



รวมคำพิพากษา ศาลฎีกาและหมายเหตุ คดีภาษีอากร

ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม
ผู้ช่วยศาสตราจารย์พิเศษ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม
พิมพ์ ตรีชูธรรม



รวมคำพิพากษา
ศาลฎีกาและหมายเหตุ
คดีอาชญากรรม

รวมคำพิพากษา ศาลฎีกาและหมายเหตุ คดีภาษีอากร

โดย... ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม
ผู้ช่วยศาสตราจารย์พิเศษ คุณลักษณะ ตราชูธรรม, พิจิต ตราชูธรรม
พิมพ์ครั้งแรก : พฤศจิกายน 2568

เจ้าของ	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	คารารัตต์ พีชมงคล
กองบรรณาธิการ	ศศิพินท์ อุษณีย์มาศ / ปรัชญา กำลังแพทย์
พิสูจน์อักษร	ประนอม เพ็ชรสมัย / จันทร์จิรา ชื้อพร้อม
จัดรูปเล่ม	วรรณา สนธิอนุเคราะห์
ประสานงาน	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ที่ต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537
(ห้ามลอกเลียนแบบ ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ รวมทั้งการจัดเก็บ ถ่ายทอด ไม่ว่ารูปแบบหรือวิธีใดๆ
ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ การถ่ายภาพ การบันทึก หรือวิธีการอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต
มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ศ.(พิเศษ).

รวมคำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ คดีภาษีอากร.--กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส,
2568.

484 หน้า.

1. ภาษี --กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ. 2. อากร -- กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ
I. คุณลักษณะ ตราชูธรรม, ผู้แต่งร่วม. II. พิจิต ตราชูธรรม ผู้แต่งร่วม. III. ชื่อเรื่อง

343.04

ISBN 978-616-302-532-6

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800 โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

สนใจเสนอผลงานเขียนเพื่อตีพิมพ์กับธรรมนิติได้ที่ E-mail : book@dhamnniti.co.th

คำนำ

แม้คำพิพากษาศาลฎีกาจะไม่ใช้กฎหมาย แต่ก็ใช้ในการตีความกฎหมายได้เป็นอย่างดี ปัญหาภาษีอากรที่เราต้องตีความหากมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานแล้ว ก็ช่วยให้เราสามารถตีความได้ถูกต้องและเป็นธรรม

อย่างไรก็ดี คำพิพากษาศาลฎีกาย่อมถูกวิพากได้ แต่ต้องเป็นการวิพากที่ถูกต้องและเป็นกลาง ปราศจากอคติ

เพื่อประโยชน์แก่การศึกษา ตลอดจนการใช้และตีความกฎหมาย ผู้เขียน (ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม) จึงนำคำพิพากษาศาลฎีกาศีภาษีอากร มาวิพาก โดยใส่คำวิพากไว้ในหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกา และมอบให้บริษัท ธรรมนิติ จำกัด (มหาชน) ตีพิมพ์ในวารสาร "เอกสารภาษีอากร" ตั้งแต่ปี 2524 จนถึงปัจจุบัน เป็นเวลาประมาณ 44 ปีแล้ว โดยในระยะหลังมีผู้ช่วยศาสตราจารย์พิเศษ คุณลักษณะ ตราชูธรรม และอาจารย์พิจิต ตราชูธรรม ช่วยวิพากด้วย

บัดนี้ บริษัท ธรรมนิติ จำกัด (มหาชน) ขอรวบรวมคำพิพากษาศาลฎีกา และหมายเหตุที่สำคัญเพื่อจัดพิมพ์เป็นเล่ม ผู้เขียนอนุญาตและรู้สึกมีความยินดีที่มีการเผยแพร่ผลงานของผู้เขียนเป็นรูปเล่ม ขอขอบคุณบริษัท ธรรมนิติ จำกัด (มหาชน) อาจารย์ ไพศาล พืชมงคล และ คุณคุณยทัศน์ พืชมงคล ตลอดจนทีมงานที่ร่วมจัดพิมพ์หนังสือเล่มนี้ขึ้น

ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม
ผู้ช่วยศาสตราจารย์พิเศษ คุณลักษณะ ตราชูธรรม
พิจิต ตราชูธรรม

สารบัญ

ภาษีเงินได้นิติบุคคล	7
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5897/2550	8
ผลขาดทุนจากการลดทุนของบริษัท ผู้ถือหุ้นมีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552	21
การประเมินดอกเบี้ยรับกรณีให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 314/2559	31
วันมีเงินได้จากเงินปันผลเพื่อใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินปันผล หมายถึงวันใด?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2050/2559	43
ภาระภาษีของการขายเครื่องจักรอุปกรณ์ที่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6694/2559	55
นิติบุคคลถูกเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ต้องเสียภาษีหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7146 - 7147/2559	68
การโอนขายลูกหนี้ต่ำกว่าราคาตามบัญชี (Book Value) ถือเป็นการโอนขายต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6447/2560	81
รายได้จากดอกเบี้ยของกิจการที่ได้รับ BOI ต้องเสียภาษีหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7323/2560	95
ค่าใช้จ่ายปันส่วนจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของสาขาในประเทศไทยได้หรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7847/2560	111
การซื้อหุ้นเพิ่มทุนเพื่อเลี้ยงภาษี	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560	121
ผลทางภาษีของสัญญาจ้างทำของที่แยกค่าสัมภาระกับค่าติดตั้งออกจากกัน	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560	134
ปัญหาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560	146
อนุสัญญาภาษีซ้อนกับสัญญาจ้างเหมาแบบเบ็ดเสร็จ (Turnkey Contract)	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3618/2561	168
การอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากรต้องอุทธรณ์ต่อผู้ใด	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4546/2561 (ประชุมใหญ่)	180
การประเมินภาษีต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนหรือไม่	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4727/2561	194
ปัญหาภาษีผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี	

สารบัญ

• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561	205
ความแตกต่างระหว่างการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีอากร (Tax Evasion)	
กับการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)	
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	216
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6898/2559	217
การใช้คณะบุคคลเพื่อประโยชน์ทางภาษี	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9034/2559	227
การเลือกเสียภาษีเงินปันผล	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560	235
หลักเกณฑ์การพิจารณาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) กับ (6)	
• ความเห็นเกี่ยวกับแนวการตีความใหม่ของกรมสรรพากร	243
กรณีคนไทยมีเงินได้จากต่างประเทศ	
ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และ ป.162/2566	
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย	254
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 285/2551	255
สิทธิฟ้องเรียกค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่นายจ้างจ่ายแทนลูกจ้างต่อศาลแรงงาน	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2050/2559	266
ภาระภาษีของการขายสินค้าที่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 575/2560	275
ภาษีกับสิทธิเก็บกิน	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1113/2561	283
การออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องออกให้แก่ผู้ใด?	
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	293
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8303/2557	294
ปัญหารายการในใบกำกับภาษี	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13006/2558	306
เช่าทรัพย์สินหรือฝากทรัพย์สิน	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9881/2559	310
ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มต้องรวมภาษีสรรพสามิตหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5255/2560	321
การให้บริการรับจ้างเหมาแรงงานได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8942/2560	331
ออกใบลดหนี้แล้วต้องออกใบกำกับภาษีฉบับใหม่หรือไม่	

สารบัญ

• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1104/2561	340
แม้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	
แต่ออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออก ก็ต้องรับผิดชอบ	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2136/2561	347
อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้า	
ถือว่าอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2137/2561	359
วันที่ถือเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3612/2561	366
ค่าตอบแทนจากการเลิกสัญญาเช่าต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5330/2561	377
การบริจาคที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198/2565	385
วิธีขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม	

ภาษีธุรกิจเฉพาะ 397

• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6693/2559	398
กำหนดเวลาขอคืนภาษีอากร	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7844/2560	409
การรับรู้รายได้ดอกเบี้ยในการเสียภาษี ฯลฯ	

อากรแสตมป์ 423

• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5874/2543	424
ใบสั่งจ้างต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่?	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2565	434
การทำสัญญาผ่านอิเล็กทรอนิกส์ต้องเสียอากรแสตมป์หรือไม่?	

การดำเนินคดีภาษีอากร 447

• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4273/2543	448
ภาระการพิสูจน์ในคดีภาษีอากร	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3867/2560	457
การพิจารณาใหม่ในคดีขอคืนภาษีอากร	
• คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1113/2561	469
ประเด็นข้อพิพาท	

ภาษี

เงินได้นิติบุคคล

เรื่อง : ผลขาดทุนจากการลดทุนของบริษัท ผู้ถือหุ้นมีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีหรือไม่?

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5897/2550

บริษัท ล. โฮลคิง จำกัด

กรมสรรพากรกับพวก

โจทก์

จำเลย

คำวินิจฉัยย่อ

กรณีที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี บัญญัติว่า "รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ..." นั้น มีเจตนารมณ์ห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นำมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงนั้น ยังมีใช้รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ในกรณีนี้รายจ่ายจะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้นมา

เมื่อคดีนี้ข้อเท็จจริงได้ความว่า โจทก์ซื้อหุ้นโดยถือไว้ในลักษณะทรัพย์สินเพื่อรับผลประโยชน์จากเงินปันผลจำนวน 16,119,840 หุ้น ในราคาตามมูลค่าหุ้น หุ้นละ 10 บาท โจทก์จึงมีมูลค่าทรัพย์สินในกรณีนี้คิดเป็นเงินจำนวน 161,199,400 บาท การลดทุนของบริษัท ล. ไม่ว่าจะเป็นการลดมูลค่าหุ้นแต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่ให้น้อยลง เพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัท ล. มีผลเพียงทำให้มูลค่าหุ้นรวมของโจทก์ลดลงตามสัดส่วนที่มีการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น ซึ่งเป็นผลให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีมูลค่าลดลง ดังนั้น การลดจำนวนหุ้นของบริษัท ล. ซึ่งทำให้จำนวนหุ้นที่โจทก์ถืออยู่ลดลงนี้ จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ก็ต่อเมื่อมีการขายหุ้นส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวไปทั้งหมด ผลขาดทุนจากการขายหุ้นดังกล่าวจึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

เมื่อโจทก์ยังมิได้ขายหุ้นในส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นไปทั้งหมด จึงถือว่ายังไม่มีรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของทรัพย์สินดังกล่าวที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ การลดจำนวนหุ้นของบริษัท ล. ตามกรณีพิพาทจึงเข้าลักษณะเป็น

"ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ศึราคาค่าลง" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (17) ซึ่งต้องห้ามมิให้นำไปคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (1)

คำพิพากษาย่อ

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้อง ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลเลขที่ 0200 9470/2/100012 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2543 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สก.2/9470/ ฝ.4/1/45/5 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2544 หากเห็นว่าโจทก์ต้องเสียภาษีตามการประเมิน ก็ขอให้คงหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์

จำเลยให้การว่า การที่โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด เพื่อหวังเงินปันผลเป็นการถือหุ้นไว้ในลักษณะทรัพย์สินอย่างหนึ่ง เมื่อบริษัทดังกล่าว ลดทุนจดทะเบียนโดยลดจำนวนหุ้นลง มีผลทำให้จำนวนหุ้นที่โจทก์ถืออยู่ลดลง และมูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีค่าลดลงด้วย โจทก์จึง มีผลเสียหายจากการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นลง แต่ในการลดทุนจดทะเบียนไม่ว่า จะเป็นการลดจำนวนหุ้นหรือลดมูลค่าหุ้นมีผลทำให้ผู้ลงทุนที่ถือหุ้นในบริษัทที่ลดทุน มีจำนวนหุ้นที่ถืออยู่ลดลงหรือมูลค่าหุ้นที่ถืออยู่ลดลง ส่งผลให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุน มีค่าลดลง

ดังนั้น การลดทุนจดทะเบียนไม่ว่าจะเป็นการลดจำนวนหุ้นหรือลดมูลค่าหุ้น จึงเข้าลักษณะเป็นค่าของทรัพย์สินที่ศึราคาค่าลงตามมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวล รัษฎากร โจทก์จึงนำผลเสียหายจากการลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวมาถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้จนกว่าจะมีการขายหุ้นดังกล่าวแล้ว การประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชอบแล้ว คำฟ้องโจทก์ในส่วนที่ขอให้คงหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเคลือบคลุมไม่ชอบ ด้วยกฎหมาย เนื่องจากโจทก์มิได้บรรยายว่าการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไม่ชอบอย่างไร มีเหตุผลใดที่ควรคงหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตาม หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลเลขที่ 0200 9470/2/100012 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2543 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สก.2/9470/ ฝ.4/1/45/5 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2544

จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลย ว่า การที่บริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ลดทุนของบริษัทลงซึ่งเป็นผลให้จำนวนหุ้นของโจทก์ที่ถืออยู่ในบริษัทดังกล่าว 16,119,940 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท ลดลงไปจำนวน 5,373,313 หุ้น คิดเป็นเงิน 53,733,130 บาทนั้น โจทก์มีสิทธินำเงิน 53,733,130 บาท ดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่า ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า "รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...(17) ค่าของทรัพย์สิน นอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ..." นั้น มีเจตนารมณ์ห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลง มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงนั้น ยังมีใช้รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ในกรณีนี้รายจ่ายจะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้นมา

เมื่อคดีนี้ข้อเท็จจริงได้ความว่า โจทก์ซื้อหุ้นโดยถือไว้ในลักษณะทรัพย์สิน เพื่อรับผลประโยชน์จากเงินปันผลจำนวน 16,119,940 หุ้น ในราคาตามมูลค่าหุ้น หุ้นละ 10 บาท โจทก์จึงมีมูลค่าทรัพย์สินในกรณีนี้คิดเป็นเงินจำนวน 161,199,400 บาท การลดทุนของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ไม่ว่าจะเป็นการลดมูลค่าหุ้นแต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่ให้น้อยลงเพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด มีผลเพียงทำให้มูลค่าหุ้นรวมของโจทก์ลดลงตามสัดส่วนที่มีการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น ซึ่งเป็นผลให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีมูลค่าลดลง ดังนั้นการลดจำนวนหุ้นของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งทำให้จำนวนหุ้นที่โจทก์ถืออยู่ลดลงนี้ จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมื่อมีการขายหุ้นส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวไปทั้งหมด ผลขาดทุนจากการขายหุ้นดังกล่าว จึงจะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

เมื่อโจทก์ยังมีได้ขายหุ้นในส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นไปทั้งหมด จึงถือว่ายังไม่มีรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของทรัพย์สินดังกล่าวที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ การลดจำนวนหุ้นของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ตามกรณีพิพาท จึงเข้าลักษณะเป็น "ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง" ตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (17) ซึ่งต้องห้ามมิให้นำไปคำนวณกำไรสุทธิและขาดสุทธิตามประมวล รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (1)

ที่โจทก์อ้างในคำแก้อุทธรณ์ว่า การลดทุนโดยการลดจำนวนหุ้นมีผลทำให้หุ้น ของโจทก์จำนวนหนึ่งหายไป ไม่เหมือนกับการลดมูลค่าหุ้น หุ้นที่หายไปนั้นไม่มีทางได้ กลับคืนมาจึงไม่มีหุ้นเหลืออยู่ให้ขายในอนาคต ถือได้ว่าเกิดผลเสียหายแก่โจทก์ เพราะ โจทก์ไม่ได้รับการคืนเงินตามมูลค่าหุ้นในจำนวนหุ้นที่หายไปเนื่องจากการลดทุน จึงเป็น ทรัพย์สินที่สูญหายไปโดยสิ้นเชิง และโจทก์ไม่อาจเสียหายมากขึ้นหรือน้อยลงเนื่องจาก การลดทุนอีก เพราะไม่มีหุ้นจำนวนที่หายไปให้ขายในอนาคตอย่างเช่นการลดทุนโดยการ ลดมูลค่าหุ้น ผลเสียหายที่เกิดขึ้นจึงมีความแน่นอนและกำหนดจำนวนได้แน่นอน โดยผล เสียหายจะเท่ากับมูลค่าของหุ้นตามจำนวนที่ลดลงเพราะการลดทุนดังกล่าว

เห็นว่าการลดทุนของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ไม่ว่าจะเป็นการลดมูลค่าหุ้น แต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่ให้น้อยลงเพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของ บริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ไม่มีผลกระทบต่อสัดส่วนการถือหุ้นของโจทก์ในบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด แต่อย่างใด แต่เป็นเพียงการลดทุนจดทะเบียนของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด ที่ได้จดทะเบียนไว้เท่านั้น และแม้การลดจำนวนหุ้นให้น้อยลงมีผลทำให้หุ้นของ โจทก์ในบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด จำนวนหนึ่งหายไปก็ตาม แต่ก็ไม่ได้ทำให้มูลค่า ทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นของบริษัท ล. (ประเทศไทย) จำกัด อันเป็นทรัพย์สินของโจทก์ สูญหายไปทั้งหมดหรือสูญหายไปโดยสิ้นเชิง

โจทก์ในฐานะผู้ถือหุ้นอาจเสียหายมากขึ้นหรือไม่เสียหายเลย เนื่องจากการลดหุ้น ก็ได้ เพราะโจทก์ยังมีจำนวนหุ้นที่เหลืออยู่จากการลงทุนให้ขายได้ในอนาคตเช่นเดียวกับการลดทุนโดยลดมูลค่าหุ้นผลเสียหายที่เกิดขึ้นสำหรับการลดทุนโดยลดจำนวนหุ้น จึงยัง ไม่มีความแน่นอนและไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอน เนื่องจากต้องพิจารณามูลค่า ทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นซึ่งเป็นทรัพย์สินอันเดียวกันโดยไม่ได้พิจารณาที่หุ้นแต่ละหุ้น

และที่โจทก์ยกขึ้นเปรียบเทียบกับคำแก้อุทธรณ์ว่า กรณีบริษัทได้เข้าซื้อหุ้นในบริษัทอื่น ต่อมาบริษัทนั้นประสบภาวะขาดทุนและได้เลิกกิจการไป บริษัทก็สามารถนำผลเสียหาย จากการลงทุนมาถือเป็นรายจ่ายได้ เนื่องจากบริษัทไม่อาจได้รับเงินคืนตามมูลค่าหุ้น ที่ลงทุนไปนั้น เป็นเรื่องที่บริษัทอื่นประสบภาวะขาดทุนจนเลิกกิจการโดยไม่สามารถหารายได้ ได้อีกต่อไป กรณีนี้ถือว่าหุ้นในบริษัทอื่นที่บริษัทนั้นถืออยู่ไม่มีมูลค่าที่จะขายได้โดยสิ้นเชิง การขาดทุนจากการถือหุ้นดังกล่าวไว้จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

ผิดกับกรณีของโจทก์ที่ผลเสียหายเนื่องจากการลงทุนที่ถูกลดจำนวนหุ้นนั้น โจทก์อาจได้รับกลับคืนมาเมื่อมีการขายหุ้นในส่วนที่เหลือนั้นไป ที่โจทก์อ้างว่าการลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นเพื่อล้างผลขาดทุนสะสมถือได้ว่าเกิดความเสียหายต่อโจทก์ ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นแล้ว และเป็นผลเสียหายที่โจทก์ไม่อาจได้รับกลับคืนมาจึงฟังไม่ขึ้น

การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น

พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

(เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ - อีระวัฒน์ ภัทรานวัช - ชาลี ทัทภวิมล)

หมายเหตุ

1. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะใช้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี (Accounting Profit or Loss) ไม่ได้ เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า

"เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ครี..."

หากไม่มีบทบัญญัติว่า "ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ครี" กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่ใช้ในการเสียภาษีย่อมเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี การมีบทบัญญัติดังกล่าวจึงทำให้กำไรสุทธิที่ใช้ในการเสียภาษีต้องเป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนตามประมวลรัษฎากรหรือกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี (Taxable Profit or Loss) เท่านั้น

บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณทรัพย์สิน หนี้สิน รายได้ รายจ่าย และทุนในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีข้อแตกต่างกับหลักบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชีหลายประการ เช่น

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน มาตรา 65 ทวิ (2) กำหนดให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ได้แก่

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทางภาษีจึงแตกต่างกับทางบัญชีหลายกรณี

หรือในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ที่มาตรา 65 ทวิ (4) ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ก็ทำให้รายได้ทางภาษีมากกว่ารายได้ทางบัญชี เพราะในทางบัญชีต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง จึงจะถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

ส่วนมาตรา 65 ศรี เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งมีอยู่ 21 อนุมาตรา และในอนุมาตรา 20 ยังให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกากำหนดรายจ่ายต้องห้ามเพิ่มเติมได้อีก ทำให้รายจ่ายทางภาษีน้อยกว่ารายจ่ายทางบัญชีมาก

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม ที่ว่า

"การคำนวณรายได้และรายจ่ายในการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเป็นต้นไป"

ก็เป็นเหตุทำให้การรับรู้รายได้และรายจ่ายทางภาษีกับทางบัญชีไม่สอดคล้องกัน หลายประการ เป็นเหตุให้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีกับบัญชีไม่ตรงกัน

เช่น การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีได้เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities หรือ NPAEs) เช่น บริษัทเอกชนนั้น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคล ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยสังกรมสรรพากรที่ ท.ป.262/2559 ข้อ 3.7 (1) กำหนดให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวน เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น ต่างกับมาตรฐานการบัญชีที่หากมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็ให้รับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น แม้การจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์จะไม่ได้อยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายก็ตาม และแม้จะยังไม่ได้โอนกรรมสิทธิ์ทางทะเบียน แต่ลูกค้าได้เข้าไปครอบครองหรือใช้ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายก็รับรู้รายได้ได้ (มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ย่อหน้า 352.1 ประกอบ 351.8 และดู "การวางภาษีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์" โดย ผศ.ศุภลักษณ์ ตราชูธรรม (พิมพ์ครั้งที่ 4) จัดพิมพ์โดยธรรมนิติ เพรส หน้า 101 - 102)

ดังนั้น การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีได้เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities หรือ NPAEs) เช่น บริษัทเอกชน กรณีที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ ระหว่างกฎหมายภาษีกับมาตรฐานการบัญชีจึงแตกต่างกัน คงเหมือนกันเฉพาะกรณีที่บริษัทผู้ขายเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities หรือ PAEs) เช่น บริษัทมหาชนที่คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวยอมให้รับรู้ตามวิธีการบัญชีที่รับรองทั่วไป ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

ดังนั้นหากผู้ขายเป็นบริษัทมหาชนก็สามารถรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ได้ แม้การจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์นั้นจะไม่ได้อยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายก็ตาม จากการที่การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี รวมถึงคำสั่งกรมสรรพากร กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี (Accounting Profit or Loss) จึงไม่อาจใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ต้องมีการปรับปรุง (Adjust) ให้เป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี (Taxable Profit or Loss) ก่อนจึงจะใช้เป็นตัวเลขในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

2. ทรัพย์สินของกิจการย่อมมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามสถานการณ์ และตามหลักบัญชี กิจการย่อมตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ เช่น ที่ดินที่ซื้อมาเมื่อ 10 ปีก่อน ปัจจุบัน

มีราคาเพิ่มขึ้น กิจการย่อมตีราคาเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องกับราคาตลาดของที่ดินในปัจจุบันได้ การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมักจะกระทำเมื่อกิจการมีเหตุการณ์สำคัญเกิดขึ้น เช่น มีการขยายกิจการ รวมกิจการ เพิ่มทุน รับหุ้นเข้ามาใหม่ แต่ราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้นนั้น ตามหลักบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นส่วนเกินทุน (Capital Surplus) ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเพื่อแสดงกำไรสูงและนำไปจ่ายเป็นเงินปันผล เพราะราคาทรัพย์สินที่ดีเพิ่มขึ้นยังไม่ใช้กำไรที่เกิดขึ้นจริงๆ (ดู "เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 6-15, โดยอาจารย์อวยพร ต้นละมัย จัดพิมพ์โดย มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, หน้า 270)

แต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์ ย่อหน้าที่ 39 หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และรับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้หัวข้อ "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์" อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีต และเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

แต่ตามประมวลรัษฎากรเดิม กิจการจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ต่อเมื่อมีกำไรสุทธิเท่านั้น ถ้าขาดทุนสุทธิจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นไม่ได้ และในกรณีที่กิจการมีกำไรและตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมีตัวอย่างดังนี้...

