บทที่5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีประโยชน์เพิ่ม เป็นกรณีที่มีปัญหาในทางปฏิบัติมาโดยตลอด เพราะเหตุที่ประมวลรัษฎากร ไม่ได้นิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” ไว้อย่างชัดเจนมีเพียง ตามมาตรา 39 ที่กล่าวถึงเงินได้พึงประเมิน ไว้อย่างกว้างๆ ว่าให้หมายรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้ เป็นเงิน และในมาตรา 40 (1) ที่ได้ระบุความหมายของเงินได้จากการจ้างแรงงานว่าหมายรวมถึง เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ด้วยเหตุดังกล่าว จึงมีคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” เกิดขึ้น อันเกิดจากเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้าง อันเนื่องจากการทำงานที่จ้าง เช่นการที่นายจ้างจัดรถรับส่งพนักงาน การจัดงานรื่นเริงต่างๆให้พนักงาน การจัดให้มีประกันสุขภาพและประกันอุบัติเหตุให้พนักงาน การที่นายจ้างจ่ายค่าเบี้ยประกันชีวิตแทนพนักงาน การที่นายจ้างให้หุ้นฟรีแก่พนักงานหรือให้สิทธิพนักงานในการซื้อหุ้นหรือหนังสือแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เงินรางวัล เป็นต้น แต่ในประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้มีการนิยามความหมายของคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” ไว้เช่นกัน ทำให้เกิดปัญหาในการตีความว่าเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ อย่างไหนถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม และอย่างไหนไม่ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม ในอันที่ ลูกจ้างหรือพนักงานจะต้องนำไปรวมหรือไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากการศึกษาพบว่า นอกจากในประมวลรัษฎากรจะไม่ได้ให้คำนิยามคำว่า “เงินได้” และคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” ไว้แล้ว ยังไม่มีการกล่าวถึงประโยชน์ประเภทต่างๆที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างไว้โดยเฉพาะ และที่ผ่านมากรมสรรพากรก็มิได้มีประกาศ คำสั่ง หรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากประโยชน์เพิ่มรวมทั้งวิธีการตีราคาหรือคิดมูลค่าประโยชน์เพิ่มไว้อย่างครบถ้วน คงมีเฉพาะกรณีเรื่องค่าเบี้ยเลี้ยงและค่าพาหนะเดินทาง ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 59/2538 และกรณีเรื่องค่าเช่าบ้าน ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 23/2533 ส่วนในกรณีอื่นๆ เช่นการจัดรถรับส่ง การให้รับประทานอาหาร การให้ได้รับหุ้นหรือใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้น ฟรีหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด การให้กู้ยืมเงินในอัตรา

ดอกเบี้ยถูก เป็นต้น ก็ไม่ได้มีประกาศ คำสั่ง หรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนกำหนดแนวทางให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีประโยชน์เพิ่ม ยังเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นตามประมวลรัษฎากรก็ดี ประกาศ คำสั่ง หรือแนวปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้ รวมทั้งการที่ต้องใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการวินิจฉัย ตอบข้อหารือ แล้ว เห็นว่ายังไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแทบทุกหลัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักเรื่องความแน่นอนและหลักประสิทธิภาพในการบริหาร กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่ทราบอย่างแน่ชัดว่าค่าจ้างหรือประโยชน์ที่ตนได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ รัฐเองก็ต้องเสียงบประมาณรายจ่ายในการที่ต้องใช้บุคลากรในการตอบคำถาม ตอบข้อหารือ ซึ่งมีอยู่เป็นจำนวนมากในทุกๆปี และมักเป็นคำถามหรือข้อหารือที่ซ้ำๆกัน

