

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10773/2557

บริษัทแอล. พี. เอ็น. ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน) กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.วิ.พ. มาตรา 23, ป.รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ, ป.รัษฎากร มาตรา 65, ป.พ.พ. มาตรา 457

ย่อ / หลักกฎหมาย

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) ในเดือนภาษีสิงหาคม 2540 กันยายน 2540 ตุลาคม 2540 พฤศจิกายน 2540 มกราคม 2541 และมีนาคม 2541 ตามลำดับ มีทุนทรัพย์ที่พิพาทกันไม่เกินเดือนภาษีละ 50,000 บาท จึงต้องห้ามมิให้โจทก์อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กำหนดเวลาให้โจทก์อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน ตามมาตรา 30 (2) แห่ง ป.รัษฎากร เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาให้โจทก์ได้ โดยอาศัยอำนาจตาม ป.วิ.พ. มาตรา 23 ประกอบมาตรา 17 แห่ง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 การที่เจ้าพนักงานออกหมายเรียกตาม ป.รัษฎากร เป็นการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินเพื่อจัดให้มีหนังสือแจ้งการประเมิน ดังนั้นการออกหมายเรียกจึงมิใช่เป็นการออกคำสั่งทางปกครอง หนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองจะต้องทำเป็นหนังสือและจะต้องแสดงเหตุผลหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาถึงกรณีอื่นเป็นเหตุให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือไม่ต้องแสดงเหตุผลดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37 วรรคสาม (1) ถึง (4) ประกอบด้วย และเหตุผลที่ต้องแสดงนั้นอาจมีหลายกรณีแตกต่างกันไป การที่ผู้ออกหนังสือแจ้งการประเมินกับผู้ออกใบแนบรายการประเมินอ้างเหตุผลต่างกันั้น ถือเป็นการจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ไปพบเจ้าพนักงานประเมิน ให้ถ้อยคำและนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องไปแสดงตามประเด็นการตรวจสอบหลายครั้ง เจ้าพนักงานประเมินบันทึกคำให้การและให้โจทก์ทราบผลการตรวจสอบแต่ละขั้นตอน โจทก์ได้แย้งคัดค้านหลายประเด็น ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ให้โจทก์รับทราบผลการตรวจสอบและแจ้งการประเมินไปยังโจทก์ โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยโต้แย้งข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินได้ชัดเจนแล้ว ถือว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีก แม้บทบัญญัติของ ป.รัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้กำหนดนิยามคำว่า "ราคาตลาด" ไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายทางการค้าทั่วไปแล้ว คงมีความหมายในทำนองเดียวกันกับมาตรา 91/1 (3) ซึ่งเป็นบทบัญญัติในส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะที่กำหนดนิยามคำว่า "ราคาตลาด" คือราคาสินค้าที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง ราคาตลาดของสินค้าในแต่ละช่วงเวลาอาจเปลี่ยนแปลงแตกต่างกันได้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่เป็นปัจจัยที่มีผลต่อราคาสินค้านั้น จึงจำเป็นต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงในสำนวนจากพยานหลักฐานที่คู่ความนำสืบ การที่เจ้าพนักงานประเมินถือเอาราคาประเมินของทางราชการที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ห้องชุดให้ผู้ซื้อเป็นราคาตลาดในวันที่โอน เป็นการประเมินที่ชอบด้วย ป.รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 91/16 (6) แล้ว โจทก์ให้บริษัท พ. คุ้มเงินโดยไม่ได้คิดดอกเบี้ยตามราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินดอกเบี้ยเท่ากับดอกเบี้ยอัตราทั่วเฉลี่ยรายไตรมาส การแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิในส่วน

