

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 809/2549

บริษัทเอเชียอินดัสเทรียลพาร์ค จำกัด (มหาชน) กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ. 65 ตี

ย่อ / หลักกฎหมาย

การที่โจทก์กู้ยืมเงินในประเทศจากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) มาเพื่อซื้อที่ดินนั้น เงินกู้และดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินย่อมถือเป็นต้นทุนของที่ดินดังกล่าว และเป็นค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรเนื่องจากเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินของโจทก์อันเป็นทุนรอนของโจทก์เพื่อใช้ประโยชน์ในการประกอบกิจการอันมีผลก่อให้เกิดรายได้ต่อธุรกิจโจทก์ต่อไป และแม้โจทก์จะกู้ยืมเงินตราต่างประเทศมาเพื่อใช้หนี้เงินกู้ในประเทศที่โจทก์กู้จากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) มิใช่เพื่อซื้อที่ดินโดยตรง แต่เมื่อโจทก์นำเงินกู้ในประเทศไปใช้ซื้อที่ดินเพื่อพัฒนาและแบ่งขายในลักษณะโครงการปลูกสวนป่า หนี้เงินกู้และดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศจึงเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับหนี้เงินกู้ในประเทศดังกล่าวเสมือนเป็นเพียงการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายค่าซื้อที่ดินอันเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน และการที่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายเงินตามต่างประเทศล่วงหน้าเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงินที่อาจเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดต้องชำระคืนเงินกู้ให้แก่ธนาคารต่างประเทศที่โจทก์กู้ยืมมา ดังนั้น ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าในส่วนที่เกี่ยวกับการซื้อที่ดินที่โจทก์ต้องจ่ายไป จึงเป็นรายจ่ายต่อเนื่องที่เป็นผลโดยตรงที่โจทก์กู้ยืมเงินตราต่างประเทศมาชำระหนี้เงินกู้ในประเทศเพื่อซื้อที่ดิน หากใช้เป็นค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการบริหารงานในการดำเนินธุรกิจการค้าหากำไรของโจทก์ไม่ เมื่อโจทก์คำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ แต่โจทก์ยังไม่สามารถพัฒนาที่ดินเพื่อขายได้ โจทก์จึงไม่อาจนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ เนื่องจากถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าซื้อที่ดินซึ่งเป็นต้นทุนของโจทก์ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนของต้นทุนที่ดิน อันต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายตาม ป.ร.ฎ. 65 ตี (5)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ ที่ กค 0832/4.2/5817 ที่ 30 พุทธศักราช 2543 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.3 (อธ.1)/109/2545 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2543 (ที่ถูกลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2545) จำเลยทั้งสี่ให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงที่คู่ความยอมรับกันฟังเป็นยุติว่า ระหว่างเดือนมิถุนายนถึงเดือนธันวาคม 2539 โจทก์ซื้อที่ดินในเขตจังหวัดจันทบุรีเพื่อพัฒนาและแบ่งขายในลักษณะโครงการปลูกสวนป่าโดยใช้เงินทุนของโจทก์ 275,000,000 บาท และใช้เงินที่โจทก์กู้จากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) 400,950,000 บาท สำหรับเงินที่กู้จากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) บางส่วนโจทก์นำไปซื้อหุ้นของบริษัทเอเชียอินดัสเทรียลพาร์ค (มาบตาพุด) จำกัด (เดิมชื่อบริษัทรุ่งดวงและเพื่อน จำกัด) หลังจากซื้อที่ดินแล้วธุรกิจจะสั่งหาริมทรัพย์ในประเทศไทยทรุดลง แต่โจทก์