ในประเทศสหรัฐอเมริกา บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Act) ได้มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนถึงคำนิยามความหมายของคำว่าเงินได้ รวมทั้งศาลสูงก็ได้ให้ความหมายของคำว่าเงินได้ไว้ในคดีระหว่าง *Eisner v. Macomber* และยังได้บัญญัติโดยเฉพาะสำหรับกรณีใดที่จะถือเป็นประโยชน์หรือเงินได้ที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ กรณีใดไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ วิธีการกำหนดราคา วิธีการคำนวณภาษี การที่กฎหมายกำหนดไว้โดยละเอียดเช่นนี้ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องไปตีความว่าประโยชน์อะไรต้องนำมารวมคำนวณ และประโยชน์อะไรที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซีย แม้จะไม่มีการนิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” ไว้โดยเฉพาะ แต่ก็มีอ้างอิงคำพิพากษาของศาลสูงประเทศสหรัฐอเมริกา ในคดีระหว่าง *Eisner v. Macomber* แลคำพิพากษาของศาลสูงประเทศมาเลเซียในคดีระหว่าง *Kamalakshya Narin Singh v. CIT* ให้คำนิยามความหมายของคำว่า “เงินได้” ไว้อย่างชัดเจน และตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย ก็ได้มีการกล่าวถึงประโยชน์เพิ่มในแต่ละชนิดไว้อย่างชัดเจน รวมทั้งวิธีการกำหนดราคา และวิธีการคำนวณภาษีไว้ด้วย

จึงพอจะสรุป ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจา กการจ้างแรงงาน เฉพาะกรณีประโยชน์เพิ่มได้ดังนี้

5.1.1 ปัญหาของความไม่ชัดเจนของความหมายของเงินได้

จากการที่ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้การนิยามความหมายของคำว่าเงินได้ไว้จึงทำให้เกิดปัญหาในการตีความว่าอะไรคือเงินได้พึงประเมินและอะไรที่ไม่ถือเป็นเงินได้ และทำใ ห้เกิดปัญหาต่อไป ดังนี้

5.1.1.1 ปัญหาจากการนิยามความหมายของคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม”

ไม่มีการนิยามความหมายของคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม”ไว้ จึงทำให้เกิดปัญหาที่นายจ้างจะต้องตีความคำว่าประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการที่ให้แก่ลูกจ้างว่าจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนายจ้างจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งต่อกรมสรรพากรหรือไม่ ตัวลูกจ้างหรือบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจะต้องเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปีก็มีความสับสนว่าจะต้องนำรายได้ใดที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาบ้าง ทำให้บริษัท ห้างหุ้นส่วน ร้านค้ารวมทั้งบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ต้องมีการหารือไปยังกรมสรรพากร อยู่ตลอดเวลาทำให้เสียทั้งเวลาของเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรในการที่จะต้องตอบปัญหาซ้ำๆอยู่โดยตลอด และเสียงบประมาณของราชการ และเมื่อต้องมีการตีความจึงเกิดปัญหาในเรื่องการตีความว่าการใช้ดุลยพินิจในการตีความหรือตอบข้อหารือหรือในการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่สรรพากร และในการวินิจฉัยคดีของศาลในแต่ละเรื่องมีความถูกต้อง เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และสอดคล้องกับหลักสากลและหลักเศรษฐศาสตร์หรือไม่ ดังจะได้กล่าวต่อไป

5.1.1.2 ปัญหาในการตีความของกรมสรรพากรและศาล

เนื่องจากการที่ไม่มีคำนิยามของคำว่า “ประโยชน์เพิ่ม” ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการจะต้องหารือกรมสรรพากรทุกครั้งเมื่อมีข้อสงสัยหรือความไม่แน่ใจเกี่ยวกับภาระภาษีอากรที่เกิดขึ้น เมื่อการตอบข้อหารือทำโดยบุคคล จึงย่อมมีความเห็นแตกต่างกันในการวินิจฉัย ทำให้เกิดกรณีข้อหารือที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกัน แต่ได้รับคำวินิจฉัยจากกรมสรรพากรแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง เช่นกรณีบริษัทออกค่าใช้จ่ายเพื่อจัดให้มีรถยนต์สองแถวรับส่งพนักงาน กรมสรรพากรให้ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน แต่การที่บริษัทจัดรถรับส่งประจำเส้นทางให้แก่พนักงาน กรมสรรพากรกลับไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม นอกจากนั้นยังมีตัวอย่าง คำวินิจฉัยกรณีการเสียภาษีในกรณีได้รับแจกหุ้นหรือได้ซื้อหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดตามข้อตกลงพิเศษ ซึ่ง กรมสรรพากรวินิจฉัยให้ถื อเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกันกลับได้รับคำตอบที่ต่างกันเช่นหนังสือตอบข้อหารือ ของกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลงวันที่ 21 กันยายน 2548เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการซื้อหุ้นของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ซึ่งไม่ถือว่าเงินได้กรณีดังกล่าวเป็นประโยชน์เพิ่ม เป็นต้นทำให้เกิดกรณีสองมาตรฐานเกิดขึ้นทำให้เกิดปัญหากับผู้ประกอบการและผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และนอกจากที่ยกตัวอย่างมาสองกรณีดังกล่าวก็ยังมีกรณีอื่นๆอีกมากที่อาจเป็นสองมาตรฐาน เช่น กรณีรถประจำตำแหน่งของข้าราชการที่ไม่ได้มีการนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ได้ใช้รถประจำตำแหน่งนั้น แต่ในกรณีของบริษัทเอกชนผู้ได้ใช้รถประจำตำแหน่ง ต้องนำประโยชน์เพิ่มที่

ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกด้วย นอกจากนั้นในการวินิจฉัยคดีโดยศาลในบางกรณีก็ยังเห็นว่าน่าจะยังขัดต่อหลักการสากลอยู่เช่น กรณีบริษัทจัดอาหารให้ลูกจ้างที่ทำงานอยู่บนเรือขุดแร่กลางทะเล ที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าค่าอาหารเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้างนั้น ตามหลักการสากลไม่น่าจะเป็นประโยชน์เพิ่ม เพราะประโยชน์ในการจัดบริการตกอยู่แก่นายจ้างมากกว่า ลูกจ้าง เพราะลูกจ้างไม่สามารถไปห าอาหารรับประทานที่อื่นได้ เป็นต้น โดยในการตีความนั้นนอกจากหลักสากลที่ว่าหากประโยชน์ตกอยู่แก่ฝ่ายนายจ้างก็จะไม่เป็นประโยชน์เพิ่ม แต่หากประโยชน์ตกอยู่แก่ลูกจ้างก็ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่ม ต้องมีการพิจารณาหลักทางเศรษฐศาสตร์ที่ว่ามีความเพิ่มพูนสถานะทางการเงิน ความมั่นคง หรือการเพิ่มมูลค่าของทรัพย์สิน หรือมีความร่ำรวยขึ้นอย่างปฏิเสธไม่ได้และเห็นได้ชัดเจน หรือมีการได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่แล้ว หรือไม่ หากเข้ากรณีดังกล่าวก็ต้องถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่ม

5.1.2 ปัญหาในการตีราคาประโยชน์เพิ่ม

ประโยชน์เพิ่มแทบทุกประเภทอาจมีปัญหาในการตีราคาได้ อาทิเช่น ค่าอาหารที่นายจ้างจัดให้ ค่าที่พักที่นายจ้างจัดให้ มูลค่าของหุ้นและใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ การพาไปทัศนาจรต่างจังหวัด การได้ใช้รถประจำตำแหน่ง เป็นต้น ซึ่งในบางกรณีก็มีแนวทางโดยประกาศของกรมสรรพากรในการตีราคา เช่น การจัดที่พักให้แก่ลูกจ้าง ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ค่าพาหนะและค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง ตามมาตรา 42 (1) และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.59/2538 แต่บางกรณีก็ไม่มีประกาศแนวทางของกรมสรรพากรกำหนดไว้ เช่น ค่าอาหารที่นายจ้างให้รับประทานโดยไม่เสียเงิน พาหนะรับส่งที่นายจ้างจัดให้มีการรับส่ง มูลค่าของหุ้นและใบสำคัญแสดงสิทธิที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด ค่าพาไปทัศนาจรต่างจังหวัด ค่าการได้ใช้รถประจำตำแหน่ง เป็นต้น จึงยังคงเป็นปัญหาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ผู้เสียภาษียังคงต้องหาคำตอบอยู่