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1019/2524

(บริษัท รongเท้า xxx ประเทศไทย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) วินิจฉัยว่า "ราคาทรัพย์สินส่วนที่ดีเพิ่มขึ้นถือเป็นรายได้ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล"

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธินำราคาทรัพย์สินส่วนที่ดีเพิ่มขึ้นนั้นมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นจะต้องห้ามมิให้หักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคา เช่น ที่ดิน สินค้า

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1850/2531

(บริษัท อ. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) วินิจฉัยว่า "การตีราคาหุ้นเพิ่มขึ้นถือเป็นการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร เปิดโอกาสให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีกำไรสุทธิตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ตามความ

สมัครใจ กล่าวคือ ถ้าไม่ประสงค์จะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นก็มีสิทธิตีราคาทรัพย์สินตามราคาเดิม แต่เมื่อโจทก์เลือกเอาในทางตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โจทก์ก็ต้องนำราคาหุ้นส่วนที่โจทก์ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล"

ทั้งนี้ แต่ตั้งแต่วันที่ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป กิจการไม่ต้องนำราคาทรัพย์สินส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 65 ทวิ (3) โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 มาตรา 21 ห้ามมิให้นำราคาทรัพย์สินส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ และการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาให้หักตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

อนึ่ง บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) ที่แก้ไขเพิ่มเติม ไม่ได้บัญญัติว่ากิจการจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ต่อเมื่อมีกำไรเท่านั้น ฉะนั้น แม้กิจการขาดทุนก็ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้

ส่วนการตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงนั้น ตามหลักบัญชีกิจการย่อมตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงได้ ถ้าทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าหรือราคาลดลง และกิจการขอยมนำราคาส่วนที่ลดนั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ เช่น ที่ดินเดิมมีราคา 100 ล้านบาท เพราะอยู่ในทำเลการค้า แต่ต่อมาละแวกนั้นไม่ใช่ทำเลการค้าอีกต่อไป เพราะมีการเปลี่ยนแปลงเส้นทางการจราจร ราคาที่ดินในละแวกนั้นลดลงร้อยละ 20 บริษัทจึงตีราคาที่ดินให้ต่ำลง 20 ล้านบาท ดังนี้ บริษัทขอยมนำราคาที่ดินลดลง 20 ล้านบาทนี้ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ย่อหน้า 40 ระบุว่า หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุน

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์" ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น โดยรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะมีผลทำให้บัญชี "ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์" ที่สะสมอยู่ในส่วนของเจ้าของลดลงตามไปด้วย

แต่ในทางภาษีอากร กิจการจะนำมูลค่าหรือราคาส่วนที่ลดลงดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (17) แห่งประมวลรัษฎากร

ฉะนั้น ตามตัวอย่างดังกล่าว จะนำราคาที่คืนที่ลดลง 20 ล้านบาท มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ อย่างไรก็ตาม ข้อห้ามมิให้นำมูลค่าหรือราคาส่วนที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้น มีข้อยกเว้นสำหรับการตีราคาทรัพย์สินที่เป็นสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ทวิ (6) และการตีราคาทรัพย์สิน หนี้สิน ที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร

3. หากทรัพย์สินนั้นเป็นหลักทรัพย์ เช่น หุ่น หุ่นกู่ พันธบัตร การพิจารณาว่าหลักทรัพย์ใดเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายทำนองเดียวกับสินค้าหรือเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อมุ่งค่อเงินปันผล ซึ่งถือเป็นทรัพย์สินจะต้องพิจารณาจากนโยบายบัญชีของบริษัท ดังนี้

(1) กรณีบริษัทซื้อหลักทรัพย์ เช่น ซื้อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นทรัพย์สินไม่หมุนเวียนเพื่อหวังประโยชน์จากเงินปันผล ย่อมถือว่าหุ้นดังกล่าวเป็นทรัพย์สินของบริษัท การตีราคาหลักทรัพย์ดังกล่าวจึงไม่ต้องนำราคาหุ้นที่เพิ่มขึ้นมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (3)

(2) กรณีบริษัทซื้อหลักทรัพย์ เช่น ซื้อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย ย่อมถือว่าหุ้นนั้นเป็นสินค้าอย่างหนึ่ง การตีราคาหลักทรัพย์จึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิ (6) โดยต้องคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แต่อย่างใดจะน้อยกว่า และบริษัทจะนำผลขาดทุนจากการตีราคาทุนดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้ เพราะการตีราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าราคาทุน เท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/2181 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530)

ปัญหาที่ว่า ถ้าบริษัทมิได้เป็นผู้ตีราคาทรัพย์สินเอง แต่มูลค่าของทรัพย์สินลดลงโดยการกระทำของบุคคลอื่น เช่น โดยบริษัทที่ออกหุ้นได้จดทะเบียนลดทุน เป็นเหตุให้มูลค่าหุ้นที่บริษัทผู้ถือหุ้นได้ถือไว้ลดลง บริษัทผู้ถือหุ้นจะนำมูลค่าส่วนที่ลดลงหรือผลขาดทุนจากการลดทุนของบริษัทผู้ถือหุ้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้หรือไม่

มาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติห้ามมิให้นำค่าของทรัพย์สินที่ศรัทธาคต่ำลงมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เว้นแต่เป็นทรัพย์สินประเภทสินค้า หรือมีมาตรา 65 ทวิ บัญญัติให้หักเป็นรายจ่ายได้ เช่น ค่าเสื่อมราคาย่อมหักเป็นรายจ่ายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (2) หรือผลขาดทุนจากการศรัทธาทรัพย์สินหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 ทวิ (5)

เหตุที่มาตรา 65 ทรี (17) ห้ามมิให้นำค่าของทรัพย์สินที่ศรัทธาคต่ำลงหรือมีมูลค่าลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ เว้นแต่จะเป็นกรณียกเว้นดังกล่าว แสดงว่ารายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง (Realized Loss หรือ Actual Loss) ต้องมีการขายทรัพย์สินไปแล้วขาดทุนจึงจะนำผลขาดทุนนั้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3137/2523

ในกรณีที่บริษัทมีถึง 2 ใบ แต่บริษัทเข้าใจว่าได้ขายไปแล้ว จึงได้ตัดบัญชีทรัพย์สินนั้นออกและถือราคาดัง 2 ใบนั้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย แต่เมื่อความจริงบริษัทยังไม่ได้ขายถึงจำนวนดังกล่าวไป การตัดบัญชีถึง 2 ใบ ย่อมมีผลทำให้กำไรสุทธิลดลงตามราคาดัง 2 ใบ ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0809/3540 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2512

ในกรณีที่บริษัทยังไม่เลิกกิจการ ผู้ถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวจะประเมินราคาหุ้นว่าไม่มีราคาเพื่อหักบัญชีกำไรขาดทุนไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0804/6198 ลงวันที่ 30 เมษายน 2518, คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0802/192 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2532

หุ้นเป็นทรัพย์สินของบริษัท บริษัทมีสิทธิศรัทธาคต่ำลงได้เพราะไม่มีกฎหมายห้าม แต่จะเอาราคาที่ลดลงนั้นมาลงเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0802/3846 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2529

ผู้ทำเหมืองแร่จะนำมูลค่าทรัพย์สินที่ตีราคาค่าลงมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีสิทธินำผลขาดทุนจากการโอนสิทธิเรียกร้องหรือผลขาดทุนจากการชำระบัญชีมูลกันชนแล้วไปลงเป็นรายจ่ายเมื่อมีการโอนหรือชำระบัญชีได้

คำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่ กค 0802/14318 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2530

มูลค่าหุ้นที่ลดลง แม้บริษัทจะไม่ได้เป็นผู้ลดเองก็ตามก็เข้าลักษณะเป็น "ค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาค่าลง" ตามความในมาตรา 65 ทรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทไม่มีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (17) ดังกล่าว

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยกรมสรรพากร สรุปได้ ดังนี้

กิจการไม่อาจนำมูลค่าของทรัพย์สินที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ไม่ว่ามูลค่าของทรัพย์สินที่ลดลงนั้นจะเกิดจากการตีราคาลดลงของกิจการซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือการกระทำของบุคคลอื่น จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้เมื่อมีการขายทรัพย์สินนั้นออกไปแล้วขาดทุนเท่านั้น

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5897/2550 ที่กำลังหมายเหตุนี้ มูลค่าหุ้นของบริษัทโจทก์ลดลงคิดเป็นเงิน 53,733,130 บาท เนื่องจากบริษัท ล. ผู้ถือหุ้นจดทะเบียนลดทุนศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่า บริษัทโจทก์จะนำมูลค่าหุ้นที่ลดลงจำนวนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ได้ แม้มูลค่าหุ้นที่ลดลงจะเกิดจากการจดทะเบียนลดทุนของบริษัทผู้ถือหุ้น และไม่ว่าการลดทุนนั้นจะเป็นการลดจำนวนหุ้นหรือลดมูลค่าหุ้นก็ตาม จะหักเป็นรายจ่ายได้เมื่อมีการขายหุ้นที่เหลืออยู่แล้วขาดทุน

ผู้เขียนเห็นว่า ต้องนำมูลค่าหุ้นขณะซื้อมาทั้งหมดหักด้วยเงินที่ได้รับจากการขายหุ้นที่เหลืออยู่ ผลขาดทุนนำมาเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้ามีกำไรก็ต้องนำมาเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี

4. แม้มูลค่าหุ้นลดลงจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (17) แต่มีปัญหว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี (12) หรือไม่?

มาตรา 65 ทรี (12) ผลเสียหายที่เกิดจากการได้รับยอมนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ เว้นแต่เป็นผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการรับประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน เช่น บริษัทได้รับความเสียหายจากการที่อาคารของบริษัทถูกเพลิงไหม้และไม่ได้ทำประกันภัยไว้ รวมถึงไม่ได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากผู้ทำละเมิด บริษัทยอมนำค่าเสียหายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้

การที่มูลค่าหุ้นที่บริษัทโจทก์ถืออยู่ในบริษัท ล. ลดลง คิดเป็นเงิน 53,733,130 บาท จะเป็นผลเสียหายที่หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทรี (6) ได้หรือไม่

ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่า ผลเสียหายนั้นจะต้องมีความแน่นอน และกำหนดจำนวนได้แน่นอน จึงจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ แม้จำนวนหุ้นของบริษัทโจทก์จะลดลงจากการลดทุนของบริษัท ล. ผู้ถือหุ้นและทำให้มูลค่าหุ้นของบริษัทโจทก์ลดลงคิดเป็นเงิน 53,733,130 บาท แต่ตราใบที่บริษัทโจทก์ยังไม่ได้ขายหุ้นที่เหลือนั้นออกไปก็ยังไม่มีความแน่นอนว่าบริษัทโจทก์จะขาดทุน บริษัทอาจมีกำไรจากการที่ราคาหุ้นที่เหลือนั้นมีราคาสูงขึ้นในอนาคตก็ได้

ดังนั้น ในวันที่มีการจดทะเบียนลดทุนของบริษัท ล. ผู้ถือหุ้นจึงยังไม่ถือว่าบริษัทโจทก์ได้รับความเสียหายที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายได้เมื่อมีการขายหุ้นที่เหลือแล้วขาดทุน

ผู้เขียนเห็นว่า ต้องนำมูลค่าหุ้นขณะซื้อมาทั้งหมดหักด้วยเงินที่ได้รับจากการขายหุ้นที่เหลือนั้น ผลขาดทุนนำมาเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้ามีกำไรก็ต้องนำมาเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี

เรื่อง : การประเมินดอกเบี้ยรับกรณีให้กู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552

บริษัท ค. จำกัด

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

คำวินิจฉัยย่อ

กรณีโจทก์ลงบัญชีรับเงินสดจากการขายที่ดินจำนวน 66,492,563 บาท ไม่ปรากฏว่าโจทก์นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้ที่โจทก์กู้ยืมมาซึ่งต้องเสียดอกเบี้ยหรือนำไปฝากธนาคารเพื่อให้เกิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินถือว่าเป็นการให้กรรมการนำเงินดังกล่าวไปใช้เข้าลักษณะเป็นการกู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควรที่โจทก์จะไม่คิดดอกเบี้ย

เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับจากเงินดังกล่าวได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดรายรับขึ้นเองโดยผิดข้อเท็จจริงและผิดหลักการบัญชีตามที่โจทก์อ้าง

คำพิพากษาย่อ

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้คงเบี้ยปรับให้ทั้งหมด เนื่องจากโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่ประการใด หนังสือแจ้งการประเมินทำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

ขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ 1003140/2/100101 และที่ 1003140/2/100102 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542 ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 1003140/6/100096 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.1(อธ. 1) /22/2546 และเลขที่ สก.1(อธ.1)/23/2546 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2546

จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งโจทก์และจำเลยไม่อาจอ้าง หรือนำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวมาใช้บังคับได้ กรณีไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยประเด็นข้ออื่นอีกต่อไป

พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 1003140/2/100101 ที่ 1003140/2/100102 และเลขที่ 1003140/6/100096 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542 กับให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.1 (อธ. 1)/22/2546 และเลขที่ สก.1 (อธ. 1/23/2546 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2546

และให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความให้ 6,000 บาท
จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า

คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยในประเด็นข้อแรกว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทที่ 1003140/2/100102 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.1 (อธ. 1)/22/2546 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2546 ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

