

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13847/2553

บริษัทน้ำตาลวังขนาย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 69, ป.วิ.พ. มาตรา 225,

พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29, ป.ร.ฎ. มาตรา 88/6,

ป.ร.ฎ. มาตรา 83, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์บรรยายฟ้องว่า โจทก์กู้ยืมเงินจากนิติบุคคลซึ่งเป็นสถาบันการเงินซึ่งตั้งอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ โดยไม่ได้บรรยายฟ้องตั้งประเด็นพิพาทว่า ถิ่นอันเป็นที่ตั้งของสำนักสาขานาคารทั้งสองแห่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นภูมิลำเนาของธนาคารทั้งสองแห่งตาม ป.พ.พ. มาตรา 69 ตามที่โจทก์อุทธรณ์ อุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ไม่ชอบด้วย ป.วิ.พ. มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ทั้งมิใช่ปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน หรือโจทก์ไม่สามารถยกปัญหาเช่นนี้ขึ้นกล่าวในศาลชั้นต้นเพราะพฤติการณ์ไม่เปิดช่องให้กระทำได้ หรือเพราะเหตุเป็นเรื่องที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วยกระบวนการพิจารณาชั้นอุทธรณ์ อันจะเข้าข้อยกเว้นให้โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์ได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 225 วรรคสอง ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจึงไม่รับวินิจฉัยให้ โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2535 ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับภาษีเดือนดังกล่าวเมื่อวันที่ 15 มกราคม 2545 จึงต้องถือว่าเป็นการประเมินเมื่อพ้นกำหนดสองปี แต่ยังไม่เกินสิบปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 88/6 (1) (ค) จึงมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์เพียงว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษีหรือไม่ เมื่อข้อเท็จจริงซึ่งปรากฏจากผลการตรวจสอบว่า โจทก์มียอดขายเพิ่มขึ้นและมียอดแตกต่างกันเป็นร้อยละ 43.83 ของฐานภาษีที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการไว้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีให้โจทก์ได้ภายในกำหนด 10 ปี ตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 88/6 (1) (ค) เจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่าโจทก์บันทึกรายการสินค้าและวัตถุดิบที่มีไว้น้อยกว่าสินค้าตามการตรวจสอบมีมูลค่าเป็นเงิน 61,072,244.82 บาท ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศ สำหรับสินค้าตามมูลค่าที่ตรวจสอบนั้น ไม่อาจจะนับได้ว่าเป็นยอดขายของเดือนภาษีใด ซึ่งตามหลักการบัญชีจะต้องนำยอดขาดบัญชีนี้ไปปรับปรุงเป็นยอดสุดท้ายของงวดหรือรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และเป็นคุณแก่โจทก์ในการคิดเบี่ยงปรับและเงินเพิ่ม หาใช่จะใช้วิธีคำนวณจากฐานภาษีของแต่ละเดือนภาษีตั้งแต่เดือนภาษีมกราคม 2535 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2535 มาคำนวณรวมกันไม่ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายเดือนพร้อมกับชำระภาษีตามที่บัญญัติไว้ใน ป.ร.ฎ. มาตรา 83 ดังนั้น ฐานภาษีที่จะนำมาพิจารณาคำนวณว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการไว้ต่ำกว่ามูลค่าที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 หรือไม่ จึงต้องพิจารณาเฉพาะฐานภาษีสำหรับเดือนภาษีที่มีการประเมินเท่านั้น โจทก์ได้รับชำระค่าหุ้นเพิ่มทุน