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาดังที่กล่าวมาแล้ว ว่าการที่ต้องมีการตีความคำว่าเงินได้และประโยชน์เพิ่ม ทั้งโดยศาลและโดยกรมสรรพากร ทำให้เกิดปัญหาขึ้นมากมาย เพราะการตีความนั้นขึ้นอยู่กับความรู้สึกนึกคิดของคน ที่อาจมีความผิดแผกแตกต่างกันไป แล้วแต่วุฒิภาวะ ประสบการณ์ที่ผ่านมาของบุคคลผู้ที่เป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการตีความนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นและข้อเสนอแนะว่าควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ใน การพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นประโยชน์เพิ่มที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี หรือกรณีใดไม่เป็นประโยชน์เพิ่ม ให้ชัดเจน เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี โดยให้มีความ

จำเป็นที่จะต้องใช้การตีความน้อยที่สุด และทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีประโยชน์เพิ่มเป็นไปโดยมาตรฐานเดียว ดังนี้

5.2.1 ควรมีการเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร โดยการให้มีการนิยามความหมายของคำว่า เงินได้ และคำว่า ประโยชน์อื่นใด หรือประโยชน์เพิ่ม ให้มีความชัดเจน โดยนำหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการกำหนดนิยามความหมาย เช่นตามประมวลรัษฎากรของประเทศต่างๆได้มีการให้นิยามความหมายไว้ เพื่อทำให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเข้าใจได้ว่าค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใดที่จะต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใดที่ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

5.2.2 ควรมีการออกประกาศ คำสั่ง หรือแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับประโยชน์เพิ่มในกรณีต่างๆให้มีความชัดเจน ทั้งนี้ โดยอาศัยแนวคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยไว้ในแนวทางเดียวกัน และเป็นไปตามหลักการสากลที่ว่าหากประโยชน์ที่ได้นั้นเกิดแก่ฝ่ายลูกจ้างให้ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม และหากประโยชน์เกิดแก่นายจ้างประโยชน์นั้นย่อมไม่เป็นประโยชน์เพิ่ม โดยให้มีรายละเอียดคลอบคลุมประโยชน์เพิ่มประเภทต่างๆให้ มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ รวมทั้งในกรณีที่ต้องมีการาตีราคาหรือมูลค่าของประโยชน์เพิ่มประเภทต่างๆนั้น ควรต้องมีหลักเกณฑ์ในการตีราคาหรือมูลค่าไว้อย่างชัดเจน เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาในการตีความและตีราคาหรือมูลค่าของประโยชน์เพิ่ม ทำให้เกิดความสะดวกในการยื่นแบบเสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเป็นไปในแนวทางเดียวกันที่เป็นไปตามหลักการที่เป็นสากล

5.2.3 ประกาศต่างๆของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี หรือยกเว้นภาษี ที่มีอยู่แล้วในปัจจุบัน ควรมีการปรับปรุงแก้ไขให้มีความชัดเจนและเหมาะสม เช่นในกรณี คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 59/2538 เกี่ยวกับ ค่าพาหนะ และค่าเบี้ยเลี้ยงในการเดินทางไปปฏิบัติหน้าที่ให้แก่นายจ้าง ที่อิงอยู่กับพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ ควรมีการปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไปตามมาตรฐานของภาคเอกชน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนั้นการตีราคาค่าที่พักที่นายจ้างจัดให้ตามที่คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 23/2533 ข้อ (1)[1] กำหนดไว้ว่าให้ตีมูลค่าร้อยละ 20 ของเงินได้ที่ได้รับในแต่ละเดือนนั้น มีความถูกต้องเป็นธรรม และเข้ากับสภาวะของประเทศไทยได้เพียงใด

---

[1] คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 23/2533 เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้ พึงประเมิน ข้อ 1 กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลาดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

5.2.4 ในการตอบข้อหารือที่เป็นการกลับหลักการที่เคยมีมาควรให้มีคณะกรรมการชุดหนึ่งเพื่อให้พิจารณาโดยเฉพาะ เหมือนอย่างเช่น การประชุมใหญ่ของศาลฎีกาจะประชุมพิจารณาเมื่อมีการกลับหลักคำพิพากษาฎีกาที่เคยมีมาในอดีต เพื่อไม่เปิดโอกาสให้มีการหาประโยชน์โดยมิชอบจากช่องว่างของกฎหมาย