นี้จึงชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีที่ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณภาษีนั้น จะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และนำรายจ่ายที่มีหน้าที่ต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีไปรวมเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 65 วรรคสอง บัญญัติว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ คำสั่งดังกล่าวข้อ 5 (6) กำหนดว่า ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขาย แต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามข้อ 4 วรรคสอง ให้ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ... ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขาย ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน แต่คำสั่งดังกล่าวไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับกรณีที่มีการขายโครงการทั้งทั้งโครงการโดยที่ยังสร้างไม่เสร็จว่าดอกเบี้ยจ่ายที่นำไปรวมเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์จะถูกนำไปใช้อย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์เรื่องการจับคู่ของรายได้และรายจ่ายกับวัตถุประสงค์ของมาตรการยกเว้นเกณฑ์สิทธิดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่า เมื่อมีรายได้เกิดขึ้นจากการขายโครงการทั้งโครงการโดยที่ยังสร้างไม่เสร็จ ดอกเบี้ยจ่ายที่รวมเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ของโครงการดังกล่าวย่อมถูกนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายโครงการดังกล่าวเนื่องจากมีรายได้ที่จะนำรายจ่ายไปจับคู่แล้วและการจับคู่ผิดจะไม่เกิดขึ้น ทางพิจารณาไม่มีพยานโจทก์เบิกความยืนยันว่าโครงการที่โจทก์อ้างว่าขายไปนั้นได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในวันใด ลำพังเพียงการทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามเอกสารหมาย จ.4 แผ่นที่ 1 ถึงแผ่นที่ 24 นั้น ไม่เพียงพอให้รับฟังว่าโจทก์ได้ขายโครงการทั้งสองดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาท ดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย ค่าธรรมเนียมในการโอนนั้น ป.พ.พ. มาตรา 457 บัญญัติให้ผู้ซื้อและผู้ขายพึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย แต่โจทก์ทำสัญญาให้ผู้ซื้อชำระค่าธรรมเนียม เป็นกรณีที่คู่สัญญาตกลงกันเป็นอย่างอื่น และค่าธรรมเนียมดังกล่าวผู้ซื้อจ่ายให้แก่กรมที่ดิน ไม่ได้จ่ายเงินค่าธรรมเนียมให้โจทก์ จึงไม่เป็นรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของโจทก์ ค่าธรรมเนียมดังกล่าวย่อมไม่ถือเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่โจทก์ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 แห่ง ป.รัชฎากร โจทก์ไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชีเป็นรายได้

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ เลขที่ กค.0711.02/ทีม 3/0187 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2546 และเลขที่ กค.0711.02/ทีม 3/0188 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2546 เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 03013280/6/100468 ถึง 100478 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2546 เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.3 (อธ.1.2)/49 ถึง 61/2549 ลงวันที่ 24 เมษายน 2549 ให้ลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์เสียทั้งหมด จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก่โจทก์การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิเลขที่ กค 0711.02/ทีม 3/0187, กค 0711.02/ทีม 3/0188

ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3(อธ.1.2)/49 ถึง 50/2549 ลงวันที่ 24 เมษายน 2549 โดยมีให้นำค่าธรรมเนียมการทำสัญญาซื้อขายและจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์ตกลงกับผู้ซื้อให้ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระตามจำนวนที่ระบุในหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิมาถือเป็นรายได้ของโจทก์ในการคำนวณผลขาดทุนสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามที่ตรวจสอบ คำขออื่นนอกจากนี้ให้ยก ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้เถียงกันพึงยุติว่า โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม 2540 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม 2544 เจ้าพนักงานของจำเลยได้วิเคราะห์แบบและขออนุมัติออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีของโจทก์ทั้ง 5 รอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิแก่โจทก์และแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้แจ้งเหตุผลเพิ่มเติมการประเมินให้โจทก์ทราบ ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยยกอุทธรณ์ของโจทก์ ให้ลดเบี้ยปรับสำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มไม่มีกฎหมายให้งดหรือลดได้ โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2549 โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง 2 ครั้ง ตามคำร้องของโจทก์ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2549 และลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2549 ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอนุญาตให้ฟ้องภายในวันที่ 23 สิงหาคม 2549 และโจทก์ฟ้องคดีในวันที่ 23 สิงหาคม 2549 คดีนี้เจ้าพนักงานจำเลยมีหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะแก่โจทก์ แต่ปรากฏว่าภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) เลขที่ 03013280/6/100468 ถึง 100473 ในเดือนภาษีสิงหาคม 2540 กันยายน 2540 ตุลาคม 2540 พฤศจิกายน 2540 มกราคม 2541 และมีนาคม 2541 ตามลำดับ มีทุนทรัพย์ที่พิพาทกันไม่เกินเดือนภาษีละ 50,000 บาท จึงต้องห้ามมิให้โจทก์อุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีธุรกิจเฉพาะเดือนภาษีดังกล่าว มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยประการแรกว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องหรือไม่ ที่จำเลยอุทธรณ์ว่า มาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ มิใช่ระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 แต่เป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายสารบัญญัติซึ่งไม่มีบทบัญญัติให้ศาลสามารถยื่นหรือขยายระยะเวลาได้ การยื่นหรือขยายระยะเวลาดังกล่าวต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 อรรถแห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ยังได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงไม่อาจนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 มาใช้บังคับ เมื่อโจทก์ไม่ปฏิบัติตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า หมดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วัน เป็นกำหนดเวลาให้ฟ้องคดี มิใช่อายุความในการเรียกร้องสิทธิใด ๆ ตามกฎหมายสารบัญญัติ และแม้จะไม่ได้เป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

พ.ศ.2528 ดังที่จำเลยอ้าง แต่ก็เป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนั้น ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจขยายหรือย่นระยะเวลาให้โจทก์ได้โดยอาศัยอำนาจตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ประกอบมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกว่า หมายถึงตามประมวลรัษฎากร หนังสือแจ้ง เปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามฟ้องเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยมาตรา 37 แห่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่ เห็นว่า การที่เจ้าพนักงาน ออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรเป็นการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าพนักงาน ประเมินเพื่อจัดให้มีหนังสือแจ้งการประเมินอันเป็นคำสั่งทางปกครอง ลำพังเพียงแต่การ ออกหมายเรียกมิใช่เป็นการออกคำสั่งทางปกครอง สำหรับหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัย อุทธรณ์รายพิพาทซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองจะต้องทำเป็นหนังสือและจะต้องแสดงเหตุผลตาม มาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่นั้น ต้อง พิจารณาถึงกรณีอันเป็นเหตุให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือไม่ต้องแสดงเหตุผลดังที่บัญญัติ ไว้ในมาตรา 37 วรรคสาม (1) ถึง (4) ประกอบด้วย และเหตุผลที่ต้องแสดงนั้นอาจมีหลายกรณีแตกต่างกันไป การที่ผู้ออกหนังสือแจ้งการประเมินกับผู้ออกใบแนบรายการประเมินอ้างเหตุผลต่างกัน นั้น ถือเป็นการจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว คำสั่งทางปกครองจึงไม่เสียไปดังที่โจทก์อุทธรณ์ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า คดีนี้ไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องแสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีกนั้น เห็นว่า ข้อเท็จจริงในคดีนี้ฟังยุดว่า การประเมินภาษีตามฟ้องเป็นผลสืบเนื่อง จากการออกหมายเรียกตรวจสอบตามประมวลรัษฎากร ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ไปพบเจ้าพนักงาน ประเมิน ได้ให้ถ้อยคำ และนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องไปแสดงตามประเด็นการ ตรวจสอบหลายครั้ง เจ้าพนักงานประเมินได้บันทึกคำให้การและให้โจทก์ทราบผลการตรวจสอบ แต่ละขั้นตอน โจทก์ได้โต้แย้งคัดค้านหลายประเด็น ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ให้โจทก์รับทราบ ผลการตรวจสอบและแจ้งการประเมินไปยังโจทก์ โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์โดยโต้แย้งข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินได้ชัดเจนแล้ว ที่ ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า เหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีกนั้น ศาลฎีกาแผนก คดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของ โจทก์ประการต่อไปว่า ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ระหว่างโจทก์และผู้ซื้อเป็นราคาตลาดใน การคำนวณสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะของโจทก์ในปีและเดือนภาษี พิพาทหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า แม้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในส่วนของ ภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้กำหนดนิยามคำว่า "ราคาตลาด" ไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมาย ทางการค้าทั่วไปแล้ว คงมีความหมายในทำนองเดียวกันกับ มาตรา 91/1 (3) ซึ่งเป็นบทบัญญัติใน ส่วนของภาษีธุรกิจเฉพาะที่กำหนดนิยามคำว่า "ราคาตลาด" คือ ราคาสินค้าที่มีการซื้อขายกัน ตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง ราคาตลาดของสินค้าในแต่ละช่วงเวลาย่อมอาจ เปลี่ยนแปลงแตกต่างกันได้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่เป็นปัจจัยที่มีผลต่อราคาสินค้านั้น จึง

