบี้ยกรณีลูกหนี้ค้างชำระเป็นค่าตอบแทนที่โจทก์เรียกเก็บเนื่องจากการใช้เงินค่าหุ้นการจัดตั้งบริษัทซึ่งกระทำเพียงคราวเดียว หากใช้เป็นดอกเบี้ยของกิจการโจทก์ที่จะเข้าข่ายเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2 (5) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยให้โจทก์ต้องคำนวณกำไรสุทธิตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 65 ทวิ (4) เท่านั้น แต่ไม่มีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยให้โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะไม่ใช่กรณีโจทก์ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ การประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ต้องมีลักษณะทำนองเดียวกับธนาคารพาณิชย์และจะต้องเป็นการประกอบกิจการโดยปกติด้วย สัญญาซื้อขายใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานผลิตน้ำตาลทรายระหว่างโจทก์กับบริษัท อ. มีใช่เป็นการกู้ยืมเงิน ดอกเบี้ยจากสัญญาดังกล่าวมิใช่ดอกเบี้ยจากการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แม้โจทก์ไม่มีวัตถุประสงค์หลักในการให้กู้ยืมเงิน แต่การที่โจทก์ให้บริษัทในกลุ่มเดียวกันกู้ยืมเงินหลายราย ถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการโดยปกติทางการค้าของโจทก์อันเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยง

ธนาคารพาณิชย์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การที่โจทก์ให้บริษัทในกลุ่มเดียวกันกู้เงินโดย คิดดอกเบี้ยต่ำกว่าดอกเบี้ยที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ธนาคารย่อมมิใช่ปกติวิสัยของผู้ทำการค้าทั่วไป แม้จะอ้างว่าบริษัทผู้กู้ขาดความเชื่อมั่นจากสถาบันการเงินจนโจทก์ต้องให้กู้ยืมก็ตาม แต่ในการให้กู้ ก็ไม่จำเป็นที่โจทก์ต้องลดอัตราดอกเบี้ยให้ต่ำกว่าราคาตลาด ทั้งโจทก์ยังมีผลขาดทุนติดต่อกันมา หลายปี จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร การบันทึกบัญชีรายได้ของโจทก์ในส่วนดอกเบี้ยตามข้อตกลง ระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้กู้เป็นการเลือกปฏิบัติให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติ ทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เป็นคนละกรณีกับอำนาจประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมินในการที่จะกำหนดดอกเบี้ยตามราคาตลาดในกรณีที่การให้กู้ยืมเงินมีดอกเบี้ยต่ำกว่า ราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามที่ ป.รัชฎากร มาตรา 91/16 (6) ให้อำนาจไว้เพื่อใช้เป็นฐาน ภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะดังเช่นกรณีของโจทก์ โจทก์จะอ้างเกณฑ์เงินสดซึ่งใช้สำหรับ ดอกเบี้ยที่โจทก์ตกลงกับบริษัทผู้กู้มาใช้อ้างในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินในส่วน ดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาดไม่ได้

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีการค้าเลขที่ 3013280/4/100007 และ 100008 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 3013280/6/100032 และ 100033 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.3 (อธ.1)/355 ถึง 358/2546 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2546 หรือให้พิจารณาลดหรืองด เบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ จำเลยให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้ โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลยโดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อ ศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...พิเคราะห์แล้ว ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้เถียงกัน ฟังได้ว่า โจทก์ประกอบธุรกิจผลิตน้ำตาลทราย เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีหนังสือแจ้ง ภาษีการค้าและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะแก่โจทก์ตามเอกสารหมายเลข 3 แผ่นที่ 28 ถึง 31 และแผ่นที่ 24 ถึง 27 ตามลำดับ โจทก์อุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามคำอุทธรณ์เอกสาร หมายเลข 4 แผ่นที่ 198 ถึง 306 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ และให้ลดเบี้ยปรับคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และรายงานการประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เอกสารหมายเลข 4 แผ่นที่ 1 ถึง 22 และแผ่นที่ 25 ถึงแผ่นที่ 31 สำหรับปัญหาที่ว่า หนังสือแจ้งภาษีการค้าและหนังสือแจ้งการ ประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะรายพิพาทชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่นั้น เห็นว่า มาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่ง พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว บัญญัติว่า คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยัน คำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการ ใช้ดุลพินิจ และวรรคสาม บัญญัติว่า บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งไม่ใช่ว่าบังคับกับกรณีดังต่อไปนี้ (1) เป็นกรณีที่มีผลตรงตามคำขอและไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น (2) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกัน อยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก ฯลฯ จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น กรณีคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็น หนังสือจะต้องแสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาถึงข้อยกเว้นตามมาตรา 37 วรรคสาม ประกอบด้วย