เต็มมูลค่าแล้ว แต่โจทก์มีบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระตามงบการเงิน ย่อมมีนัยสำคัญที่แสดงให้เห็นว่าการลงบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระจำนวนดังกล่าวนั้น แท้จริงแล้วไม่ใช่เป็นการค้างชำระค่าหุ้นจริง แต่ถือเสมือนว่าโจทก์ปฏิบัติอย่างอื่นที่ก่อให้เกิดผลเช่นเดียวกับการที่โจทก์ยอมให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย แต่เมื่อกรณีดังกล่าวเป็นเงินให้กู้ยืมอันเนื่องมาจากการเพิ่มทุนโดยออกหุ้นใหม่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 เพียงคราวเดียวเท่านั้น ข้อเท็จจริงฟังไม่ได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป.รัษฎากร มาตรา 91/2 (5) ก่อนถึงฤดูผลิตน้ำตาล โจทก์จะส่งจ่ายเช็คให้ชาวไร่อ้อยนำไปขายลดให้แก่ธนาคารแล้วนำเงินเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตอ้อยส่งโรงงานให้โจทก์ จากนั้นเมื่อชาวไร่อ้อยนำอ้อยมาขายแก่โจทก์ในแต่ละฤดูการผลิต โจทก์จะคิดราคาอ้อยหักกับจำนวนเงินตามเช็คที่จ่ายไป หากส่งอ้อยได้ไม่พอกับจำนวนเงินตามเช็คโจทก์ถือว่าชาวไร่อ้อยเป็นหนี้โจทก์ตามมูลค่าส่วนที่ขาดอยู่ เมื่อถึงฤดูการผลิตใหม่โจทก์ก็จะออกเช็คให้อีกแม้ยังชำระหนี้เดิมไม่หมด แต่จะจ่ายไม่เต็มจำนวนเงินที่ให้ไว้เดิมและแม้ชาวไร่อ้อยบางรายจะเป็นหนี้โจทก์เป็นเวลานานโจทก์ก็จะไม่ตัดสิทธิที่จะให้เงินช่วยเหลือและมิได้คิดดอกเบี้ย ทั้งจะไม่ฟ้องร้องดำเนินคดีแม้ยอดหนี้จะไม่มี การเคลื่อนไหว เพราะโจทก์เกรงว่าชาวไร่อ้อยรายอื่น ๆ จะไม่นำอ้อยมาส่งโรงงาน เชื่อกันว่าโจทก์มีลักษณะเป็นการจ่ายค่าซื้อสินค้าล่วงหน้า อัตราการจ่ายเงินตามเช็คนี้ไม่ได้หมายความว่าชาวไร่อ้อยจะได้รับเงินเต็มจำนวนนั้น แต่หมายถึงวงเงินที่ชาวไร่อ้อยจะได้เงินช่วยเหลือเป็นเงินค้ำประกันหรือค้ำยาฆ่าศัตรูพืชเป็นต้น ซึ่งรวมค่าใช้จ่ายในการตลาดไว้ด้วย พฤติการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นเจตนาว่า การที่โจทก์ส่งจ่ายเช็คล่วงหน้าเพื่อช่วยให้ชาวไร่อ้อยนำเช็คไปแลกเงินจากธนาคารพาณิชย์ โดยวิธีขายลดเช็ค ชาวไร่อ้อยต้องเสียส่วนต่างเป็นดอกเบี้ยให้แก่ธนาคารพาณิชย์ผู้ซื้อเช็คโดยตรง ชาวไร่อ้อยไม่ได้จ่ายดอกเบี้ยให้โจทก์ ข้อตกลงดังกล่าวมีผลบังคับเพียงให้ชาวไร่อ้อยนำอ้อยที่ปลูกได้มาส่งมอบให้แก่โจทก์เพื่อโจทก์จะได้มีวัตถุดิบอ้อยป้อนเข้าโรงงานน้ำตาลของโจทก์ ข้อตกลงในเรื่องนี้หาได้มีวัตถุประสงค์เป็นการให้กู้ยืมไม่ แต่เป็นสัญญาต่างตอบแทนที่บังคับกันไว้ระหว่างชาวไร่อ้อยกับโจทก์ ธุรกิจดังกล่าวเป็นยุทธศาสตร์ทางธุรกิจที่จำเป็นของโจทก์ในการแสวงหาวัตถุดิบคืออ้อยจากชาวไร่อ้อยมาเป็นปัจจัยในการผลิต จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ตาม ป.