แนวทางที่ ผู้เขียนนำเสนอเพื่อหาทางแก้ไขให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงานในกรณีของประโยชน์เพิ่มนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าการแก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรจะทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลลดลง เนื่องจากมีความชัดเจนมากขึ้น และจะทำให้การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบ และไม่ทำให้มีการใช้การตีความของบุคคลมาก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ใดผู้หนึ่งโดยมิชอบ และจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความเป็นธรรมมากขึ้น

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 23/2533

เรื่อง การกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้ พึงประเมิน

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการกำหนดมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลาดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

(1) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

(2) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกันโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มตามเกณฑ์ใน (1) เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแต่ละคน

(3) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกันโดยไม่เสียค่าเช่าตาม (1) ไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งในชั้นการตรวจสอบไต่สวนหรือในชั้นอุทธรณ์ก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่าเช่าของบ้านนั้น ๆ ว่าสมควรให้เช่าได้ตามปกติปีละเท่าใด และให้ทำบันทึกการประเมินไว้เป็นหลักฐานแล้วรายงานขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(4) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (3) หลังเดียวอยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่ประเมินได้ตาม (3) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้าง

รวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็นเงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(5) กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าและเป็นบ้านที่นายจ้างได้ไปเช่าจากบุคคลอื่นมาอีกต่อหนึ่ง ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินตามค่าเช่าที่นายจ้างได้จ่ายไปจริง

(6) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (5) อยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่นายจ้างได้จ่ายไปจริงตาม (5) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

ข้อ 2 ในกรณีนายจ้างได้เช่าบ้านให้เป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ซึ่งดำรงตำแหน่งระดับบริหาร โดยนายจ้างเป็นผู้ออกค่าเช่าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าคนสวน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ภายในบ้าน แม้ต่อมาพนักงานผู้นั้นหรือนายจ้างจะได้ใช้บ้านดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นสถานที่ประชุมและปรึกษาหารือกิจการของนายจ้างตลอดจนการจัดงานเลี้ยงรับรองลูกค้าสำคัญ ๆ ของนายจ้างเป็นครั้งคราว ถือได้ว่าค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่นายจ้างจ่ายไปเป็นประโยชน์ที่พนักงานผู้นั้นได้รับทั้งสิ้น พนักงานผู้นั้นจะต้องนำประโยชน์ที่ได้รับทั้งหมดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

สั่ง ณ วันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2533

บัณฑิต บุณยะปานะ
อธิบดีกรมสรรพากร

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540	บริษัท บิล ลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด	โจทก์
	กรมสรรพากร	จำเลย

พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17

ป.วิ.พ. มาตรา 172 วรรคสอง

ป.รัษฎากร มาตรา 39, 40(1), 65 ตรี, 65 ตรี(1), 65 ตรี(1)

ทั้งในคำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และในคำฟ้องของโจทก์ได้อ้างว่าเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งบอกค่าเสื่อมราคาในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2523 เพียง 14,700,159.77 บาท แทนที่จะเป็น 18,700,159.77 บาท จึงเป็นผลทำให้ยอดค่าเสื่อมราคาที่กล่าวข้างต้นสูงกว่าจำนวนเงินที่ระบุในข้อ 2.1.1 ไป 4,000,000 บาท โดยโจทก์ไม่ได้ระบุถึงความเป็นมาของยอดค่าเสื่อมราคาจำนวน 18,700,157.77 บาท ว่าได้มาอย่างไร และยอดค่าเสื่อมราคาจำนวน 14,700,157.77 บาท ไม่ถูกต้องอย่างไรการกล่าวอ้างของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการกล่าวอ้างลอย ๆ จำเลยไม่สามารถสู้คดีได้ถูกต้อง ฟ้องโจทก์ในส่วนนี้จึงเป็นฟ้องเคลือบคลุม โจทก์ได้ยอมรับว่าโจทก์ได้ให้บริการรับประทานอาหารฟรีแก่พนักงานของโจทก์บนเรือขุดแร่ กรณีย่อมถือได้ว่าพนักงานที่ทำงานบนเรือขุดแร่ได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นเนื่องจากการทำงานนอกเหนือไปจากเงินเดือนที่พนักงานจะได้รับ แสดงให้เห็นว่าโจทก์ยอมรับว่าการเลี้ยงอาหารแก่พนักงานบนเรือดังกล่าวถือเป็นประโยชน์เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงถือเป็นเงินได้ของพนักงานของโจทก์ซึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรและเงินได้ในส่วนดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อจำเลย เรือขุดแร่ของ ท.ที่มีการซื้อขายในคดีนี้ได้ถูกออกแบบเป็นพิเศษโดยเฉพาะเพื่อใช้งานสำหรับขุดแร่บริเวณที่ ท.ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ เมื่อการทำแร่จะต้องได้รับสัมปทานและ ท.ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้วท. จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองอะไรกับโจทก์หรือผู้ซื้อทรัพย์สินรายใดได้ ส่วนหนังสือแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่ของบริษัท ม. ก็ปรากฏว่ามีมาถึงโจทก์หลังจากที่โจทก์ได้ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือก็เป็นการยืนยัน

