

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5596/2551

บริษัทไฮแคร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (โจทก์) กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ.ฎ.กร มาตรา 65 ทวิ

ย่อ / หลักกฎหมาย

ลูกหนี้การค้าของโจทก์เป็นเงินได้พึงประเมินนับตั้งแต่โจทก์คำนวณรับรู้รายได้โดยต้องใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ.ฎ.กร แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากโจทก์เห็นว่าไม่อาจได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ดังกล่าวอย่างแน่นอนเพราะลูกหนี้รายนี้ต้องล้มละลาย โจทก์ต้องดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของมาตรา 65 ทวิ (9) แห่ง ป.ร.ฎ.ฎ.กร และกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2534 เมื่อโจทก์ยังมีได้ดำเนินการดังกล่าวจึงต้องถือว่าลูกหนี้รายนี้ยังคงเป็นลูกหนี้ของโจทก์ทั้งจำนวน และโดยที่เป็นหนี้เงินตราต่างประเทศ โจทก์ต้องคำนวณค่าหรือราคาของลูกหนี้เป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) แห่ง ป.ร.ฎ.ฎ.กร เมื่อคำนวณแล้วโจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจึงต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์ โจทก์คำนวณราคาขายผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริง ซึ่งกรณีนี้ต้องแก้ไขทางบัญชีโดยบันทึกลดหนี้ แต่โจทก์กลับจำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชีทั้งจำนวนโดยบันทึกผลต่างของราคาที่ผิดพลาดเป็นรายจ่ายผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องทางบัญชี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นำเงินที่โจทก์ได้รับชำระมาคำนวณเป็นอัตราเงินไทยแล้วเห็นว่าโจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา จึงนำเงินกำไรดังกล่าวมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงถูกต้องตาม ป.ร.ฎ.ฎ.กร มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง ราคาตลาดของสินค้าอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว การขายสินค้าแต่ละครั้งในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้ แม้โจทก์จะขายสินค้าลงมืออย่างให้ผู้ซื้อแต่ละรายในราคาไม่เท่ากัน แต่การกำหนดราคาขายต่อหน่วยก็ต่างกันที่เลขทศนิยมหลักที่ 3 เงื่อนไขการชำระเงินและปริมาณสินค้าที่ซื้อขายก็แตกต่างกัน ทั้งราคาขายสินค้าต่อหน่วยเป็นเงินมาร์กเยอรมันและเงินดอลลาร์สหรัฐเมื่อคำนวณเป็นเงินไทยแล้วมีราคาไม่เท่ากันก็หาใช่กรณีโจทก์ขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เพราะค่าของเงินแต่ละประเทศที่โจทก์ได้รับมาแต่ละวันคำนวณราคาเป็นเงินไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมานั้นมีอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างกันตามค่าของเงินนั้น ๆ นอกจากนี้การที่บริษัท R ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าของโจทก์รายหนึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์ ย่อมทำให้บริษัททั้งสองมีความผูกพันกันอยู่อันเป็นเหตุสมควรที่โจทก์จะขายสินค้าให้แก่บริษัทดังกล่าวในราคาต่ำกว่าราคาที่ขายให้แก่ผู้ซื้อรายอื่น การกระทำของโจทก์ในส่วนนี้ยังไม่อาจถือว่าเป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของโจทก์เกินกว่าปกติ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินราคาสินค้าลงมืออย่างของโจทก์ดังกล่าวตาม ป.ร.ฎ.ฎ.