โดยเฉพาะคดีนี้เมื่อพิจารณาข้อยกเว้นตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ซึ่งข้อยกเว้นตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก เป็นปัญหาในข้อเท็จจริงแต่ปัญหาดังกล่าวโจทก์ไม่ได้กล่าวมาในคำฟ้อง จึงไม่ใช่ข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลฎีกาชั้นกลาง ทั้งมิใช่ปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนหรือโจทก์ไม่สามารถยกขึ้นกล่าวในศาลฎีกาชั้นกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาแผนกคดีฎีกาชั้นกลางไม่รับวินิจฉัย มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการแรกว่า กรณีโจทก์มีบัญชีลูกหนี้ชาวไร่ โดยโจทก์มิได้คิดดอกเบี้ยจากลูกหนี้เกษตรกรปลูกอ้อยนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยตามการประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ เห็นว่า ข้อเท็จจริงฟังยุติได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการโรงงานน้ำตาลเมื่อชาวไร่อ้อยมีความจำเป็นต้องใช้เงินเพื่อลงทุนปลูกอ้อย โจทก์จะจ่ายเงินให้ชาวไร่อ้อยตามจำนวนที่ชาวไร่อ้อยจะใช้ มีข้อตกลงว่า เมื่อถึงฤดูเก็บเกี่ยวจะนำอ้อยมาขายให้แก่โจทก์โดยหักหนี้ โจทก์ไม่ได้คิดดอกเบี้ยจากชาวไร่อ้อย ข้อเท็จจริงที่โจทก์ดำเนินการเพียงให้ชาวไร่อ้อยนำอ้อยที่ปลูกได้มาขายให้แก่โจทก์ใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตน้ำตาลทราย โจทก์มิได้มุ่งหวังจะได้กำไรในค่าดอกเบี้ยจากชาวไร่อ้อย โดยโจทก์ได้จ่ายเงินดังกล่าวไปตั้งแต่ปี 2530 และ 2531 อันเป็นเวลาก่อนที่โจทก์จะขายใบอนุญาตประกอบโรงงานน้ำตาล ลักษณะการทำธุรกรรมดังกล่าวหาได้มีวัตถุประสงค์เป็นการดำเนินการให้กู้ยืมเงิน จึงมิใช่เป็นเรื่องที่โจทก์ประกอบกิจการประเภทการค้า 12 ชนิด 1 ธนาการ รายการที่ประกอบการค้า กิจการของผู้ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาการพาณิชย์ เช่น ให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออกซื้อหรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ รวมทั้งกิจการโพนยักหรือช่วยตั๋วตามบัญชีอัตราภาษีการค้าซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนั้น และไม่เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาการพาณิชย์ เช่น ให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออกซื้อหรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีการต่างๆ อันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากรด้วยมาแต่ต้น แม้ภายหลังโจทก์จะมีได้ผลิตน้ำตาลอีกต่อไปก็ไม่มีผลทำให้กิจการที่ได้กระทำไปแล้วดังกล่าวกลับกลายเป็นกิจการเยี่ยงธนาการพาณิชย์ไปได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดดอกเบี้ยตามการประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีการค้า และต่อมาให้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่ชอบ ที่ศาลฎีกาชั้นกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีฎีกาชั้นกลางไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยตามการประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีโจทก์มีบัญชีลูกหนี้ให้กู้ยืมเงินแก่กรรมการหรือไม่ เห็นว่า ข้อเท็จจริงตามทางนำสืบของโจทก์เข้าลักษณะเป็นกรณีที่ถือเสมือนว่าโจทก์ให้กรรมการบริษัทกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เงินจำนวนดังกล่าวจำนวนมากถึง 45,356,168.74 บาท แต่โจทก์ไม่มีเอกสารหลักฐานใดมานำสืบ คงอ้างมาในอุทธรณ์ว่ามีทั้งส่วนที่ทรงรองจ่ายให้แก่กรรมการ และบางครั้งกรรมการก็ทรงรองจ่ายไปก่อน จึงต้องฟังว่าเป็นกรณีกรรมการกู้ยืมเงินของโจทก์หลายครั้ง ถือได้ว่าเป็นการประกอบกิจการโดยปกติทางการค้าของโจทก์อันเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาการพาณิชย์โจทก์จึงต้องเสียภาษีการค้าประเภทการค้า 12 ธนาการ ชนิด 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นและเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