ย้อนหลัง แสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาไปก็เพียงแต่จะเป็นการสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์นั้น ไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริง หนังสือที่ทางบริษัท ม. แจ้งมายังโจทก์จึงไม่น่าเชื่อถือ สำหรับข้อที่โจทก์อ้างว่าหลังจากซื้อเรือขุดแร่จาก ท. แล้ว ได้ประกันภัยในราคาที่ใกล้เคียงกับราคาที่ซื้อมาของโจทก์ โจทก์คงอ้างแต่เพียงลอย ๆ โดยไม่แสดงหลักฐานใด ๆ นอกจากนี้การกำหนดราคาเอาประกันภัยไม่อาจถือเป็นราคาอันสมควรได้เพราะคู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันภัยเท่าใดก็ได้ เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดใช้ให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้นราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกันภัยและไม่อาจเชื่อถือได้ ส่วนที่โจทก์อ้างว่าราคาที่โจทก์และ ท. ทำการตกลงซื้อขายนั้นเป็นราคาของมูลค่าทรัพย์สินตามปกติที่อาจสามารถซื้อขายกันได้ หาได้มีลักษณะเป็นการซื้อขายทรัพย์สินที่มีราคาสูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควรแต่ประการใดนั้น จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของจำเลยได้ความว่าในการลงบัญชีทรัพย์ที่ซื้อมาโดยที่สัญญาซื้อขายทรัพย์สินระบุเป็นรายการใหญ่ ๆ ต้องหาวิธีลงบัญชีเพื่อแยกเป็นรายการย่อย ๆ จึงได้ใช้ดัชนีมาร์ชแอนด์สตีแว่นมาเพื่อคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ลงบัญชี ดัชนีมาร์ชแอนด์สตีเว่นเป็นการคำนวณค่าใช้จ่ายในการแต่งเรือย้อนหลังไป 1 ปี มีอัตราเงินเฟ้อประมาณร้อยละ 16 การเปรียบเทียบจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน แต่กรณีของโจทก์ทรัพย์สินที่โจทก์ซื้อผ่านการใช้งานมาแล้วประมาณ 4 ปี การนำดัชนีราคาดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับกรณีของโจทก์จึงไม่ถูกต้อง ราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชี ท.มีราคา 221,934,959.44 บาท ซึ่งเป็นราคาที่ ท. ได้หักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและได้นำไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของ ท.ไปแล้วและท. หักค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินของ ท.มาในราคา 332,800,000 บาท จึงเป็นราคาที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินหนี้สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สินมีการระบุรายละเอียดรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่โจทก์ซื้อจาก ท. ไว้ โดยไม่มีการระบุว่ามีการซื้อขายเจ้าหนี้ระยะยาวรายของบริษัท ซ.และบริษัทซ. ไว้แต่อย่างใด ดังนั้นการที่โจทก์จ่ายดอกเบี้ยแทน ท. ไป โดยค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าดอกเบี้ยของหนี้สินระยะยาวซึ่งโจทก์มิได้ผูกพันด้วยค่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงเป็นรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพราะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงนำรายจ่ายดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ ต.6/1048/64692 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2527 สำหรับปีภาษี2520 ถึง 2524 จำนวนเงิน 3,995,107.88 บาท ที่ กค.0807/4418ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2527 สำหรับปีภาษี 2520 เฉพาะส่วนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมิได้แก้ไข และให้ยกเลิกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนที่ให้เปลี่ยนแปลงกำไรสุทธิของโจทก์ในปีภาษี 2520 เพียง 5,299,192.42 บาท เสียโดยขอให้ปลดภาระการประเมินจำนวน 49,539,007.04 บาท และขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานที่ ต.6/1048/2/3225, 3226,3227 และ 3228 ทั้งสี่ฉบับลงวันที่ 28 มิถุนายน 2527 สำหรับปีภาษี 2521, 2522, 2523 และ 2524 เฉพาะส่วนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมิได้วินิจฉัยให้ปลดภาษีและลดเบี้ยปรับลงให้แล้วอันเป็นผลทำให้สั่งให้โจทก์นำเงินภาษีและเงินเพิ่มจำนวน44,151,668.21 บาท ไปชำระรวม 3 รายการ เป็นเงิน97,685,783.49 บาท