จำเป็นต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงในสำนวนจากพยานหลักฐานที่คู่ความนำสืบ โดยในข้อนี้ตามที่โจทก์อ้างและนำสืบพยานหลักฐานเป็นทำนองว่า โจทก์กำหนดราคาขายห้องชุดโดยการคำนวณต้นทุนโครงการรวมกับกำไรที่ต้องการมาตั้งเป็นราคาขายและใช้ราคานี้แก่ผู้ซื้อทุกรายโดยไม่เลือกปฏิบัติ ราคาที่โจทก์ตั้งไว้จึงเป็นราคาตลาดที่แท้จริงของโจทก์ ณ ขณะที่มีการตกลงทำสัญญาจะซื้อขาย ซึ่งเป็นราคาเดียวกันกับราคาตามสัญญาซื้อขายที่จดทะเบียน ณ สำนักงานที่ดินจริง แต่จำเลยประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์เพิ่มขึ้น โดยจำเลยเห็นว่า ราคาประเมินของกรมที่ดินเป็นราคาตลาด เมื่อโจทก์ขายห้องชุดต่ำกว่าราคาดังกล่าวจึงถือเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยปราศจากเหตุอันสมควร จากข้อโต้แย้งของคู่ความดังกล่าวในเบื้องต้นเห็นว่า ราคาประเมินของกรมที่ดินนั้น จัดทำขึ้นโดยสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน ที่ทำขึ้นตามระเบียบคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ.2535 โดยโจทก์มิได้โต้แย้งในส่วนนี้ ย่อมเห็นได้ว่า การออกราคาประเมินดังกล่าวมีรายละเอียดหลักเกณฑ์และเหตุผลที่น่าจะแสดงถึงราคาซื้อขายทรัพย์สินที่เป็นปกติได้อย่างหนึ่ง ดังนั้น การที่โจทก์สามารถทำสัญญาจะซื้อขายห้องชุดกับลูกค้าก่อนการจดทะเบียนโอนไม่นานในราคาสูงกว่าราคาประเมินนั้นทำให้มีเหตุผลอันควรเชื่อได้ว่า ราคาห้องชุดตามที่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายและจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานที่ดินดังกล่าวเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาที่ควรซื้อขายกันได้ตามปกติในขณะนั้น จึงไม่น่าเชื่อว่าราคาดังกล่าวเป็นราคาตลาดในขณะนั้นหรือเป็นการทำสัญญาซื้อขายห้องชุดโดยมีราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควรดังที่โจทก์กล่าวอ้างตามฟ้อง และไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่า การที่จำเลยถือเอาราคาประเมินดังกล่าวเป็นราคาตลาดนั้น ไม่ชอบแต่อย่างใด พยานหลักฐานของโจทก์จึงมีน้ำหนักน้อยกว่าพยานหลักฐานของจำเลย ดังนี้ ย่อมฟังไม่ได้ว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินถือเอาราคาประเมินของทางราชการที่ใช้คำนวณเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ห้องชุดให้ผู้ซื้อจากโจทก์ในวันจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ห้องชุดพิพาทเป็นราคาตลาดในวันที่โอนเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 91/16 (6) ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนนี้ชอบด้วยกฎหมายนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ประการนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า กรณีที่โจทก์ให้บริษัทพรสันติ จำกัด กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 13.5 ต่อปี เจ้าพนักงานประเมินอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินดอกเบี้ยโดยใช้อัตราดอกเบี้ยรับถ้วนเฉลี่ยรายไตรมาสแก่โจทก์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่าบริษัทพรสันติ จำกัด เป็นบริษัทที่โจทก์ถือหุ้นอยู่ร้อยละ 99 โจทก์ให้บริษัทพรสันติ จำกัด กู้ยืมในรูปตัวสัญญาใช้เงินและคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 8.50 ต่อปี ถึงร้อยละ 15.75 ต่อปี และตามคำเบิกความของนางปิ่นรัตน์ โจทก์และบริษัทพรสันติ จำกัด เป็นนิติบุคคลต่างหากจากกัน โดยโจทก์ยอมเสียดอกเบี้ยเป็นอัตราลอยตัว โดยให้สถาบันการเงินมีสิทธิขึ้นหรือปรับปรุงดอกเบี้ยใหม่ตามความเหมาะสมไม่เกินกว่าที่กฎหมายอนุญาตให้คิดดอกเบี้ยโดยไม่ต้องแจ้งให้โจทก์ โดยอัตราดอกเบี้ยที่โจทก์กู้ยืมเงินมามีหลายอัตราตั้งแต่ร้อยละ 6.950 ต่อปี ถึงร้อยละ 25 ต่อปี และหลายวงเงินเป็นการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศ จึงไม่มีเหตุที่โจทก์จะยอมให้บุคคลอื่นกู้ยืมเงินจากโจทก์โดยยอมขาดทุนเป็นจำนวนมากเช่นนี้ การที่เจ้าพนักงานประเมินนำดอกเบี้ยทั้งสอง