รัษฎากร มาตรา 91/2 (5)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนภาษีมกราคม 2535 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2536 เลขที่ ตส.6/06710060/6/000001 ถึงเลขที่ ตส.6/06710060/6/000022 ลงวันที่ 15 มกราคม 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ภญ. (อธ.7)/8/2546 ถึงเลขที่ ภญ. (อธ.7)/19/2546 ลงวันที่ 11 มีนาคม 2546 เฉพาะในส่วนที่ประเมินและวินิจฉัยให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับดอกเบี้ยรับจากลูกหนี้ค้างชำระค่าหุ้น และจากลูกหนี้ชาวไร่อ้อยที่โจทก์ออกเช็คส่งจ่ายล่วงหน้า ฟ้องโจทก์นอกจากนี้ให้ยก ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติในเบื้องต้นว่าโจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์และรายชื่อกรรมการผู้มีอำนาจตาม

หนังสือรับรอง เมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2538 จำเลยออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีแก่โจทก์สำหรับ
รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2534 ถึง 31 ตุลาคม 2535 และรอบระยะเวลาบัญชี
ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2535 ถึง 31 ตุลาคม 2536 หลังจากนั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย
ได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายสำหรับปีภาษี
2535 และปีภาษี 2536 ภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร
สำหรับปีภาษี 2535 และ 2536 ภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่ง
ประมวลรัษฎากร สำหรับปีภาษี 2535 และ 2536 ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2535
ภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนภาษีมกราคม 2535 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2536 และมีหนังสือแจ้ง
การเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2534 ถึง 31
ตุลาคม 2535 และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2535 ถึง 31 ตุลาคม 2536 โจทก์
อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มี
คำวินิจฉัยโดยในส่วนของ การประเมินภาษีเฉพาะที่โจทก์นำมาฟ้องเป็นคดีนี้คือภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร
ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนตุลาคม 2535 และภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนมกราคม 2535
ถึงตุลาคม 2536 โจทก์อุทธรณ์ว่า แม้นาการทั้งสองแห่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์จะเป็นธนาคาร
สาขา แต่ธนาคารทั้งสองแห่งดังกล่าวก็ได้จดทะเบียนเป็นสถาบันการเงินซึ่งจัดตั้งและดำเนินธุรกิจ
ทางการเงินและการธนาคารภายใต้กฎหมายสาธารณรัฐสิงคโปร์และมีถิ่นอันเป็นที่ตั้งของ
สำนักงานสาขาอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ตามที่ระบุไว้ในสัญญากู้ยืมเงินและอ้างว่าตาม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 69 บัญญัติให้ถือว่า ถิ่นอันเป็นที่ตั้งของสำนักงานสาขา
เป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลที่มีสำนักงานสาขาคือ กรณีจึงต้องถือว่าธนาคารสาขาทั้งสองแห่ง