แม้โจทก์จะมีนาย ก. สมุห์บัญชีของโจทก์ และนาย ส. ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ มานำสืบถึงความไม่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อนในการประเมินตามที่โจทก์อ้าง แต่จำเลยมีนางสาว ว. ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี เป็นพยานเบิกความว่า จากการขอคัดหลักฐานจากสำนักงานที่ดินจังหวัดปทุมธานีพบว่า โจทก์ขายที่ดินในรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทรวม 36 แปลง เนื้อที่ 138 ไร่ 46 ตารางวา โจทก์บันทึกรายได้จากการขายที่ดินตามราคาในสัญญาซื้อขายที่ดิน และจากการเปรียบเทียบราคาที่ดินแต่ละแปลงปรากฏว่า ราคาซื้อขายตามสัญญาสำหรับที่ดินบางแปลงต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และมีอีกหลายแปลงที่โจทก์แสดงราคาตามบัญชีจากการขายที่ดินต่ำกว่าราคาขายตามสัญญาและราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินค่าตอบแทนตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเป็นราคาตลาดในวันที่โอน เป็นผลให้โจทก์มีรายได้จากการขายที่ดินเพิ่มขึ้นตามราคาการตรวจสอบเป็นเงิน 203,327,562 บาท แต่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคล (ภ.ง.ด.50) แสดงรายได้ดังกล่าวไว้จำนวน 195,145,187 บาท โจทก์จึงยื่นรายได้ขาดไป 8,182,375 บาท

และจากการตรวจสอบสมุดเงินสคริปพบว่า เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2538 โจทก์บันทึกรับเงินสดจากการขายที่ดินรวม 66,492,563 บาท โจทก์ครอบครองเงินสดจำนวนดังกล่าวไว้จนถึงวันที่ 11 กันยายน 2538 จึงชำระหนี้ค้ำประกันการจำนำ 30,000,000 บาท และวันที่ 13 กันยายน 2538 ชำระหนี้ค้ำให้แก่บริษัท ช. จำกัด จำนวน 32,130,287.95 บาท

ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ให้การต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีว่า ได้รับเงินดังกล่าวมาจริง และเก็บไว้ที่สำนักงานโดยมิได้นำไปชำระหนี้แก่กรรมการหรือบริษัท ช. จำกัด ทั้งที่โจทก์มีภาระต้องจ่ายดอกเบี้ยให้แก่บริษัท ช. จำกัด ในอัตราร้อยละ 13.5 ต่อปี การที่โจทก์ถือเงินสดไว้เป็นจำนวนมากโดยมิได้นำไปฝากธนาคารหรือหาผลประโยชน์มิใช่วิสัยของผู้ประกอบการซึ่งจะต้องแสวงหาผลประโยชน์ให้แก่บริษัทโจทก์ เป็นกรณีโจทก์ให้การกรรมการกู้ยืมโดยไม่มีดอกเบี้ยหรือค่าตอบแทน

เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินรายได้จากการดอกเบี้ยรับในอัตราร้อยละ 13.5 ต่อปี เท่ากับอัตราดอกเบี้ยที่โจทก์ต้องจ่ายให้แก่บริษัท ช. จำกัด คิดเป็นจำนวนเงิน 4,275,011.29 บาท

พยานปากนี้เป็นเจ้าพนักงานปฏิบัติงานในตำแหน่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีเป็นเวลาประมาณ 11 ปี เชื่อว่าพยานมีความชำนาญในการตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง พยานหลักฐานจำเลยจึงมีน้ำหนักดีกว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ตามที่จำเลยนำเสนอ

เห็นว่าที่ดินที่โจทก์ขายไปเป็นที่ดินแยกจากโฉนดแปลงเดียวกัน คือโฉนดเลขที่ 184 โจทก์ได้จัดการสาธารณูปโภคน้ำไฟ แบ่งเป็นแปลงเล็กสี่เหลี่ยม ทุกแปลงติดถนน ที่ดินที่แบ่งแยกออกมาต่างมีสภาพที่ตั้งทำเลใกล้เคียงกัน และเป็นการขายในระยะเวลาใกล้เคียงกัน เมื่อบางแปลงขายได้ราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินราคาดังกล่าวตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยถือเป็น

ราคาตลาดในวันที่โอนได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่การใช้อำนาจตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่โจทก์อ้างในคำฟ้องว่าเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจตามกฎหมายแต่อย่างใด

และกรณีโจทก์ลงบัญชีรับเงินสดจากการขายที่ดินจำนวน 66,492,563 บาท ไม่ปรากฏว่าโจทก์นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้ที่โจทก์กู้ยืมมาซึ่งต้องเสียดอกเบี้ย หรือนำไปฝากธนาคารเพื่อให้เกิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินถือว่าเป็นการให้กรรมการนำเงินดังกล่าวไปใช้ เข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควรที่โจทก์จะไม่คิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับจากเงินดังกล่าวได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดรายรับขึ้นเองโดยผิดข้อเท็จจริงและผิดหลักการบัญชีตามที่โจทก์อ้าง

ปัญหาต้องวินิจฉัยในประการต่อไปมีว่า การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับดอกเบี้ยรับของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

โดยโจทก์อ้างในคำฟ้องได้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางว่า การกำหนดดอกเบี้ยรับจากเงินสดคงเหลือในมือเพียงระยะสั้น เจ้าพนักงานประเมินกำหนดขึ้นเองขัดต่อข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โจทก์มิได้ประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ และเจ้าพนักงานประเมินมิได้แจ้งให้ทราบว่ามีรายได้ประเภทดอกเบี้ยจากผู้ใดนั้น

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า

มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "...การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้... (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน คำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ"

การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ที่จะเข้าข่ายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จะต้อง มีลักษณะทำนองเดียวกับธนาคารและจะต้องประกอบกิจการดังกล่าวโดยปกติด้วย

คำว่า "โดยปกติ" ย่อมมีความหมายอยู่ในตัวว่า ได้ประกอบกิจการดังกล่าว เช่นที่เคยปฏิบัติมา ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในสำนวนการตรวจสอบภาษีอากรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาท ไม่ปรากฏว่าโจทก์ให้กู้ยืมเงินโดยเรียกเอาดอกเบี้ยเป็นการ

หาประโยชน์จากการให้กู้ยืมเงินแต่อย่างใด และไม่ปรากฏว่าโจทก์ประกอบกิจการดังกล่าวโดยปกติในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ

ดังนั้น กรณีโจทก์รับเงินจากการขายที่ดินเป็นจำนวนมาก แต่ไม่นำไปแสวงหาประโยชน์หรือไม่นำไปให้หนี้เงินกู้ ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะกำหนดดอกเบี้ยจากเงินดังกล่าวถือเป็นรายรับ ต้องนำมาคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะหาได้ไม่ จึงต้องเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 1003140/6/100096 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.1 (อธ. 1)/23/2546 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2546 เฉพาะส่วนดอกเบี้ยรับ

ส่วนค่าขอตามคำฟ้องโจทก์ข้ออื่นนอกจากนี้ให้ยก

ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมทั้ง 2 ศาลแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความรวม 20,000 บาท

(ชาลี ทัทภวิมล - อีระวัฒน์ ภัทรานวัช - องอาจ ไรจนสุพจน์)

หมายเหตุ

1. รายได้ที่จะนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง (Real Income) แต่มีบางกรณีที่แม้ไม่มีรายได้เกิดขึ้นจริง ประมวลรัษฎากรก็ถือว่าเป็นรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Deemed Income) ได้แก่

- รายได้ที่กฎหมายกำหนด และ
- รายได้ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด

รายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ตรี เป็นรายได้ที่กฎหมายกำหนด

ตามมาตรา 11 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือว่าราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปนั้นเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งออกไปนั้น คือถือว่าราคา F.O.B. ในวันที่ส่งไปนั้นเป็นรายได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2521) แม้ความจริงไม่มีการซื้อขายเกิดขึ้น ไม่มีการชำระราคา ไม่มีรายได้เกิดขึ้นก็ตาม

จะไม่ได้ว่ามีรายได้เกิดขึ้นเมื่อเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้เท่านั้น

1. เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
2. เป็นของผ่านแดน
3. เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
4. เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

ส่วนรายได้ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดนั้น

เป็นรายได้ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดเพื่อมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งมีอยู่ 6 กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดรายได้ แม้ความจริงจะไม่มีรายได้เกิดขึ้นตามที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดก็ตาม ทั้ง 6 กรณี ได้แก่

1. การโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร
2. การโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร
3. การให้บริการแก่บุคคลอื่นโดยไม่คิดค่าบริการโดยไม่มีเหตุอันสมควร
4. การให้บริการแก่บุคคลอื่นโดยคิดค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร
5. การให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร
6. การให้กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

หากมีกรณีใดกรณีหนึ่งดังกล่าวเกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยตามราคาตลาดหรืออัตราตลาด แล้วแต่กรณีในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินได้

"ราคาตลาด" หมายถึงราคาอะไร? ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) มิได้ให้นิยามไว้

แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายในทางการค้าทั่วไปแล้ว "ราคาตลาด" ตามมาตรา 65 ทวิ (4) มีความหมายทำนองเดียวกับ "ราคาตลาด" ตามมาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3) คือ เป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงในขณะใดขณะหนึ่ง

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550)

หากเป็นที่ดิน ศาลฎีกาเห็นว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเป็นราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) หากมีการขายที่ดินต่ำกว่าราคาประเมินดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาประเมินดังกล่าวได้

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552)

กรณีการให้กู้ยืมเงินนั้น ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะพิจารณาว่า เงินที่ให้กู้ยืมนั้นเป็นเงินของบริษัทผู้ให้กู้ยืมหรือเป็นเงินที่บริษัทผู้ให้กู้ยืมกู้ยืมมา

ถ้าเป็นเงินที่บริษัทผู้ให้กู้ยืมกู้ยืมมา กรมสรรพากรจะประเมินดอกเบี้ยเท่ากับอัตราที่กู้ยืมมา เช่น บริษัทให้กรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราเพียงร้อยละ 1 ต่อปี แต่เงินที่นำมาให้กู้ยืมนั้นบริษัทกู้ยืมมาจากสถาบันการเงินโดยเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7 ต่อปี กรมสรรพากรจะประเมินดอกเบี้ยเพิ่มขึ้นร้อยละ 6 ต่อปี เป็นรายได้ของบริษัท แม้ความจริงบริษัทจะได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อปี ก็ตาม

แต่ถ้าเป็นเงินของบริษัท กรมสรรพากรจะประเมินดอกเบี้ยเท่ากับอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำ เช่น อัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำเท่ากับร้อยละ 3 ต่อปี กรมสรรพากรจะประเมินรายได้บริษัทจากดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 3 ต่อปี แม้ความจริงบริษัทจะไม่ได้รับดอกเบี้ยจากกรรมการหรือได้รับดอกเบี้ยในอัตราเพียงร้อยละ 1 ต่อปีเท่านั้น

การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือคิดต่ำกว่าราคาตลาดหรืออัตราตลาดจะต้องไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงจะมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยให้เป็นไปตามราคาตลาดหรืออัตราตลาดได้

กรณีอย่างไรจึงจะถือว่า**ไม่มีเหตุอันสมควร**

ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป เช่น

- การขายสินค้าโดยให้ส่วนลดจะต้องเป็นการให้ส่วนลดแก่ลูกค้าเหมือนกัน จึงจะถือเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร แต่ถ้าให้ส่วนลดพิเศษแก่ลูกค้าบางรายเนื่องจากลูกค้ารายนั้นเป็นกลุ่มเป้าหมายที่ทำให้สินค้าของบริษัทแพร่หลายยิ่งขึ้น ทำให้บริษัทมีรายได้เพิ่มขึ้น กำไรเพิ่มขึ้น และถ้าบริษัทไม่ให้ส่วนลดพิเศษแก่ลูกค้ารายนั้น ลูกค้ารายนั้นจะซื้อสินค้าจากบริษัทอื่นซึ่งให้ส่วนลดมากกว่า ย่อมเป็นกรณีที่ต้องมีเหตุอันสมควรที่ขายต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดไม่ได้

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4330/2545)

- กรณีสินค้าขายที่ขายมีคุณภาพไม่ได้มาตรฐานจึงขายต่ำกว่าราคาปกติ จะถือว่าขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุสมควรไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) เช่น บริษัทซื้อปุ๋ยมาขาย ปุ๋ยบางส่วนมีคุณภาพไม่ได้มาตรฐาน บริษัทจึงขายให้แก่เกษตรกรในราคาต่ำกว่าราคาที่บริษัทขายให้แก่ อ.ต.ก. จะถือว่าบริษัทขายปุ๋ยดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดไม่ได้ เพราะราคาตลาดของสินค้านั้น อาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว การขายสินค้าแต่ละชนิดในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้ เมื่อบริษัทมีใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐานว่าบริษัทขายปุ๋ยไปในราคาต่างๆ กัน ตามสภาพของสินค้าและภาวะขึ้นลงของตลาด ราคาที่บริษัทขายในใบเสร็จรับเงินจึงเป็นราคาตลาดในวันที่ขายสินค้านั้น หากบริษัทขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4960/2538)