กรณีมาเปรียบเทียบกับกันจึงถูกต้องแล้ว เมื่อโจทก์ให้บริษัทพรสันติ จำกัด กู้ยืมเงินโดยไม่ได้คิดดอกเบี้ยตามราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินดอกเบี้ยเท่ากับดอกเบี้ยอัตราถัวเฉลี่ยรายไตรมาส การแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิในส่วนนี้จึงชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ประการนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า ดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปเนื่องจากการกู้เงินเพื่อการก่อสร้างอาคารของโจทก์ ปีภาษี 2541 และ 2542 ที่เกิดขึ้นก่อนโครงการสร้างเสร็จ รวม 355,663,585.55 บาท จะหักเป็นรายจ่ายได้หรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ผู้เสียภาษีที่ใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณภาษีนั้น จะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และนำรายจ่ายที่มีหน้าที่ต้องจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีไปรวมเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่หากใช้เกณฑ์สิทธิอย่างเคร่งครัดในบางกรณีก็อาจก่อให้เกิดการจับคู่ผิดของรายได้และรายจ่าย โดยเฉพาะกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องใช้ระยะเวลาในการก่อให้เกิดเงินได้ ส่วนรายจ่ายได้เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งส่งผลให้กำไรสุทธิของธุรกิจไม่สะท้อนสภาพความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของธุรกิจ การกันรายจ่ายดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ไว้โดยยังไม่ให้หักจนกว่าอสังหาริมทรัพย์พร้อมที่จะเกิดรายได้ก็เป็นมาตรการหนึ่งที่ใช้แก้ปัญหการจับคู่ผิดของรายได้กับรายจ่ายดังกล่าว ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง บัญญัติว่า การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ คำสั่งดังกล่าวข้อ 5 (6) กำหนดว่า ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามข้อ 4 วรรคสอง ให้ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ... ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน ดังนั้น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขายจึงเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ โดยยังไม่ยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้ทันทีในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั่นเอง แต่คำสั่งดังกล่าวไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับกรณีที่มีการขายโครงการทิ้งทั้งโครงการโดยที่ยังสร้างไม่เสร็จว่า ดอกเบี้ยจ่ายที่นำไปรวมเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์จะถูกนำไปใช้อย่างไร ซึ่งเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์เรื่องการจับคู่ของรายได้และรายจ่ายกับวัตถุประสงค์ของมาตรการยกเว้นเกณฑ์สิทธิดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่า เมื่อมีรายได้เกิดขึ้นจากการขายโครงการทิ้งทั้งโครงการโดยที่ยังสร้างไม่เสร็จ ดอกเบี้ยจ่ายที่รวมเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ของโครงการดังกล่าวย่อมถูกนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายโครงการดังกล่าวเนื่องจากมีรายได้ที่จะนำรายจ่ายไปจับคู่แล้ว และการจับคู่ผิดจะไม่เกิดขึ้นอีกนั่นเอง แต่คดีนี้ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้เถียงกันฟังได้ว่า โจทก์หยุดการก่อสร้างโครงการสุขุมวิททาวเวอร์ และโครงการของโจทก์ยังสร้างไม่แล้วเสร็จ ซึ่งตามรายงานอาคารขนาดใหญ่ที่ยุติการก่อสร้างใน กทม. ปี 2544 - 2546 ปรากฏว่าโครงการของโจทก์ซึ่งหยุดการก่อสร้างเมื่อปี 2541 มีการดำเนินการก่อสร้างต่อในปี 2546 โดยผู้ได้รับอนุญาตยังคงเป็นโจทก์ ส่วนโครงการลุมพินี ซิตี