ดังกล่าวมีภูมิลำเนาอยู่ที่สาธารณรัฐสิงคโปร์ด้วย ดังนี้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ตามฟ้อง
ของโจทก์ข้อ 6.2.3 โจทก์บรรยายฟ้องเพียงว่า โจทก์กู้ยืมเงินจากนิติบุคคลซึ่งเป็นสถาบันการเงิน
ซึ่งตั้งอยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ ซึ่งตามประกาศใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่ง
ราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ฯลฯ ซึ่ง
ประกาศใช้ ณ วันที่ 30 กรกฎาคม 2519 ข้อ 11 ดอกเบี้ย 2 (ก) ได้กำหนดอัตราหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้
จากดอกเบี้ยเงินกู้ที่ส่งไปชำระยังสาธารณรัฐสิงคโปร์ไว้ ซึ่งโจทก์จะต้องนำเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายใน
อัตราเพียงไม่เกินร้อยละ 10 ของดอกเบี้ยทั้งสิ้นเพื่อชำระให้จำเลย การที่เจ้าพนักงานประเมินภาษี
ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 15 จึงไม่ถูกต้องเท่านั้น โจทก์หาได้บรรยายฟ้องตั้งประเด็นพิพาทว่า ถิ่นอัน
เป็นที่ตั้งของสำนักงานธนาคารทั้งสองแห่งในสาธารณรัฐสิงคโปร์ เป็นภูมิลำเนาของธนาคาร
ทั้งสองแห่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 69 ด้วย ตามที่โจทก์กล่าวอ้างใน
อุทธรณ์ไม่ อุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นข้อที่มีได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลางซึ่ง
ไม่ชอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบ
พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ทั้งมิใช่
เป็นปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน หรือโจทก์ไม่สามารถยกปัญหาเช่นนั้นขึ้น
กล่าวในศาลชั้นต้นเพราะพฤติการณ์ไม่เปิดช่องให้กระทำได้ หรือเพราะเหตุเป็นเรื่องที่ไม่
ปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วยกระบวนการพิจารณาชั้นอุทธรณ์ อันจะเข้าข้อยกเว้นให้โจทก์มีสิทธิที่จะ
อุทธรณ์ได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคสอง ประกอบ
พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกา

จึงไม่รับวินิจฉัยให้ ข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรกลางรับฟังมาและโจทก์จำเลยมิได้อุทธรณ์โต้เถียงเป็นอย่างอื่นฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีตุลาคม 2535 ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย และเจ้าพนักงานของจำเลยมีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับภาษีเดือนดังกล่าวเมื่อวันที่ 15 มกราคม 2545 กรณีจึงต้องถือว่าเป็นการประเมินเมื่อพ้นกำหนดสองปี แต่ยังไม่เกินสิบปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ในข้อนี้ข้อเท็จจริงปรากฏตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีแสดงยอดขายเดือนภาษีตุลาคม 2535 เป็นจำนวน 78,016,445.40 บาท แต่ผลการตรวจสอบปรากฏว่าโจทก์มียอดขายเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 177,985,275.20 บาท จึงมียอดแตกต่างอยู่จำนวน 99,968,829.80 บาท หรือคิดเป็นร้อยละ 43.83 ของฐานภาษีที่โจทก์ยื่นแสดงรายการไว้ กรณีจึงเข้าเกณฑ์เป็นการประเมินในกรณีที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีโจทก์ได้ภายในกำหนด 