กร มาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้พิพากษาปลดภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียทั้งสิ้น และขอให้งดหรือ ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความให้ 5,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อ ศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า มีปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า กรณีลูกหนี้ จำนวน 161,750 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งโจทก์ตั้งเป็นหนี้สงสัยจะสูญทั้งจำนวน และมีได้คำนวณผลกำไร จากอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวดบัญชี เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าเป็นลูกหนี้ของโจทก์ ซึ่งมีค่า หรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อคำนวณค่า หรือราคาลูกหนี้เป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่ง ธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนจำนวน 2,250,621.85 บาท จึงปรับปรุงรายการดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์ เป็นการถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า โจทก์ยังมิได้จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2534 จึงต้องถือว่าเป็นลูกหนี้ของโจทก์ทั้งจำนวน โจทก์ต้องคำนวณค่าหรือราคาของลูกหนี้เป็นเงินตราไทยตาม อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยคำนวณไว้ ทั้งนี้ตามมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อคำนวณแล้วโจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นเงิน 2,250,621.85 บาท แต่โจทก์มิได้ปรับปรุงรายการดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์ การที่เจ้าพนักงาน ประเมินบันทึกกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเป็นรายได้ของโจทก์ย่อมถูกต้องและ ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า ลูกหนี้การค้ารายนี้ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามคำนิยามของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรเพราะไม่ใช่ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ ได้รับซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ เนื่องจากลูกหนี้การค้าของโจทก์รายนี้ต้องล้มละลาย ไม่มีทาง ชำระหนี้ให้โจทก์นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ลูกหนี้การค้าของโจทก์เป็น เงินได้พึงประเมินนับตั้งแต่โจทก์คำนวณรับรู้รายได้โดยต้องใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าจะยังมิได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากโจทก์เห็นว่าไม่อาจ ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ดังกล่าวอย่างแน่นอนก็ต้องดำเนินการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของมาตรา 65 ทวิ (9) แห่ง ประมวลรัษฎากรและกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2534 การประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนนี้ชอบแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า การขายสินค้าเป็น เงินเชื่อ 280,500 มาร์กเยอรมัน ต่อมาโจทก์ได้รับชำระหนี้ 253,000 มาร์กเยอรมัน โจทก์ลงบัญชี โดยตัดหนี้ออกจากบัญชีทั้งจำนวน โดยอ้างว่าเกิดจากการที่โจทก์คำนวณราคาขายผิดพลาดสูงกว่า ความเป็นจริง โจทก์จึงแก้ปัญหาด้วยการบันทึกผลต่างนี้เป็นผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน เงินตรา ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งการประเมินและมี คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้โจทก์นำมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็น การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า กรณีตาม ที่กล่าวมาเกิดจากการที่โจทก์คำนวณราคาขายผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริง แต่กรณีคำนวณ