- กรณีที่บริษัทเป็นผู้จำหน่ายรถยนต์ยี่ห้อใดยี่ห้อหนึ่งแต่เพียงผู้เดียว หากบริษัทขายรถยนต์ในราคาต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกเนื่องจากสภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจ และไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคา เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินราคาเพิ่มขึ้นตามราคาตั้งขายปลีกไม่ได้ เพราะราคาตลาดหมายถึงราคาที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง บริษัทเป็นผู้จำหน่ายรถยนต์ยี่ห้อหนึ่งแต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์ยี่ห้อหนึ่งจากผู้จำหน่ายรายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้ ราคาตลาดจึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีกแก่บุคคลทั่วไป แต่การที่บริษัทขายต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกเนื่องจากสภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอย่างรุนแรงและไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน จึงมิใช่เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550)

- กรณีห้างหุ้นส่วนจำกัดให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำกว่าอัตราตลาด เช่น ร้อยละ 1 ต่อปี ในขณะที่อัตราตลาดเท่ากับร้อยละ 7 ศาลฎีกาเห็นด้วยกับกรมสรรพากรว่า เป็นการให้กู้ยืมเงินคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เพราะหุ้นส่วนผู้จัดการกับห้างเป็นบุคคลแยกต่างหากจากกัน แม้หุ้นส่วนผู้จัดการจะเป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิด มีความรับผิดในหนี้สินของห้างโดยไม่จำกัดจำนวน มีส่วนได้เสียในกิจการของห้าง ก็ถือว่าไม่มีเหตุอันสมควรที่จะคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามอัตราตลาดได้

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2534)

- กรณีบริษัทให้กรรมการกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด ศาลฎีกาก็เห็นด้วยกับกรมสรรพากรว่าไม่มีเหตุอันสมควรที่จะไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามอัตราตลาดได้

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6432/2549)

- กรณีให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด ศาลฎีกาก็เห็นด้วยกับกรมสรรพากรว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามอัตราตลาดได้ แม้เป็นการให้กู้ยืมเงินเพื่อช่วยเหลือบริษัทในเครือให้ดำเนินกิจการต่อไปได้ก็ถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร ในเมื่อเงินที่ให้กู้ยืมบริษัทผู้ให้กู้ต้องกู้จากสถาบันการเงินและเสียดอกเบี้ย หรือบริษัทผู้ให้กู้ยังมีผลขาดทุนติดต่อกันมาหลายปี

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2499/2542, 956/2544) และ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 749/2553)

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้น เงินที่บริษัทให้บริษัทในเครือกู้ยืมเป็นเงินที่บริษัทต้องกู้ยืมมาจากสถาบันการเงิน ถ้าข้อเท็จจริงเปลี่ยนเป็นว่าเงินที่บริษัทให้บริษัทในเครือกู้ยืมเป็นเงินของบริษัทเอง ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะมีเหตุอันสมควรที่จะไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาด เพราะถ้าบริษัทในเครือไม่สามารถดำเนินการต่อไปเนื่องจากขาดเงินหมุนเวียน บริษัทแม้จะได้รับผลกระทบ

กรมสรรพากรก็เคยตอบข้อหารือว่า

- "กิจการร่วมค้ากู้ยืมเงินจากผู้เข้าร่วมลงทุนโดยไม่คิดดอกเบี้ย เนื่องจากกิจการร่วมค้าประสบภาวะขาดทุน มีหนี้สินจากการกู้ยืมเงินจากธนาคารและสถาบันการเงินต่างๆ มีภาระต้องจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้จำนวนมาก จึงต้องกู้ยืมจากผู้เข้าร่วมลงทุนโดยไม่คิดดอกเบี้ยเพื่อไม่ให้ผลขาดทุนมากยิ่งขึ้น ถือว่ามีเหตุอันสมควร บริษัทผู้ร่วมลงทุนไม่อยู่ในบังคับมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร"

(หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/13409 ลงวันที่ 25 กันยายน 2527)

- "กรณีบริษัทให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาทางการเงิน โดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 3 ขณะที่บริษัทจ่ายดอกเบี้ยเพียงร้อยละ 0.06-0.08 ต่อปี กรณีนี้เป็นเงินเย็น ถือว่ามีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร"

(หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/407 ลงวันที่ 21 มกราคม 2543)

2. การให้กู้ยืมเงินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งศาลฎีกาและกรมสรรพากรเห็นว่า หมายความว่ารวมถึงกรณีที่ได้มีการให้กู้ยืมเงินกันจริงด้วย เช่น

- กรณีที่ผู้ถือหุ้นค้างชำระค่าหุ้นบริษัท แต่บริษัทมิได้เรียกดอกเบี้ยจากผู้ถือหุ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1122 เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับโดยถือเสมือนบริษัทให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542) หรือกรณีที่บริษัทโอนเงินให้แก่บริษัทในเครือในต่างประเทศโดยอ้างว่าเป็นค่าจ้างจัดการ แต่ข้อเท็จจริงฟังไม่ได้ว่ามีการจ้างจัดการกันจริง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับสำหรับเงินที่โอนไปนั้นโดยถือว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควรได้

(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4184/2533)

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552 ที่มาของหมายเหตุนี้ ก็เป็นอีกตัวอย่างหนึ่งที่แสดงว่าศาลฎีกาเห็นด้วยกับกรมสรรพากรว่า แม้จะไม่มีมีการกู้ยืมเงินกันจริง เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามอัตราตลาดได้

คดีนี้หลังจากบริษัทโจทก์รับเงินสดจากการขายที่ดินจำนวน 66,492,563 บาทแล้ว ไม่ปรากฏว่าบริษัทโจทก์นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้ที่โจทก์กู้ยืมมา ซึ่งต้องเสียดอกเบี้ย หรือนำไปฝากธนาคารเพื่อให้เกิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าเป็นการให้กรรมการนำเงินจำนวนดังกล่าวไปใช้ เข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควรที่จะไม่คิดดอกเบี้ย

เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับจากเงินจำนวนดังกล่าวได้

คดีดังกล่าวถ้าบริษัทโจทก์นำเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระหนี้ที่บริษัทโจทก์กู้ยืมมา หรือนำไปฝากธนาคารเพื่อให้เกิดดอกเบี้ย ก็ไม่อาจถือว่าบริษัทโจทก์ให้กรรมการนำเงินจำนวนดังกล่าวไปใช้

เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามมาตรา 65 ทวิ (4)

แต่ข้อเท็จจริงปรากฏเพียงว่ามีการลงบัญชีรับเงินสดจำนวนดังกล่าวเท่านั้น โดยไม่ปรากฏว่าเงินจำนวนดังกล่าวฝากอยู่ที่ธนาคาร หรือนำไปชำระหนี้ หรืออยู่ที่บุคคลใด การที่ถือว่ากรรมการบริษัทนำเงินจำนวนดังกล่าวไปใช้จึงมีเหตุผลรับฟังได้ และถือว่าเป็นการให้กรรมการกู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุอันสมควรที่จะไม่คิดดอกเบี้ย

เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามมาตรา 65 ทวิ (4) ได้

เรื่อง : วันมีเงินได้จากเงินปันผลเพื่อใช้สิทธิในการยกเว้นภาษีเงินปันผล หมายถึงวันใด?

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 314/2559

บริษัท น.

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

คำวินิจฉัยย่อ

เดิมโจทก์ถือหุ้นในบริษัท อ. เมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 โจทก์ขายหุ้นบริษัท อ. ที่ถืออยู่ทั้งหมด ต่อมาวันที่ 25 พฤศจิกายน 2550 โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ดังนั้น ขณะที่โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผล โจทก์ซึ่งเป็นบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เมื่อบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผลซึ่งเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผล เงินปันผลที่บริษัท อ. ได้รับจึงได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) (ข)

โจทก์ผู้จ่ายเงินปันผลจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

คำพิพากษาย่อ

โจทก์ฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินเลขที่ กค 0709.04/ก.061/2714 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2553 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำวินิจฉัยเลขที่ สก.5 ฉช/54/2554 ลงวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2554

จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่ กค 0709.04/ก.061/2714 ลงวันที่ 9 มีนาคม 2553 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.5 ฉช/54/2554 ลงวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2554 ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติตามคำพิพากษาศาลฎีกาชั้น
อากรกลาง โดยโจทก์และจำเลยมิได้อุทธรณ์โต้แย้งว่า โจทก์เป็นบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้น
ตามกฎหมายไทยตามหนังสือรับรองวันที่ 1 กันยายน 2550 ที่ประชุมคณะกรรมการบริษัท
โจทก์มีมติอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้นในอัตราหุ้นละ 1,600 บาท

วันที่ 25 พฤศจิกายน 2550 โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อจ่ายเงินปันผล
ระหว่างกาล ตามหมายเหตุประกอบงบการเงินโจทก์จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท อ. เค็ม
ชื่อบริษัท ข. ซึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์จำนวน 9,993 หุ้น จากจำนวนหุ้นทั้งหมด 10,000 หุ้น
เกินกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ตามสำเนา
บัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นโจทก์ เป็นเงินทั้งสิ้น 15,988,800 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีวันที่
1 ตุลาคม 2549 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2550 โจทก์ถือหุ้นในบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผล
รวมทั้งสิ้น 1,143,900 หุ้น ตามสำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น และขายหุ้นของบริษัท อ.
ที่โจทก์ถืออยู่ทั้งหมดไปในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 โจทก์จ่ายเงินปันผลจำนวน
15,988,800 บาท แก่บริษัท อ. โดยมีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย

วันที่ 9 มีนาคม 2553 เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งให้โจทก์หักและนำส่ง
ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สำหรับปี 2550 คิดเป็นภาษีพร้อมเงินเพิ่มทั้งสิ้น
2,270,409.60 บาท ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และใบแนบ

โจทก์อุทธรณ์การประเมินตามคำอุทธรณ์ จำเลยได้รับคำอุทธรณ์แล้ว

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ว มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์
ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่โจทก์ยังไม่เห็นพ้องด้วย

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยเพียงประการเดียวว่า โจทก์มีหน้าที่ต้อง
หักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับเงินปันผลที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท อ. หรือไม่ เพียงได้เห็นว่า
เมื่อข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติว่า โจทก์เป็นบริษัทจำกัดจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย วันที่ 1
กันยายน 2550 ที่ประชุมคณะกรรมการบริษัทโจทก์อนุมัติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาล
แก่ผู้ถือหุ้น รวมถึงบริษัท อ. ซึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์เกินกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้น
ทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท ระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2549 ถึงวันที่ 30
กันยายน 2550 ถือหุ้นในบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผล 1,143,900 หุ้น และขายหุ้นของดังกล่าว
ที่โจทก์ถืออยู่ทั้งหมดไปในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 ต่อมาวันที่ 25 พฤศจิกายน 2550
โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท อ. โจทก์
จึงไม่ได้ถือหุ้นของบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผลแล้ว ก่อนมีการปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้น
ซึ่งจำเลยไม่ได้นำสืบให้เห็นว่าโจทก์มีการถือหุ้นของบริษัท อ. โดยทางอ้อม

ดังนั้น ในขณะที่โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท อ. โจทก์ ซึ่งเป็นบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม แม้จำเลยจะอ้างและนางสาว ก. เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบตรวจสอบสภาพกิจการบริษัทโจทก์ เป็นพยานเบิกความว่า มติ กพอ.9/2535 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2535 (ระเบียบวาระที่ 2) คือความเงื่อนไขที่กำหนดให้บริษัทจำกัด ผู้จ่ายเงินปันผลไม่ให้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผล ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมนั้น หมายถึงไม่ให้ถือหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีอันเป็นฐานในการจ่ายเงินปันผล จนถึงวันที่บริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลได้รับเงินปันผลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แต่มติ กพอ. ดังกล่าวได้วางหลักเกณฑ์นอกเหนือไปจากที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) บัญญัติไว้ จึงนำมติ กพอ. ดังกล่าวมาใช้เป็นผลร้ายแก่โจทก์หาไม่ เมื่อบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทโจทก์ ซึ่งเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผล ดังนั้นเงินปันผลที่บริษัท อ. ได้รับจึงได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวน ตามประมวลรัษฎากร 65 ทวิ (10) (๗) ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินปันผลที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท อ. และให้เพิกถอนการประเมินพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

(นิพนธ์ ช่วยสกุล - ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ - อติเทพ ถิระวัฒน์)

หมายเหตุ

1. "เงินปันผล" หมายถึง เงินจากผลกำไรที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนมูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้ชำระราคาแล้วของแต่ละหุ้น บริษัทจะนำเงินประเภทอื่นนอกจากกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผลไม่ได้ (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 120 วรรคสาม) เช่น นำทุนโดยแท้ (ทุนจดทะเบียน) ของบริษัทมาจ่ายเป็นเงินปันผลไม่ได้