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 88/6 (1) (ค) เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าโจทก์บันทึกรายการสินค้าและวัตถุดิบที่มีไว้ขายน้อยกว่าสินค้าตามการตรวจสอบมีมูลค่าเป็นเงิน 61,072,244.82 บาท จึงต้องถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศสำหรับสินค้าตามมูลค่าที่ตรวจสอบนั้น แต่ไม่อาจจะระบุได้แน่ชัดว่ายอดขายดังกล่าวเป็นยอดขายของเดือนภาษีใด ซึ่งตามหลักการทางบัญชีจะต้องนำยอดขาดบัญชีนี้ไปปรับปรุงเป็นยอดสุดท้ายของงวดหรือรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและเป็นคุณแก่โจทก์ในการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย หากใช้วิธีคำนวณจากฐานภาษีของแต่ละเดือนภาษีตั้งแต่เดือนภาษีมกราคม 2535 ถึงเดือนภาษีตุลาคม 2535 มาคำนวณรวมกันไม่ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายเดือนพร้อมกับชำระภาษีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 83 ดังนั้น ฐานภาษีที่จะนำมาพิจารณาคำนวณว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการไว้ต่ำกว่ามูลค่าที่โจทก์ได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของฐานภาษีที่แสดงรายการภาษีหรือไม่ จึงต้องพิจารณาเฉพาะฐานภาษีสำหรับเดือนภาษีที่มีการประเมินเท่านั้น เมื่อข้อเท็จจริงจากหลักฐานการจดทะเบียนบริษัทจากกระทรวงพาณิชย์และหลักฐานตามงบดุลประกอบการลงบัญชีของบริษัทโจทก์ฟังได้เป็นยุติว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2531 ถึงวันที่ 31 ตุลาคม 2532 โจทก์ได้จดทะเบียนเพิ่มทุนจำนวน 150,000,000 บาท และโจทก์ได้รับชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าเรียบร้อยแล้ว แต่โจทก์กลับมีบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระตามงบการเงิน จำนวน 48,775,918.69 บาท ย่อมมีนัยสำคัญที่แสดงให้เห็นว่า การลงบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระจำนวนดังกล่าว นั้น แท้จริงแล้วมิใช่เป็นการค้างชำระค่าหุ้นจริง หากแต่ถือเสมือนว่าโจทก์ปฏิบัติอย่างอื่นที่ก่อให้เกิดผลเช่นเดียวกับการที่โจทก์ยอมให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย แต่อย่างไรก็ดี เมื่อกรณีดังกล่าวเป็นเงินให้กู้ยืมอันเนื่องมาจากการเพิ่มทุนโดยออกหุ้นใหม่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 เพียงคราวเดียวเท่านั้น ข้อเท็จจริงจึงฟังไม่ได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (5) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนนี้จึงไม่ขัดด้วยกฎหมาย อุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น ข้อเท็จจริงที่โจทก์จำเลยไม่ได้เถียงกันฟังได้ว่า เชื้อที่โจทก์ส่งขายให้แก่ชาวไร่อ้อย มีลักษณะเป็นการจ่ายค่าซื้อสินค้าล่วงหน้า โดยจะมีการคิดหักจากราคาอ้อยที่ชาวไร่อ้อยนำมาขายให้แก่โจทก์ในแต่ละฤดูการผลิต