ราคาขายผิดพลาดสูงกว่าความเป็นจริงโจทก์ต้องแก้ไขทางบัญชีโดยบันทึกลดหนี้ แต่โจทก์หาได้บันทึกบัญชีดังกล่าวให้ถูกต้องไม่ โดยโจทก์ได้บันทึกบัญชีในวันที่ได้รับชำระหนี้จำหน่ายลูกหนี้ ออกจากบัญชีทั้งจำนวนโดยบันทึกลูกหนี้ค้างชำระจำนวน 27,500 มาร์กเยอรมัน (280,500 - 253,000) หักเป็นรายจ่ายผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจำนวน 539,290.08 บาท เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องทางบัญชี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้นำเงินที่โจทก์ได้รับชำระหนี้จำนวน 253,000 มาร์กเยอรมันในวันได้รับชำระหนี้คำนวณเป็นอัตราเงินไทยแล้ว โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจำนวน 114,682.25 บาท เป็นการถูกต้องตามหลักการบัญชีและมาตรา 65 ทวิ (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่โจทก์ไม่บันทึกกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นรายได้ไว้ การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นำกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจำนวนดังกล่าวมาบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงถูกต้องตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสองแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการสุดท้ายว่า โจทก์ขายสินค้าให้บริษัท Roesner - Mautby Meditrade GMBH จำกัด ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ เห็นว่า โจทก์ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าหลายรายตามสภาพของสินค้าและราคาตลาดโดยทั่วไปตามราคาที่ควรจะได้ โดยมีใบแจ้งราคาสินค้า (Invoice) ระบุราคาขายทุกครั้ง การที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดให้เอาราคาสินค้าที่โจทก์ขายให้ลูกค้ารายอื่นซึ่งมีราคาสูงกว่าเป็นราคาเดียวมาคำนวณเป็นราคาขายถ่วงมือของโจทก์ทั้งหมดย่อมไม่ถูกต้อง เพราะราคาตลาดของสินค้าอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว การขายสินค้าแต่ละครั้งในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้ ปรากฏว่าโจทก์ขายสินค้าถ่วงมือให้แก่บริษัท Roesner - Mautby Meditrade GMBH จำกัด จำนวน 1,100,000 หน่วย คิดราคาหน่วยละ 0.045 มาร์กเยอรมัน หลังจากนั้น 2 วัน โจทก์ขายสินค้าถ่วงมืออย่างให้แก่บริษัท Pual Hartmann จำกัด จำนวน 2,200,000 หน่วย ราคาหน่วยละ 0.041 มาร์กเยอรมัน และในการขายครั้งอื่น ๆ การกำหนดราคาขายต่อหน่วยก็ต่างกันไปเลขศนิยมหลักที่ 3 เงื่อนไขการชำระเงินต่างกัน ปริมาณสินค้าที่ซื้อก็แตกต่างกัน รายงานการขายของโจทก์ดังกล่าวเป็นหลักฐานแสดงว่าโจทก์ขายสินค้าถ่วงมือในราคาต่าง ๆ กันตามสภาพของสินค้าและภาวะขึ้นลงของการตลาด ทั้งการขายสินค้าของโจทก์ต่อหน่วยเป็นเงินมาร์กเยอรมันและเป็นเงินดอลลาร์สหรัฐเมื่อคำนวณเป็นเงินไทยแล้วมีราคาไม่เท่ากันก็หาใช่กรณีโจทก์ขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เพราะค่าของเงินแต่ละประเทศที่โจทก์ได้รับมาแต่ละวันคำนวณราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมานั้นมีอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างกันตามค่าของเงินนั้น ๆ ด้วย ที่ศาลภาษีอากรกลางนำพฤติการณ์ที่บริษัท Roesner - Mautby Meditrade GMBH จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นบริษัทโจทก์ร้อยละ 39 ของเงินทุนจดทะเบียน มาวินิจฉัยว่าเป็นกรณีที่โจทก์กับบริษัทดังกล่าวมีความสัมพันธ์กัน อาจเป็นการขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การที่บริษัท Roesner - Mautby Meditrade GMBH จำกัด ถือหุ้นในบริษัทโจทก์ย่อมทำให้บริษัททั้งสองมีความผูกพันกันอยู่อันเป็นเหตุสมควรที่โจทก์จะขายสินค้าให้แก่บริษัทดังกล่าวในราคาต่ำกว่าที่ขายให้แก่ผู้ซื้อรายอื่น การกระทำของโจทก์ในส่วนนี้ยังไม่อาจถือว่าเป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกันในทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของโจทก์เกินกว่าปกติ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินราคาสินค้าถ่วงมือของโจทก์ดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์

ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ 12901110/2/100133 ลงวันที่ 23 เมษายน 2544 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.12 สข.2/421/2546 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2546 เฉพาะที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เรียกเก็บภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากกรณีอ้างว่าโจทก์แสดงยอดขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดจำนวน 8,014,010.52 บาท นอกจากนี้แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ข้อหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่ 12901110/2/100134 ลงวันที่ 23 เมษายน 2544 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.12 สข.2/420/2546 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2546 คื่นค่าขึ้นศาลชั้นอุทธรณ์ในข้อหานี้จากจำนวนทุนทรัพย์ 21,364.60 บาท ให้โจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ นอกจากนี้สั่งคืนให้เป็นพับ.

องค์คณะ

ชาลี ทัพภวิมล · อีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โรจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/5596/2551>