กำหนดดอกเบี้ยตามการประเมินเพื่อให้โจทก์เสียภาษีการค้าตามมาตรา 87 ทวิ (6) (เดิม) แห่งประมวลรัษฎากรและเพื่อให้โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/16 (6) แห่งประมวลรัษฎากร อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า กรณีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยตามการประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ เห็นว่า ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1122 บัญญัติว่า ถ้าและเงินอันจะพึงส่งใช้เป็นค่าหุ้นตามเรียกนั้น ผู้ถือหุ้นคนใดมิได้ส่งใช้ตามวันกำหนดให้ไซ้ ผู้นั้นจำต้องเสียดอกเบี้ยนับแต่วันที่กำหนดให้ส่งใช้จนถึงวันที่ส่งเสร็จ ดังนั้น โจทก์จึงมีสิทธิคิดดอกเบี้ยจากผู้ถือหุ้นที่ค้างชำระได้ แต่ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าตอบแทนที่โจทก์เรียกเก็บเนื่องจากการใช้เงินค่าหุ้นการจัดตั้งบริษัทซึ่งกระทำเพียงคราวเดียว หากใช้เป็นดอกเบี้ยของกิจการโจทก์ที่จะเข้าข่ายเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น ให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตราออก ซื้อหรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ รวมทั้งกิจการโพงก๊วนหรือช่วยตัวตามประเภทการค้า 12 ธนาคาร ชนิด 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าและการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงินค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อหรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ ตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยให้โจทก์ต้องคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่ไม่มีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยให้โจทก์ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมิน เพราะไม่ใช่กรณีโจทก์ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์

อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า ลูกหนี้ดอกเบี้ยรับซึ่งเกิดจากการบันทึกบัญชีของโจทก์กรณีขายใบอนุญาตประกอบโรงงานน้ำตาลต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมินหรือไม่... เห็นว่า การประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ต้องมีลักษณะทำนองเดียวกับธนาคารพาณิชย์ และจะต้องเป็นการประกอบกิจการโดยปกติด้วย ลักษณะธุรกรรมระหว่างโจทก์กับบริษัทหุตสาหกรรมน้ำตาล ที.เอ็น. จำกัด มิใช่เป็นเรื่องของการกู้ยืมเงิน แต่เป็นสัญญาซื้อขายใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานผลิตน้ำตาลทราย ดอกเบี้ยจากสัญญาซื้อขายมิใช่ดอกเบี้ยจากการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ดอกเบี้ยดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมิน

อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า กรณีโจทก์ให้บริษัทหุตสาหกรรมอ่างเวียน จำกัด บริษัทเจ้าจอมคลังสินค้า จำกัด และบริษัทน้ำตาลรีไฟน์ซิงมณฑล จำกัด กู้ยืมเงินนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า แม้โจทก์ไม่มีวัตถุประสงค์หลักในการให้กู้ยืมเงิน แต่การที่โจทก์ได้ให้บริษัทในกลุ่มเดียวกันกู้ยืมเงินหลายราย ถือได้ว่าการให้กู้ยืมดังกล่าวเป็นการประกอบกิจการโดยปกติทางการค้าของโจทก์ อันเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ โจทก์จึงต้องเสียภาษีการค้าตามประเภทการค้า 12 ธนาคาร ชนิด 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าซึ่งใช้บังคับในขณะนั้นและต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ปัญหาที่ว่าโจทก์คิดดอกเบี้ยการให้กู้ยืมดังกล่าวตามอัตราเงินฝากออมทรัพย์ของธนาคารย่อมมีความมั่นคงและสามารถถอนคืนได้ง่ายกว่าการที่โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืม และเมื่อโจทก์ต้องกู้เงินธนาคารและเสียดอกเบี้ยสูง แต่โจทก์ให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกู้เงินโดยคิดดอกเบี้ยต่ำดังกล่าว ย่อมมิใช่ปกติวิสัยของผู้ทำการค้าทั่วไป แม้จะอ้างว่าบริษัทผู้กู้ขาด