ต้องรับภาระดอกเบี้ยเงินกู้ในประเทศซึ่งมีอัตราสูง โจทก์จึงพยายามลดภาระดอกเบี้ยโดยเมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2539 โจทก์กู้ยืมเงินตราต่างประเทศจากธนาคารกรุงเทพ จำกัด สาขาไทเป 15,612,000 ดอลลาร์สหรัฐ เพื่อชำระหนี้เงินที่โจทก์กู้จากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ต่อมาวันที่ 2 เมษายน 2540 โจทก์ทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศสกุลดอลลาร์สหรัฐ ล่วงหน้ากับธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) 20,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ ในอัตรา 25.935 บาท ต่อ 1 ดอลลาร์สหรัฐ โดยเสียค่าธรรมเนียมในอัตรา 0.995 บาท ต่อ 1 ดอลลาร์สหรัฐเป็นเวลา 1 ปี เพื่อป้องกันความเสี่ยงในการใช้เงินกู้ต่างประเทศที่โจทก์กู้ยืมจากธนาคารกรุงเทพ จำกัด สาขาไทเป โจทก์บันทึกบัญชีโดยใช้เกณฑ์สิทธิและยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2540 โดยนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจำนวนเงิน 1,702,575.43 บาท และค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจำนวนเงิน 11,618,535.94 บาท มาลงรายการในงบกำไร ขาดทุนเป็นค่าใช้จ่ายของโจทก์ทั้งจำนวน ตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 199 ถึง 210 ต่อมาโจทก์ ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2539 และปี 2540 เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 จึงออกหมายเรียกตรวจสอบการเสียภาษีของโจทก์เมื่อวันที่ 3 พฤษภาคม 2543 ตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 184 ผลการตรวจสอบของเจ้าพนักงานได้ความว่า เกี่ยวกับเงินที่โจทก์กู้ยืมจากต่างประเทศ 15,612,000 ดอลลาร์สหรัฐ นั้น ปรากฏว่า ในรอบ ระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2540 โจทก์มีดอกเบี้ยจ่ายจาก เงินกู้ยืมดังกล่าวคิดเป็นเงินไทย 42,940,038.19 บาท ซึ่งโจทก์เฉลี่ยดอกเบี้ยจ่ายที่เกิดขึ้นส่วนหนึ่ง เป็นดอกเบี้ยจ่ายที่ถือเป็นต้นทุนของที่ดินซึ่งเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน 29,499,602.29 บาท คิดเป็น ร้อยละ 68.70 และอีกส่วนหนึ่งเป็นดอกเบี้ยจ่ายจากการซื้อหุ้นซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ 13,440,435.90 บาท คิดเป็นร้อยละ 31.30 โดยในวันที่ 1 มกราคม 2540 อัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 25.66 บาท จำนวนเงินที่โจทก์กู้จากต่างประเทศ 15,612,000 ดอลลาร์สหรัฐ จึงเท่ากับ 400,603,920 บาท และในวันสิ้นปีคือวันที่ 13 ธันวาคม 2540 อัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 47.556 บาท แต่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าไว้ ดังนั้น อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปีจึงเท่ากับ 25.935 บาท ต่อ 1 ดอลลาร์สหรัฐ คิดเป็นเงิน 404,897,220 บาท โจทก์จึงมีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันต้นปีหักกับวันสิ้นปีเป็นเงิน 4,293,300 บาท นอกจากนี้โจทก์ยังมีรายจ่ายค่าธรรมเนียมจากการทำสัญญาซื้อขาย เงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของเงินจำนวน 15,612,000 ดอลลาร์สหรัฐ คิดเป็นค่าธรรมเนียม 11,618,535.94 บาท โจทก์จึงมีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและค่าใช้จ่าย ในการซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 เป็นเงินทั้งสิ้น 15,911,835.94 บาท ซึ่งโจทก์ได้บันทึกผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายซื้อ เงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ทั้งจำนวน เจ้าพนักงาน ของจำเลยที่ 1 เห็นว่า ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน และค่าใช้จ่ายในการซื้อเงินตราต่างประเทศ ล่วงหน้า 15,911,835.94 บาท เมื่อคำนวณในส่วนที่เกี่ยวกับเงินที่โจทก์กู้ไปลงทุนซื้อที่ดินคือ อัตราร้อยละ 68.70 คิดเป็นเงิน 10,931,431.29 บาท เป็นรายจ่ายฝ่ายทุนของต้นทุนที่ดินต้องห้าม มิให้นำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) จึงนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าในส่วนที่ เกี่ยวกับที่ดิน 10,931,431.29 บาท ไปบวกเป็นกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว และจาก

การตรวจสอบยังพบว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 โจทก์มีรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) จำนวน 10,754 บาท และบันทึกค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) ต่ำไป 322.60 บาท

เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 จึงปรับปรุงใหม่เป็นผลให้รายการแสดงผลขาดทุนสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.50 ของโจทก์ 26,653,130.46 บาท ลดลงเหลือ 15,711,267.77 บาท โดยพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ให้โจทก์ทราบแล้วตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 2 โจทก์ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ไม่ให้นำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำงานสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเกี่ยวกับที่ดินรวม 10,931,431.29 บาท ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิ ตามคำอุทธรณ์เอกสารหมายเลข 3 แผ่นที่ 67 ถึง 77 ต่อมาจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิของโจทก์ดังกล่าวโดยเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ชอบแล้ว ให้ยกอุทธรณ์คดีมีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า โจทก์สามารถนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินรวม 10,931,431.29 บาท มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2540 ได้หรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า การที่โจทก์กู้ยืมเงินตราต่างประเทศก็เพราะเป็นความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขปัญหาภายในของโจทก์อันเนื่องมาจากเหตุปัจจัยภาวะเศรษฐกิจของประเทศตกต่ำ การกู้ยืมเงินตราต่างประเทศมาชำระคืนหนี้เงินกู้ในประเทศไม่ทำให้โจทก์ได้มาซึ่งที่ดินเพิ่มขึ้น แต่เป็นกรณีการแก้ไขปัญหาการขาดทุนของโจทก์อันถือเป็นการบริหารของโจทก์มิใช่เป็นการกู้เงินมาเพื่อการลงทุนในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ ดังนั้น ผลการขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายจากการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าของโจทก์ จึงถือเป็นค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการบริหารงานภายในของโจทก์ซึ่งโจทก์ลงรายการเป็นค่าใช้จ่ายได้ มิใช่เป็นการนำเงินกู้มาลงทุนในกิจการค้าอันจะถือว่าเป็นต้นทุนของโจทก์ เห็นว่า การที่โจทก์กู้ยืมเงินในประเทศจากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) มาเพื่อซื้อที่ดินนั้น เงินกู้และดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินย่อมถือเป็นต้นทุนของที่ดินดังกล่าว และเป็นค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินของโจทก์อันเป็นทุนรอนของโจทก์เพื่อใช้ประโยชน์ในการประกอบกิจการอันมีผลก่อให้เกิดรายได้ต่อธุรกิจของโจทก์ต่อไป และแม้โจทก์จะกู้ยืมเงินตราต่างประเทศมาเพื่อใช้หนี้เงินกู้ในประเทศที่โจทก์กู้จากธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) มิใช่เพื่อซื้อที่ดินโดยตรง แต่เมื่อโจทก์นำเงินกู้ในประเทศไปใช้ซื้อที่ดินเพื่อพัฒนาและแบ่งขายในลักษณะโครงการปลูกสวนป่า หนี้เงินกู้และดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศจึงเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับหนี้เงินกู้ในประเทศดังกล่าวเสมือนเป็นเพียงการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายค่าซื้อที่ดินอันเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน และการที่โจทก์ทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าก็เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของค่าเงินที่อาจเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดต้องชำระคืนเงินกู้ให้แก่ธนาคารต่างประเทศที่โจทก์กู้ยืมมา ดังนั้น ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าในส่วนที่เกี่ยวกับการซื้อที่ดินที่โจทก์ต้องจ่ายไป 10,931,431.29 บาท จึงเป็นรายจ่ายต่อเนื่องที่เป็นผลโดยตรงจากการที่โจทก์กู้ยืมเงินตราต่างประเทศมาชำระหนี้เงินกู้ในประเทศเพื่อซื้อที่ดินอันเป็นส่วนหนึ่งของค่าซื้อที่ดินซึ่งเป็นต้นทุนของโจทก์ หากใช้เป็นค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการ

บริหารงานในการดำเนินธุรกิจการค้ากำไรของโจทก์ไม่ เมื่อโจทก์คำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิ แต่โจทก์ยังไม่สามารถพัฒนาที่ดินเพื่อขายได้ โจทก์จึงไม่อาจนำผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนและค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2540 ได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน

องค์คณะ

โนรี จันทรทัต · ทองหล่อ โฉมงาม · จิระ โชติพงศ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/809/2549>