หากชาวไร่อ้อยส่งอ้อยให้โจทก์ได้ไม่เพียงพอกับจำนวนเงินที่ได้รับไปโจทก์ก็ได้คิดดอกเบี้ย กล่าวคือ ก่อนถึงฤดูการผลิต โจทก์จะออกเช็คให้ชาวไร่อ้อยเพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตอ้อยส่งโรงงานให้โจทก์ โดยใช้บุคคลเป็นกลุ่มค้ำประกันการชำระหนี้ กลุ่มละ 3 ถึง 5 คน เช็คว่าโจทก์ออกให้แก่ชาวไร่อ้อยนี้เรียกกันว่า "เช็คเกี้ยว" จำนวนเงินที่ให้สำหรับชาวไร่อ้อยรายใหม่ที่ยังไม่เคยส่งอ้อยเข้าโรงงานจะอยู่ในวงเงินไม่เกินไร่ละ 2,500 บาท แต่หากเป็นชาวไร่อ้อยรายเก่าที่เคยส่งอ้อยกันมาแล้วเงินช่วยเหลือจะคิดตามจำนวนผลผลิตที่เคยส่งให้แก่โจทก์ในอัตราต้นละประมาณ 200 ถึง 500 บาท อัตราการจ่ายเงินเช็คเกี้ยวเช่นว่านี้ไม่ได้หมายความว่าชาวไร่อ้อยจะได้รับเงินเต็มจำนวนนั้น แต่หมายถึงวงเงินที่ชาวไร่อ้อยจะได้เงินช่วยเหลือเป็นเงินค้ำปูลหรือความช่วยเหลือด้านอื่น ๆ เช่น ยาฆ่าศัตรูพืชด้วย เป็นต้น ซึ่งมูลค่าปูลหรือยาฆ่าศัตรูพืชที่โจทก์มอบให้แก่ชาวไร่อ้อยนั้น โจทก์ได้คิดค่าใช้จ่ายในการตลาดรวมไว้ด้วย ชาวไร่อ้อยจะนำเช็คเกี้ยวไปขายลดให้แก่ธนาคาร เมื่อชาวไร่อ้อยนำผลผลิตอ้อยออกมาส่งโรงงาน โจทก์ก็จะคำนวณหักค่าอ้อยกับยอดเงินตามเช็คเกี้ยวที่ชาวไร่อ้อยรับไป ซึ่งตามปกติจะไม่มีหนี้ค้ำชำระ แต่อาจเกิดกรณีที่ชาวไร่อ้อยส่งผลผลิตไม่พอกับมูลค่าตามเช็คที่ได้รับไป ก็ต้องถือว่าชาวไร่อ้อยยังเป็นหนี้โจทก์ตามมูลค่าส่วนที่ขาดอยู่ เมื่อถึงฤดูการผลิตอ้อยปีต่อไปโจทก์ก็จะออกเช็คเกี้ยวให้อีก แม้ยังชำระหนี้เดิมไม่หมด แต่จะจ่ายไม่เต็มตามจำนวนเงินที่ให้ไว้เดิม แม้ชาวไร่อ้อยบางรายจะเป็นหนี้โจทก์ติดต่อกันเป็นเวลานานโจทก์ก็จะไม่ตัดสิทธิที่จะให้เงินช่วยเหลือ และก็จะไม่ฟ้องร้องดำเนินคดีแม้ยอดหนี้จะไม่มีการเคลื่อนไหว เพราะเกรงว่าชาวไร่อ้อยรายอื่น ๆ จะไม่นำอ้อยมาส่งโรงงานโจทก์ ดังนี้ การที่โจทก์ส่งจ่ายเช็คล่วงหน้าให้ชาวไร่อ้อยนั้นก็เพื่อช่วยเหลือชาวไร่อ้อยให้นำเช็คไปแลกเงินจากธนาคารพาณิชย์โดยวิธีขายลดเช็ค ชาวไร่อ้อยต้องเสียส่วนต่างเป็นดอกเบี้ยให้แก่ธนาคารพาณิชย์ผู้ซื้อเช็คโดยตรง ชาวไร่อ้อยไม่ได้จ่ายดอกเบี้ยให้แก่โจทก์ ข้อตกลงระหว่างโจทก์กับชาวไร่อ้อยมีผลบังคับเพียงให้ชาวไร่อ้อยนำอ้อยที่ปลูกได้มาส่งมอบให้แก่โจทก์ โดยโจทก์จะคิดราคาอ้อยตามที่โจทก์ได้ใช้เงินไปตามเช็ค ทั้งนี้เพื่อโจทก์จะได้มีวัตถุดิบอ้อยป้อนเข้าโรงงานน้ำตาลของโจทก์ ข้อตกลงและธุรกรรมระหว่างโจทก์กับชาวไร่อ้อยในเรื่องนี้หาได้มีวัตถุประสงค์เป็นการให้กู้ยืมไม่ แต่เป็นสัญญาต่างตอบแทนที่บังคับกันได้ระหว่างชาวไร่อ้อยกับโจทก์ ธุรกรรมการออกเช็คเกี้ยวดังกล่าวเป็นยุทธศาสตร์ทางธุรกิจที่จำเป็นของโจทก์ในการแสวงหาวัตถุดิบคืออ้อยจากชาวไร่อ้อยมาเป็นปัจจัยในการผลิต และเป็นยุทธศาสตร์ที่โจทก์จำเป็นต้องใช้เพื่อจูงใจให้ชาวไร่อ้อยผลิตอ้อยมาส่งโรงงานให้โจทก์ และโจทก์ได้ใช้เป็นกลยุทธ์หลักในการบริหารจัดการธุรกิจของโจทก์ ตามพฤติการณ์แห่งคดีจึงถือได้ว่าธุรกรรมการออกเช็คเกี้ยวให้แก่ชาวไร่อ้อยที่โจทก์กระทำการประกอบธุรกิจของโจทก์ดังที่ได้วินิจฉัยมานี้ไม่เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ตามนัยแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (5) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนนี้จึงไม่ชอบเช่นกัน อุทธรณ์ของจำเลยในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

รณิศ เกศพิทักษ์ · งามอาจ โรจนสุพจน์ · ขาลี ทัทภวิมล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/13847/2553>