ตัวอย่าง

บริษัทมีทุนจดทะเบียน 1,000,000 บาท แบ่งเป็น 100,000 หุ้น มูลค่าจดทะเบียน (Par Value) หุ้นละ 10 บาท เท่ากับมูลค่าทางบัญชี (Book Value) ของบริษัทในเวลาเริ่มต้นจัดตั้งบริษัท หลังดำเนินการได้ 1 ปี บริษัทมีสินทรัพย์เพิ่มขึ้นเป็น 2,000,000 บาท โดยไม่มีหนี้สิน มูลค่าจดทะเบียนของหุ้น (Par Value) ยังคงเป็น 10 บาทต่อหุ้น ในขณะที่

มูลค่าทางบัญชี (Book Value) เพิ่มขึ้นเป็น 20 บาทต่อหุ้น ดังนั้น ส่วนของเจ้าของจึงแบ่งเป็นทุน 1,000,000 บาท และกำไรอีก 1,000,000 บาท บริษัทจะนำทุน 1,000,000 บาท ซึ่งเป็นทุนโดยแท้ของบริษัทมาจ่ายเป็นเงินปันผลไม่ได้ แต่นำกำไร 1,000,000 บาท มาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลได้¹

กำไรที่จะนำมาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลจะต้องเป็นกำไรสะสม มีใช้กำไรเฉพาะปีนั้นๆ และถ้าปีใดบริษัทมีกำไร แต่บริษัทยังมีขาดทุนสะสมอยู่ เมื่อนำกำไรของปีนั้นมาคำนวณหักจากขาดทุนสะสมแล้ว บริษัทยังมีขาดทุนสะสมอยู่ บริษัทจะจ่ายเงินปันผลไม่ได้ เพราะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1201 วรรคสาม ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผล ถ้าหากบริษัทขาดทุน บริษัทจะจ่ายเงินปันผลได้ต้องแก้ไขให้หายขาดทุนก่อน

ทุกครั้งที่จ่ายเงินปันผล บริษัทต้องนำกำไรที่จะจ่ายเป็นเงินปันผลในครั้งนั้นมาคำนวณเป็นทุนสำรองของบริษัทอย่างน้อยร้อยละ 5 เรียกว่า "ทุนสำรองตามกฎหมาย" จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีถึง 1 ใน 10 ของทุนจดทะเบียนของบริษัท หรือมากกว่านั้น ถ้าข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้มีมากกว่านั้น (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1202 วรรคหนึ่ง)

หากบริษัทได้นำเงินประเภทอื่นนอกจากกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผล หรือจ่ายเงินปันผลในขณะที่บริษัทยังมีผลขาดทุนสะสมอยู่ หรือจ่ายเงินปันผลโดยไม่ทันกำไรที่นำมาจ่ายเป็นเงินปันผลนั้นไว้อย่างน้อยร้อยละ 5 ย่อมมีความผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 19 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท และในมาตรา 19 นี้ ยังให้ถือว่าเงินใดๆ ที่จ่ายหรือแจกให้แก่ผู้ถือหุ้นในฐานะเป็นผู้ถือหุ้น นอกจากเงินค่าหุ้นให้ถือว่าเป็นเงินปันผลด้วย นอกจากบริษัทจะมีความผิดทางอาญาดังกล่าว เจ้าหนี้ทั้งหลายของบริษัทชอบที่จะเรียกเอาจำนวนเงินซึ่งได้แจกไปคืนมายังบริษัทได้ แต่ถ้าผู้ถือหุ้นคนใดได้รับเงินปันผลไปแล้วโดยสุจริตก็ไม่จำเป็นต้องคืน (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1203)

การจ่ายเงินปันผลจะต้องมีมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัทเห็นชอบให้จ่าย จึงจะจ่ายได้ อย่างไรก็ดี คณะกรรมการบริษัทอาจประชุมและมีมติเสียงข้างมากให้จ่าย "เงินปันผลระหว่างกาล" ให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ ในเมื่อปรากฏแก่คณะกรรมการว่าบริษัทมีกำไรสมควรพอที่จะทำเช่นนั้น เมื่อคณะกรรมการได้มีมติจ่าย "เงินปันผลระหว่างกาล" แล้ว

¹ สทธรณ รัตนไพจิตร, กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท (พิมพ์ครั้งที่ 5, วิญญูชน, 2562, 405 - 406).

ในการประชุมสามัญผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นการประชุมประจำปี คณะกรรมการต้องนำมติดังกล่าวเพื่อรวมไว้ในการลงมติอนุมัติเงินปันผลประจำปีอีกครั้งหนึ่ง เช่น คณะกรรมการบริษัทมีมติจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตราหุ้นละ 1 บาท ต่อมาในการประชุมสามัญผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นการประชุมประจำปี คณะกรรมการบริษัทต้องนำเสนอให้ผู้ถือหุ้นอนุมัติเงินปันผลประจำปีก่อน แล้วจึงหักจ่ายเงินปันผลระหว่างกาล เช่น ที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นอนุมัติให้มีการจ่ายเงินปันผลประจำปี 2565 ในอัตราหุ้นละ 3 บาท แต่ได้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลไปแล้วในอัตราหุ้นละ 1 บาท เหลือจ่ายงวดนี้อีก 2 บาท เป็นต้น²

เงินปันผลต้องจ่ายเป็น "เงิน" เท่านั้น จะจ่ายด้วยทรัพย์สินอย่างอื่นหรือด้วยการออกหุ้นเพิ่มทุนให้แทนไม่ได้ (คำวินิจฉัยกรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่ พณ 0803/595 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2546) เช่น บริษัทมีผู้ถือหุ้น 3 คน ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2565 บริษัทมีกำไร 600,000 บาท ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นมีมติให้จ่ายเงินปันผลโดยการออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้นทุกคน คนละ 20,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 10 บาท รวม 60,000 หุ้น มูลค่า 600,000 บาท เช่นนี้มติให้จ่ายเงินปันผลดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมิได้เป็นการจ่ายเงินปันผลเป็นเงิน แต่จ่ายเป็นหุ้นแทน ในทางปฏิบัติ หากบริษัทประสงค์จะออกหุ้นปันผลอาจทำได้ทางอ้อมโดยการออกหุ้นเพิ่มทุนก่อน ต่อมาบริษัทจึงอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น แล้วขอให้ผู้ถือหุ้นนำเงินปันผลที่ได้รับมาซื้อหุ้นเพิ่มทุนจากบริษัทตามที่ได้ออกหุ้นเพิ่มทุนไว้ เงินปันผลที่บริษัทจ่ายไปก็กลับคืนมาเป็นทุนของบริษัทตามความประสงค์

อย่างไรก็ตาม บริษัทจะบังคับให้ผู้ถือหุ้นซึ่งได้รับเงินปันผลต้องซื้อหุ้นเพิ่มทุนไม่ได้ เพราะเป็นสิทธิของผู้ถือหุ้นที่จะซื้อหุ้นเพิ่มทุนหรือไม่ก็ได้ (ศาสตราจารย์ ดร.สทอน รัตนไพจิตร, อ้างแล้ว, หน้า 407 - 408)

เมื่อได้รับอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลแล้ว บริษัทต้องมีจดหมายบอกกล่าวไปยังตัวผู้ถือหุ้นที่ปรากฏชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ถือหุ้นทุกคน แต่ในกรณีที่บริษัทมีหุ้นชนิดที่มีใบหุ้นออกให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทต้องโฆษณาในหนังสือพิมพ์แห่งท้องที่อย่างน้อยหนึ่งคราวด้วย (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1204) มิฉะนั้น บริษัทย่อมมีความผิดทางอาญาตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 20 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท

²เรื่องเดียวกัน, 404.

ทั้งนี้ บริษัทต้องจ่ายเงินปันผลตามส่วนมูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้ชำระราคาแล้วของแต่ละหุ้น เว้นแต่จะได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่นในเรื่องหุ้นบุริมสิทธิ (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200) เช่น ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นมีมติให้จ่ายเงินปันผลหุ้นละ 50 บาท และไม่มีข้อบังคับกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าหุ้นมีมูลค่าหุ้นละ 500 บาท และชำระราคาเต็มมูลค่าแล้ว ก็จะได้รับเงินปันผล 50 บาท แต่ถ้าชำระค่าหุ้นแล้วเพียง 200 บาท ก็จะได้รับเงินปันผลเพียง 20 บาท

การจ่ายเงินปันผลนั้นให้กระทำภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการลงมติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาล แล้วแต่กรณี (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1201 วรรคท้าย)

เงินปันผลแม้ค้างจ่ายก็จะคิดดอกเบี้ยจากบริษัทไม่ได้ เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1205 ห้ามมิให้คิดดอกเบี้ย

ที่กล่าวมา เป็นการจ่ายเงินปันผลของบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทเอกชน สำหรับบริษัทมหาชนตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 นั้น การจ่ายเงินปันผลจากเงินประเภทอื่นนอกจากกำไรจะกระทำมิได้ และในกรณีที่บริษัทยังมียอดขาดทุนสะสมอยู่ ห้ามมิให้จ่ายเงินปันผล จึงมีข้อห้ามเหมือนกับการจ่ายเงินปันผลของบริษัทเอกชน

เงินปันผลนั้น บริษัทมหาชนต้องแบ่งจ่ายตามจำนวนหุ้น หุ้นละเท่าๆ กัน เว้นแต่จะมีข้อบังคับกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในเรื่องหุ้นบุริมสิทธิ จึงต่างกับบริษัทเอกชนที่ให้จ่ายเงินปันผลตามส่วนมูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นได้ชำระราคาแล้วของแต่ละหุ้น (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200) เหตุที่ต่างกันเนื่องจากหุ้นของบริษัทมหาชนผู้ถือหุ้นต้องชำระเงินครั้งเดียวจนเต็มมูลค่า (พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 54) การจ่ายเงินปันผลของบริษัทมหาชนต้องได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น แต่ถ้าข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้ทำได้ คณะกรรมการบริษัทอาจจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เป็นครั้งคราว เมื่อเห็นว่าบริษัทมีกำไรสมควรพอที่จะทำเช่นนั้น และเมื่อได้จ่ายเงินปันผลแล้ว ให้รายงานให้ที่ประชุมผู้ถือหุ้นทราบในการประชุมคราวต่อไป (พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 115 วรรคสาม)

มีข้อสังเกตว่า การจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลของบริษัทมหาชนโดยคณะกรรมการบริษัท จะทำได้เฉพาะกรณีที่ข้อบังคับของบริษัทมหาชนกำหนดให้ทำได้ จึงต่างกับ

บริษัทเอกชนที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ให้อำนาจคณะกรรมการบริษัทจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลได้ แม้จะไม่มีข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้ทำได้

การจ่ายเงินปันผลของบริษัทมหาชนให้กระทำภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัทลงมติ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ให้แจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้ถือหุ้นกับให้โฆษณาคำบอกกล่าวการจ่ายเงินปันผลนั้นในหนังสือพิมพ์ด้วย (พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 115 วรรคท้าย) จึงเหมือนกับการจ่ายเงินปันผลของบริษัทเอกชน แต่วางกันที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1201 วรรคท้าย ไม่ได้กำหนดให้แจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้ถือหุ้นกับให้โฆษณาคำบอกกล่าวการจ่ายเงินปันผลในหนังสือพิมพ์เหมือนการจ่ายเงินปันผลของบริษัทมหาชนดังกล่าวข้างต้น

บริษัทมหาชนต้องจัดสรรกำไรสุทธิประจำปีส่วนหนึ่งไว้เป็นทุนสำรอง ไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิประจำปี หักด้วยยอดเงินขาดทุนสะสมยกมา (ถ้ามี) จนกว่าทุนสำรองนี้จะมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของทุนจดทะเบียน เว้นแต่บริษัทจะมีข้อบังคับหรือกฎหมายอื่นกำหนดให้ต้องมีทุนสำรองมากกว่านั้น

ต่างกับบริษัทเอกชนที่ไม่ต้องจัดสรรกำไรสุทธิประจำปีไว้เป็นทุนสำรองไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิ หักด้วยยอดเงินขาดทุนสะสมยกมา (ถ้ามี) แต่ให้จัดสรรเป็นทุนสำรองตามกฎหมาย เฉพาะกรณีที่นำกำไรสะสมมาจ่ายเป็นเงินปันผลเท่านั้น ถ้าไม่นำกำไรสะสมมาจ่ายเป็นเงินปันผลก็ไม่ต้องมีการหักเป็นทุนสำรองไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 ของกำไรที่จะนำมาจ่ายเป็นเงินปันผลแต่อย่างใด

ในกรณีที่บริษัทมหาชนยังจำหน่ายหุ้นไม่ครบตามจำนวนที่จดทะเบียนไว้หรือบริษัทได้จดทะเบียนเพิ่มทุนแล้ว บริษัทจะจ่ายเงินปันผลทั้งหมดหรือบางส่วนโดยออกเป็นหุ้นสามัญใหม่ให้แก่ผู้ถือหุ้น โดยได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นก็ได้ (พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 117) กล่าวคือ บริษัทมหาชนสามารถออกหุ้นปันผลได้ จึงต่างกับบริษัทเอกชนที่ทำไม่ได้โดยตรง ดังกล่าวมาแล้ว

ในกรณีบริษัทมหาชนจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยฝ่าฝืนกฎหมายดังกล่าว (พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 115 มาตรา 116 หรือมาตรา 117) เป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ของบริษัทเสียเปรียบ เจ้าหน้าที่จะฟ้องผู้ถือหุ้นให้คืนเงินปันผลที่ได้รับไปแล้วก็ได้ โดยต้องฟ้องภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นลงมติ แต่ผู้ถือหุ้นคนใดได้รับเงินปันผลไปแล้วโดยสุจริต จะบังคับให้คืนเงินมิได้ (พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 118)

2. เงินปันผลที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัท กำไรสุทธิต้องเสียภาษี เมื่อนำมาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นต้องเสียภาษีอีกเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน บางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา เนเธอร์แลนด์ สวิตเซอร์แลนด์ เบลเยียม ไม่มีการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน อย่างไรก็ดี สหรัฐอเมริกาก็กำหนดให้เงินปันผลนั้นเสียภาษีในอัตราต่ำ และในบางกรณีเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0³ แต่ประเทศจำนวนมากมีการขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนโดยวิธียกเว้น (Exemption Method) และวิธีการคืนภาษี (Imputation System) หรือวิธีเครดิตภาษี (Tax Credit Method) เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย ออสเตรีย ฟินแลนด์ เยอรมนี อิตาลี นิวซีแลนด์ แคนาดา เดนมาร์ก ฝรั่งเศส ไชล์แลนด์ ญี่ปุ่น

กรณีประเทศไทย ถ้าเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้วิธีคืนภาษีหรือเครดิตภาษี โดยบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ ให้สิทธิผู้เสียภาษีที่จะเลือกเสียภาษีร้อยละ 10 ของเงินปันผลที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ไปแล้ว โดยไม่นำเงินปันผลที่ได้รับมารวมคำนวณภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.90 หรือนำมารวมคำนวณภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.90 และขอคืนภาษีหรือเครดิตภาษี หรืออาจจะต้องชำระภาษีเพิ่ม แล้วแต่กรณี แต่ถ้าเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลจะใช้วิธียกเว้น โดยบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10)

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) เฉพาะบริษัทเท่านั้นที่มีสิทธิได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทอื่นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยด้วย อาจเป็นบริษัทเอกชน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทมหาชนตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 ก็ได้ นอกจากนี้ บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลก็ต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยด้วยจึงจะได้รับยกเว้น

ส่วนจะได้รับยกเว้นทั้งหมดหรือครึ่งหนึ่ง ย่อมแล้วแต่ว่าบริษัทผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทประเภทใด

ถ้าบริษัทผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลทั้งหมดมารวมคำนวณเป็นรายได้ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ไม่ว่าจะถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเท่าใด

แต่ถ้าบริษัทผู้รับเงินปันผลมิได้เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก็ต้องพิจารณาว่าบริษัทนั้นถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเป็นเงินปันผลเท่าใด

³ J.K. Lasser, J.K. Lasser's Your Income Tax 2009 (John Wiley & Sons, Inc, 2008) 74.

ถ้าถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีบริษัท
ออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัท
ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม เงินปันผลนั้นจะได้รับยกเว้นทั้งหมด แต่ถ้า
ถือหุ้นไม่ถึงร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล
หรือบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมด้วย
เงินปันผลนั้นก็จะต้องได้รับยกเว้นเพียงครึ่งหนึ่งเท่านั้น

แต่ไม่ว่าจะเป็นการได้รับยกเว้นทั้งหมดหรือครึ่งหนึ่ง บริษัทผู้รับเงินปันผล
จะต้องถือหุ้นไม่น้อยกว่า 3 เดือน ก่อนวันมีเงินได้จากเงินปันผล และหลังวันมีเงินได้จาก
เงินปันผลก็ต้องถือหุ้นต่อไปอีกไม่น้อยกว่า 3 เดือน ฉะนั้น ถ้าตั้งแต่วันที่ถือหุ้นมาจนถึง
วันมีเงินได้จากเงินปันผล บริษัทผู้รับเงินปันผลถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ถึง
3 เดือน หรือถือไว้ไม่น้อยกว่า 3 เดือน แต่ได้อ่อนหุ้นนั้นไปก่อน 3 เดือน นับแต่วันมีเงินได้
จากเงินปันผล บริษัทผู้รับเงินปันผลจะไม่ได้ได้รับยกเว้น ไม่ว่าทั้งหมดหรือครึ่งหนึ่ง

คำว่า "วันมีเงินได้จากเงินปันผล" ไม่ได้หมายถึงวันที่บริษัทผู้รับเงินปันผล
ได้รับเงินปันผลจริง เพราะผู้รับเงินปันผลตามมาตรา 65 ทวิ (10) นี้ไม่ได้เป็นบุคคล
ธรรมดา แต่เป็นบริษัทจึงไม่ใช่เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการรับรู้รายได้ (Revenue
Recognition) เหมือนบุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้อง
ใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ในการรับรู้รายได้ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวล
รัษฎากร แม้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1201 วรรคท้าย และพระราช
บัญญัติบริษัทมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 มาตรา 115 จะกำหนดให้บริษัทต้องจ่ายเงินปันผล
ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัท แล้วแต่กรณี ลงมติ
ให้จ่ายเงินปันผลก็ไม่ทำให้วันที่มีการจ่ายจริงเป็นวันมีเงินได้จากเงินปันผล เพราะถ้า
ผู้รับเงินปันผลเป็นบริษัทต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการรับรู้รายได้ตามมาตรา 65 วรรคสอง
แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ที่สภาวิชาชีพ
บัญชีกำหนดให้ใช้ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 87/2562 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2562
ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 7 (3) และมาตรา 34
ข้อ 5.7.1 ก. กำหนดให้รับรู้เงินปันผลในกำไรหรือขาดทุนของกิจการต่อเมื่อ

5.7.1 ก.1 กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผล

5.7.1 ก.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเงินปันผลนั้น และ

5.7.1 ก.3 กิจการสามารถวัดมูลค่าจำนวนเงินปันผลได้อย่างน่าเชื่อถือ

มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวเป็นมาตรฐานการบัญชีตามเกณฑ์สิทธิ วันที่เข้าเงื่อนไขทั้ง 3 ข้อดังกล่าวคือ วันที่บริษัทผู้รับเงินปันผลมีเงินได้จากเงินปันผล ซึ่งในทางปฏิบัติกรมสรรพากรถือว่า "วันที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผล" เป็นวันที่บริษัทผู้รับเงินปันผลมีเงินได้จากเงินปันผล ไม่ได้ถือเอาวันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัท แล้วแต่กรณี มีมติอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลเป็นวันมีเงินได้จากเงินปันผล

ศาลฎีกาก็เห็นด้วย ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5733/2544 วินิจฉัยว่า

วันที่ 23 ธันวาคม 2536 บริษัทโจทก์ซื้อหุ้นของบริษัท ส. จำนวน 18,700,000 หุ้น ซึ่งเกินกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดในบริษัท ส.

วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2538 บริษัท ส. ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นประกาศจ่ายเงินปันผลให้โจทก์ จำนวน 175,219,000 บาท และโจทก์ไม่ได้โอนหุ้นดังกล่าวไปก่อน 3 เดือน นับแต่ได้เงินปันผล

ต่อมาวันที่ 1 มิถุนายน 2538 บริษัท ข. และบริษัท อ. ซึ่งถือหุ้นของโจทก์จำนวน 34,879,982 หุ้น ได้ขายหุ้นดังกล่าวให้แก่บริษัท ส. ดังนั้น เมื่อขณะที่บริษัท ส. ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นประกาศจ่ายเงินปันผลให้โจทก์จำนวนดังกล่าว ซึ่งเป็นวันที่ถือว่าโจทก์มีรายได้ในเงินปันผลนั้น บริษัท ส. ยังมิได้เข้าถือหุ้นในบริษัทโจทก์ เงินปันผลจำนวนดังกล่าวจึงเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) (ข) การที่บริษัท ส. เข้ามาถือหุ้นในบริษัทโจทก์ไม่ว่าจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่โจทก์ได้รับเงินปันผลนั้นมาหรือไม่ก็ตาม ไม่ทำให้เงินปันผลที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวน ต้องกลับมาเป็นเงินปันผลที่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ถึงหนึ่งตามมาตรา 65 ทวิ (10) วรรคหนึ่ง ไปได้

ขอให้สังเกตว่า ถ้าวันที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้รับเงินปันผล แม้ต่อมาจะได้ถือหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับวันมีเงินได้จากเงินปันผล ก็ไม่เป็นเหตุทำให้เงินปันผลที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ ต้องกลับมาถือเป็นเงินปันผลที่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ ตามความเห็นของกรมสรรพากร

ที่ว่า บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลต้องไม่ได้ถือหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันที่มีเงินได้จากเงินปันผล

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) วรรคหนึ่ง คงกำหนดเงื่อนไขแต่เพียงว่า "บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม" มิได้กำหนดว่าบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลต้องไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีเงินได้จากเงินปันผล การตีความว่าต้องไม่ได้ถือหุ้นอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับวันที่มีเงินได้จากเงินปันผล เป็นการตีความขยายความที่เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษี จึงต้องตีความในทางที่เป็นคุณ คือต้องไม่ได้ถือหุ้นในวันที่มีเงินได้จากเงินปันผลเท่านั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 314/2559 ที่หมายเหตุนี้ เคนตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5733/2544 คือ วันมีเงินได้จากเงินปันผล หมายถึง วันที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น

อย่างไรก็ดี การที่ศาลฎีกาก็ดี กรมสรรพากรก็ดี ถือเอาวันที่บริษัทผู้จ่ายเงินปันผลปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น เป็นวันมีเงินได้จากเงินปันผลนั้น มีข้อพิจารณาว่าสอดคล้องกับเกณฑ์สิทธิหรือไม่ ตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมาแล้ว กิจการต้องมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลจึงจะรับรู้รายได้จากเงินปันผลได้ ผู้ถือหุ้นจะมีสิทธิได้รับเงินปันผลต่อเมื่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัทอนุมัติให้จ่ายเงินปันผล วันมีเงินได้จากเงินปันผลจึงน่าจะหมายถึงวันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัทอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลได้ ไม่น่าจะเป็นวันปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งยังไม่แน่นอนว่าที่ประชุมผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัทจะอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลหรือไม่

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 314/2559 นี้ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2549 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2550 บริษัทโจทก์ถือหุ้นในบริษัท อ. 1,143,900 หุ้น

วันที่ 1 กันยายน 2550 คณะกรรมการบริษัทโจทก์มีมติอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้น รวมถึงบริษัท อ. ซึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์เกินกว่าร้อยละ 25 ด้วย

ต่อมาวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 บริษัทโจทก์ขายหุ้นของบริษัท อ. ที่ตนถืออยู่ทั้งหมดให้แก่บุคคลอื่น

ต่อมาวันที่ 25 พฤศจิกายน 2550 บริษัทโจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้น

กรมสรรพากรเห็นว่า บริษัท อ. ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผล บริษัทโจทก์จึงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (ร้อยละ 10) ในการจ่ายเงินปันผลแก่บริษัท อ. แต่ศาลฎีกาเห็นว่าบริษัท อ. ได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผล เพราะวันที่บริษัทโจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้น บริษัทโจทก์ได้ขายหุ้นของบริษัท อ. ไปแล้ว บริษัทโจทก์จึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (ร้อยละ 10) ในการจ่ายเงินปันผลแก่บริษัท อ.