ความเชื่อมั่นจากสถาบันการเงินจนโจทก์ต้องให้กู้ยืมก็ตาม แต่ในการให้กู้ก็ไม่จำเป็นที่โจทก์ต้องลดอัตราดอกเบี้ยให้ต่ำกว่าราคาตลาด ทั้งโจทก์ยังมีผลขาดทุนติดต่อกันมาหลายปีด้วย จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร ส่วนปัญหาที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์รับรู้รายได้ดอกเบี้ยเกินหนี้เงินสด เมื่อโจทก์ยังไม่ได้รับดอกเบี้ยจำนวนดังกล่าวจึงเป็นการประเมินตามเกณฑ์สิทธิซึ่งไม่ถูกต้องตามกฎหมายนั้น เห็นว่า การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้ของโจทก์ในส่วนดอกเบี้ยตามข้อตกลงระหว่างโจทก์กับบริษัทผู้กู้ นั้นเป็นการเลือกปฏิบัติให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เป็นคนละกรณีกับอำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะกำหนดดอกเบี้ยตามราคาตลาดในกรณีที่การให้กู้ยืมเงินมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 87 ทวิ (6) (เดิม) และมาตรา 91/16 (6) ให้อำนาจไว้เพื่อใช้เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีการค้าหรือภาษีธุรกิจเฉพาะดังเช่นกรณีของโจทก์ โจทก์จะอ้างเกณฑ์เงินสดซึ่งใช้สำหรับดอกเบี้ยที่โจทก์ตกลงกับบริษัทผู้กู้มาใช้อ้างในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินในส่วนดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาดไม่ได้ การประเมินภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีนี้ของเจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า กรณีรายรับจากการผลิตน้ำตาลทรายในเดือนภาษีตุลาคม 2534 จำนวน 112,254,793.96 บาท โจทก์ต้องนำรายได้จำนวนดังกล่าวมาเสียภาษีการค้าหรือไม่... เห็นว่า ประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีการค้า ส่วนที่ 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 77 (เดิม) บัญญัติว่า ขายหมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อ จำหน่าย จ่ายโอน โดยมีประโยชน์ตอบแทนด้วย และส่วนสอง รายรับ มาตรา 79 ทวิ (เดิม) บัญญัติว่ากรณีต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า และให้ถือมูลค่าของสินค้านั้นเป็นรายรับ ฯลฯ (3) ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า 1 และประเภทการค้า 2 แห่งบัญชีภาษีการค้านำสินค้าที่ตนใช้ประกอบการค้านั้นไปใช้หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองซึ่งสินค้านั้นโดยมิใช่เพื่อขาย การที่โจทก์ส่งมอบสินค้าน้ำตาลทรายดิบให้แก่ผู้อื่นนำไปส่งออกและโจทก์ยังตัดสินค้านั้นออกจากบัญชีสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ตุลาคม 2534 เห็นได้ว่าโจทก์มีเจตนาโอนกรรมสิทธิ์ในน้ำตาลทรายดิบนั้นเป็นปริมาณที่กำหนดให้ไปโดยเด็ดขาดแล้วเพราะเป็นการมอบให้ไปส่งออก ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายตามความในมาตรา 79 ทวิ (เดิม) แล้ว แม้โจทก์จะมีได้ทำสัญญาซื้อขายโดยตรงดังที่โจทก์นำสืบว่าสินค้านั้นเป็นน้ำตาลทรายดิบ มีกฎหมายห้ามมิให้โรงงานน้ำตาลทรายนำออกจำหน่ายภายในประเทศเว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการน้ำตาลทรายก่อน ทั้งข้ออ้างของโจทก์ขัดแย้งกับบัญชีของโจทก์ โดยที่น้ำตาลทรายเป็นสินค้าประเภทการค้า 1 ชนิด 1 ก เมื่อโจทก์ได้บันทึกบัญชีว่าได้ปรับปรุงราคาตลาดเป็นจำนวน 112,254,793.96 บาท ซึ่งทำให้โจทก์มีกำไรจากการปรับราคาสินค้านั้น 35,829,894.28 บาท และตัดสินค้าทั้งหมดจากบัญชีสินค้าคงเหลือกรณีดังกล่าวนั้นโจทก์ยังไม่เคยเสียภาษีการค้าสำหรับสินค้านั้น แต่สินค้านั้นไม่เหลือในบัญชีและในความเป็นจริงแล้ว ย่อมฟังได้ว่าราคาสินค้าน้ำตาลทรายดิบจำนวน 112,254,793.96 บาท ที่โจทก์ได้โอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองสินค้านั้นไปแล้ว ถือว่าเป็นรายรับจากการขายสินค้าที่จะต้องเสียภาษีการค้าตามการประเมินอุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการสุดท้ายว่า กรณีมีเหตุงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์หรือไม่เพียงใด เห็นว่า ตามพฤติการณ์ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาลดเบี้ยปรับแก่โจทก์ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายนั้นเหมาะสมแก่พฤติการณ์แห่งคดีและนับว่าเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว จึงมีไม่มีเหตุที่จะลดหรืองดเบี้ยปรับ

และเงินเพิ่มแก่โจทก์แต่อย่างใด อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีการค้ำเลขที่ 3013280/4/100007 และ 100008 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะเลขที่ 3013280/6/100032 และ 100033 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2542 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สภ.3 (อธ.1)/355 ถึง 358/2546 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2546 เกี่ยวกับกรณีดอกเบี้ยยู่หนี้ค่าหุ้นค้างชำระกรณีดอกเบี้ยยู่หนี้ชาวไร่อ้อย และกรณีดอกเบี้ยยู่หนี้บริษัทอุตสาหกรรมน้ำตาล ที.เอ็น. จำกัด นอกจากนี้แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

พันระสา บัวทอง · องอาจ โจนสุพจน์ · ทองหล่อ โฉมงาม

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/749/2553>