บางนา นางสาวอินทิราเบิกความว่า โครงการนี้ได้ล้มเลิกไป โดยไม่ปรากฏว่ามีการก่อสร้างหรือไม่ ทั้งไม่มีพยานโจทก์เบิกความยืนยันว่าโครงการทั้งสองนั้นได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในวันใด ลำพังเพียงการทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างนั้นนั้นไม่เพียงพอให้รับฟังว่าโจทก์ได้ขายโครงการทั้งสองดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีที่พิพาท ดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย การแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิในส่วนนี้จึงถูกต้องแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของโจทก์ประการนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยประการสุดท้ายว่า ค่าธรรมเนียมการโอนตามสัญญาซื้อขายซึ่งโจทก์ตกลงทำสัญญาให้ผู้ซื้อเป็นผู้ชำระเสียทั้งหมด เป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์หรือไม่ เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร หมวด 3 ภาษีเงินได้ ส่วนที่ 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 39 เงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน โดยกรณีค่าธรรมเนียมในการโอนนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 457 บัญญัติให้ผู้ซื้อและผู้ขายพึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย แต่โจทก์ทำสัญญากับผู้ซื้อให้ผู้ซื้อชำระค่าธรรมเนียมทั้งสิ้น เป็นกรณีที่คู่สัญญาตกลงกันเป็นอย่างอื่น และค่าธรรมเนียมดังกล่าวผู้ซื้อจ่ายให้แก่กรมที่ดิน ไม่ใช่กรณีที่จ่ายเงินค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้โจทก์ ดังนั้น จึงไม่เป็นรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของโจทก์ ค่าธรรมเนียมดังกล่าวย่อมไม่ถือเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่โจทก์ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชีเป็นรายได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของจำเลยประการนี้ฟังไม่ขึ้น ในส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่โจทก์อุทธรณ์นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเบี้ยปรับคงเรียกเก็บร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายนั้น เป็นคุณแก่โจทก์แล้ว ส่วนเงินเพิ่มยังไม่มีเหตุที่จะลดให้ ที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษามานั้นชอบแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ประการนี้ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

วีระพล ตั้งสุวรรณ · สุทัศน์ ศิริมหาพฤกษ์ · รัชพันธ์ ประพุทธนิติสาร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/10773/2557>