ผู้เขียนเห็นว่า คณะกรรมการบริษัทโจทก์มีมติอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งรวมถึงบริษัท อ. เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2550 วันดังกล่าวจึงเป็นวันที่ผู้ถือหุ้นของบริษัทโจทก์ ซึ่งรวมถึงบริษัท อ. มีสิทธิได้รับเงินปันผลตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อวันดังกล่าวบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผลยังถือหุ้นอยู่ในบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผลบริษัท อ. จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลทั้งหมด คงได้รับยกเว้นเพียงครึ่งหนึ่งเท่านั้น เพราะตามมาตรา 65 ทวิ (10) บริษัทผู้รับเงินปันผลจะได้รับยกเว้นภาษีเงินปันผลทั้งหมดต่อเมื่อบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นอยู่ในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม

ฉะนั้น ที่ศาลฎีกาถือวันปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้น เป็นวันมีเงินได้จากเงินปันผลน่าจะไม่สอดคล้องกับเกณฑ์สิทธิตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรา 65 ทวิ (10)

สรุปแล้วผู้เขียนเห็นว่า "วันมีเงินได้จากเงินปันผล" ตามมาตรา 65 ทวิ (10) น่าจะหมายถึงวันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นมีมติอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลประจำปีแก่ผู้ถือหุ้น หรือวันที่คณะกรรมการบริษัทมีมติอนุมัติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้นแล้วแต่กรณี มากกว่าวันอื่น

เรื่อง : ภาระภาษีของการขายเครื่องจักรอุปกรณ์ที่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2050/2559

บริษัท อ. (ประเทศไทย) จำกัด

กรมสรรพากร

โจทก์

จำเลย

คำวินิจฉัยย่อ

การนำเข้าระบบตู้สาขาโทรศัพท์อัตโนมัติของโจทก์ ไม่ใช่การซื้อแบบแยกชิ้น เฉพาะส่วนที่เป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ขั้นพื้นฐาน อันมีลักษณะเป็นสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ แต่มีลักษณะเป็นการซื้อสินค้าชนิดหนึ่งที่ต้องประกอบไปด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์พื้นฐาน ซึ่งเป็นส่วนประกอบที่จำเป็นที่จะต้องใส่ลงไปเฉพาะสินค้าชิ้นนั้นเพื่อให้สินค้าชิ้นนั้นเริ่มทำงานหรือใช้งานได้ อันมีลักษณะที่ไม่สามารถแยกจากส่วนประกอบอื่นได้ จึงไม่อาจฟังได้ว่าโจทก์นำเข้าระบบตู้สาขาโทรศัพท์อัตโนมัติจากผู้ผลิตในต่างประเทศ โดยแยกราคาโปรแกรมคอมพิวเตอร์พื้นฐานออกจากโครงสร้างหลักให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศ ที่จะถือเป็นค่าลิขสิทธิ์อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) โจทก์จึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 และไม่ถือว่าเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและมีการใช้บริการในราชอาณาจักร อันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6

คำพิพากษาย่อ

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ (ค.ส.11) เลขที่ กค. 0724/ญญ/22196 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 เพิกถอนหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 20 มาตรา 22 และมาตรา 27 เลขที่ NSN : ภ.ง.ด.73.1-02008390-25501022-022-00001 (ที่ถูก 73.1-02008390-25501022-002-00001) ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 เพิกถอนหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 เลขที่ NSN : ภ.ง.ด.74.1-02008390-25501022-002-00001 เลขที่ NSN : ภ.ง.ด.74.1-02008390-25501022-002-00002 เลขที่ NSN :

ภ.ง.ค.74.1-02008390-25501022-002-00003 เลขที่ NSN :ภ.ง.ค.
74.1-02008390-25501022-002-00004 เลขที่ NSN : ภ.ง.ค.74.1-02008390
-25501022-002-00005 เลขที่ NSN : ภ.ง.ค.74.1-02008390-25501022-002-00006
เลขที่ NSN : ภ.ง.ค.74.1-02008390-25501022-002-00007 และเลขที่ NSN : ภ.ง.ค.
74.1-02008390-25501022-002-00008 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 และ

เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.75.1) เลขที่ NSN :
ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-0001 (ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-
005-00001) เลขที่ NSN : ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-0002
(ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-005-00002) เลขที่ NSN : ภ.พ.75.1-02008390-
25501022-002-0003 (ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-005-00003) เลขที่ NSN :
ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-0004 (ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-
005-00004) เลขที่ NSN : ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-0005 (ที่ถูก
75.1-02008390-25501022-005-00005) เลขที่ NSN : ภ.พ.75.1-02008390-
25501022-002-0006 (ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-005-00006) เลขที่ NSN
: ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-0007 (ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-
005-00007) และเลขที่ NSN : ภ.พ.75.1-02008390-25501022-005-0008
(ที่ถูก 75.1-02008390-25501022-005-00008) ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 และ

เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ภญ.(อธ.2)/
23/2553 เลขที่ ภญ.(อธ.2)/24/2553 เลขที่ ภญ.(อธ.2)/25/2553 และเลขที่ ภญ.
(อธ.2)/26/2553 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2553 กับงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์
จำเลยให้การขอให้งดฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและ
เงินเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล
เลขที่ ภ.ง.ค.74.1-02008390-25501022-002-00001 ถึงเลขที่ ภ.ง.ค.74.1
-02008390-25501022-002-00008 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 รวม 8 ฉบับ และคำวินิจฉัย
อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ภญ.(อธ.2)/25/2553 ลงวันที่ 11
พฤษภาคม 2553 โดยให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย 117,774.08 บาท
และเงินเพิ่ม 117,774.08 บาท รวมเป็นเงิน 235,548.15 บาท แก้ไขการประเมินภาษี
มูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษี

มูลค่าเพิ่มเลขที่ ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-00001 ถึงเลขที่ ภ.พ.75.1-02008390-25501022-002-00008 (ที่ถูก ภ.พ.75.1-02008390-25501022-005-00001 ถึงเลขที่ ภ.พ.75.1-02008390-25501022-005-00008) ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 รวม 8 ฉบับ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ ภญ.(อธ.2)/26/2553 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2553 โดยให้โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม 54,961.24 บาท และเงินเพิ่ม 54,961.24 บาท รวมเป็นเงิน 109,922.48 บาท กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ในส่วนทุนทรัพย์ที่โจทก์ชนะคดี โดยกำหนดค่าทนายความ 60,000 บาท และค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี 10,000 บาท ค่าขออื่นนอกจากนี้ให้ยก

โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นรับรองว่ามีเหตุผลควรที่จะอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โดยโจทก์และจำเลยมิได้อุทธรณ์โต้แย้งว่า วันที่ 27 กรกฎาคม 2530 โจทก์จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีทุนจดทะเบียน 12,000,000 บาท มีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการทุกประเภทที่เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก ซื้อ ขาย ผลิต ให้เช่า คัดตั้ง และซ่อมแซมโทรศัพท์ระบบคู่สายระบบโทรศัพท์แบบกดปุ่ม อุปกรณ์โทรศัพท์ ฯลฯ ให้แก่กลุ่มลูกค้าทั้งหน่วยงานราชการและภาคเอกชน รวมทั้งให้บริการหลังการขายด้วย ตามสำเนาหนังสือรับรอง วันที่ 22 ตุลาคม 2550 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมีหนังสือถึงโจทก์รวม 18 ฉบับ ให้ชำระภาษีเพิ่มเติม

ฉบับที่ 1 หนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ แจ้งว่าโจทก์ต้องปรับปรุงรายได้เพิ่มขึ้น 409,999,000 บาท และแสดงรายจ่ายต้องห้ามค่าไป 242,990.65 บาท ทำให้โจทก์ไม่มีผลขาดทุนสุทธิและผลขาดทุนสะสมที่จะนำไปหักจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ฉบับที่ 2 หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2543 จำนวน 65,978,839.97 บาท เบี้ยปรับ 65,978,839.97 บาท และเงินเพิ่ม 65,978,839.97 บาท รวม 197,936,519.91 บาท แจ้งว่าในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว โจทก์จดทะเบียนเพิ่มทุนโดยออกหุ้นบริมสิทธิ 1 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 1,000 บาท เสนอขายให้แก่บริษัท อ. คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น ในราคา 410,000,000 บาท โดยบันทึกส่วนเกินมูลค่าหุ้น 409,999,000 บาท ซึ่งเงิน

ที่ได้รับจากการขายหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวไม่ใช่ส่วนเกินมูลค่าหุ้นดังกล่าว แต่ถือเป็นเงินให้เปล่าหรือเงินช่วยเหลือ จึงถือเป็นรายรับของโจทก์เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65

นอกจากนี้ โจทก์คำนวณกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายรถยนต์นั่งที่ซื้อมา 2,180,000 บาท รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และขายไป 1,242,990.65 บาท ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และโจทก์นำรายจ่ายดังกล่าวบวกกลับเป็นรายได้เพียง 937,009.35 บาท ต่ำกว่าจำนวนที่แท้จริง 242,990.65 บาท เพราะมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ฉบับที่ 3 ถึง 18 หนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 พร้อมเงินเพิ่ม กับภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเงินเพิ่มสำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่มเดือนตุลาคม เดือนพฤศจิกายน 2542 กับเดือนมกราคมถึงเดือนพฤษภาคม 2543 และเดือนพฤศจิกายน 2543 โดยระบุว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2543 โจทก์ส่งซื้อระบบตู้สาขาโทรศัพท์อัตโนมัติ (Private Automatic Branch Exchange) หรือตู้ PABX จากผู้ผลิตในต่างประเทศ โดยนำเข้าในลักษณะของสินค้าสำเร็จรูปหนึ่งชุด ซึ่งประกอบไปด้วยโครงสร้างตู้หลัก แผงวงจร ส่วนควบคุม หัวเครื่องโทรศัพท์ อุปกรณ์ประกอบ ซึ่งในส่วนควบคุมจะมีส่วนประกอบสำคัญคือ หน่วยประมวลผลกลาง (CPU) Power Supply แผงวงจรต่อเชื่อมกับเครื่องคอมพิวเตอร์ใช้ในโปรแกรมตู้ PABX แผงวงจรสายภายใน แผงวงจรสายภายนอก แผงวงจรต่อเชื่อมกับเครื่องโอเปอเรเตอร์ และแผ่น FD ระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ขั้นพื้นฐานที่เรียกว่าระบบปฏิบัติการ (Operating System) สำหรับบันทึกลงในเครื่องเพียงครั้งเดียวเพื่อให้เครื่องสามารถเปิดใช้งานได้

จากการตรวจสอบใบแจ้งหนี้/อินวอยซ์ และใบขนสินค้าขาเข้า ปรากฏว่า โจทก์แยกรายการชิ้นส่วนของระบบตู้ PABX โดยแผ่นบันทึกข้อมูล FD (Software) ถูกแยกรายการและราคาออกจากอุปกรณ์อื่น ซึ่งจำเลยมีแนวโน้มวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0706/1347 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2547 ว่า กรณีบริษัทแยกราคาจำหน่ายซอฟต์แวร์ออกจากราคาของตัวเครื่อง เฉพาะเงินได้ที่ได้รับสำหรับค่าซอฟต์แวร์ (Software) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 3/2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 โจทก์จึง

มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 และมาตรา 83/6 (2) โจทก์จ่ายค่าซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัท อ. คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น ในเดือนตุลาคมและพฤศจิกายน 2542 เดือนมกราคมถึงพฤษภาคม และเดือนพฤศจิกายน 2543 แต่ไม่ปรากฏหลักฐานการนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จึงต้องนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย 760,879.62 บาท เงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2550 จำนวน 760,879.62 บาท รวม 1,521,759.24 บาท และต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม 335,077.16 บาท เงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2550 จำนวน 335,077.16 บาท รวม 710,154.32 บาท

รวมเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามหนังสือแจ้งการประเมินทั้ง 18 ฉบับ 200,168,433.47 บาท

โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินจึงอุทธรณ์การประเมิน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า ค่าซอฟต์แวร์ที่โจทก์ชำระให้แก่ผู้ขายในต่างประเทศเป็นการชำระค่าสิทธิซึ่งโจทก์ต้องมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

โดยจำเลยอุทธรณ์โต้แย้งว่า ซอฟต์แวร์โปรแกรมคอมพิวเตอร์พื้นฐานและซอฟต์แวร์ในส่วนขยาย แม้จะมีชุดคำสั่งแตกต่างกัน ปฏิบัติหน้าที่ไม่เหมือนกัน แต่ก็เป็นภาษาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สั่งให้คอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานได้เช่นกัน ไม่ว่าจะเป็นโปรแกรมการทำงานของคอมพิวเตอร์ที่จัดการเกี่ยวกับหน้าที่ภายในของเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยทำหน้าที่สั่งการให้คอมพิวเตอร์ทำหน้าที่ต่างๆ ดังที่โปรแกรมคอมพิวเตอร์ได้กำหนดไว้ ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์พื้นฐานและซอฟต์แวร์ในส่วนขยายจึงเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และไม่มี ความแตกต่างกัน

นอกจากนี้ โจทก์นำเข้าระบบตู้สาขาโทรศัพท์อัตโนมัติ (Private Automatic Branch Exchange) หรือ PABX ที่ประกอบด้วยส่วนประกอบหลัก 5 ส่วน คือ โครงสร้างตู้หลัก แผงวงจร ส่วนควบคุมหลัก หัวเครื่องโทรศัพท์ และอุปกรณ์ประกอบจะขาดส่วนหนึ่งส่วนใดไม่ได้ ซึ่งส่วนประกอบสำคัญ คือ ส่วนควบคุมหลัก ประกอบด้วยหน่วยประมวลผลกลาง (CPU) และระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์พื้นฐานที่เรียกว่า ระบบปฏิบัติการ (Operating System) ตามประเภทของระบบตู้สาขาโทรศัพท์อัตโนมัติ PABX นั้น หน่วยประมวลผล (CPU) ไม่สามารถทำงานได้ จะต้องมีระบบปฏิบัติการ (Operating