จำเลยให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยตลอดจนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถูกต้องแล้ว และฟ้องแย้งว่าโจทก์ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 27แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 20 รวมเป็นเงินภาษีและเงินเพิ่มที่โจทก์จะต้องรับผิดชำระให้จำเลยทั้งสิ้นเป็นเงิน 53,186,740.61บาท และจำเลยได้แจ้งให้โจทก์นำเงินค่าภาษีเงินเพิ่มดังกล่าวไปชำระให้แก่จำเลยแล้ว แต่โจทก์เพิกเฉยมิยอมชำระ ขอให้ยกฟ้องโจทก์ และบังคับโจทก์ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มแก่จำเลยตามฟ้องแย้งรวมทั้งสิ้นเป็นเงินจำนวน 53,186,740.61 บาท

ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับฟ้องแย้งของจำเลยและศาลฎีกาพิพากษายืน

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกมีว่าคำฟ้องของโจทก์ในข้อ 4 ก. เป็นคำฟ้องที่เคลือบคลุมหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าทั้งในคำอุทธรณ์ต่อ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์และคำฟ้องโจทก์ได้ชี้แจงเหตุผลเกี่ยวกับตัวเลขบอกค่าเสื่อมราคาจำนวน 18,700,159.77 บาท ไว้อย่างชัดเจนแล้ว ฟ้องโจทก์จึงไม่เคลือบคลุมนั้น เห็นว่า ทั้งในคำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และในคำฟ้องของโจทก์ได้อ้างว่าเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งบอกค่าเสื่อมราคาในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2523 เพียง 14,700,159.77 บาท แทนที่จะเป็น 18,700,159.77 บาท จึงเป็นผลทำให้ยอดค่าเสื่อมราคาที่กล่าวข้างต้นสูงกว่าจำนวนเงินที่ระบุในข้อ 2.1.1 ไป 4,000,000บาท โดยโจทก์ไม่ได้ระบุถึงความเป็นมาของยอดค่าเสื่อมราคาจำนวน18,700,157.77 บาท ว่าได้มาอย่างไร และยอดค่าเสื่อมราคาจำนวน 14,700,157.77 บาท ไม่ถูกต้องอย่างไร การกล่าวอ้างของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการกล่าวอ้างลอย ๆ จำเลยไม่สามารถสู้คดีได้ถูกต้อง ฟ้องโจทก์ในส่วนนี้จึงเป็นฟ้องเคลือบคลุม

ปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ระหว่างปี2520 ถึง 2524 โดยนำค่าใช้จ่ายในการจัดซื้ออาหารมาเลี้ยงพนักงานมาถือเป็นเงินได้ของพนักงานรวมเป็นเงินภาษีและเงินเพิ่มในระหว่างปี 2520 ถึง 2524 จำนวน 204,738.76 บาท นั้น ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ตามคำอุทธรณ์ของโจทก์ได้ยอมรับว่าโจทก์ได้ให้บริการรับประทานอาหารฟรีแก่พนักงานของโจทก์บนเรือขุดแร่ กรณีย่อมถือได้ว่าพนักงานที่ทำงานบนเรือขุดแร่ได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้นเนื่องจากการทำงานนอกเหนือไปจากเงินเดือนที่พนักงานจะได้รับแสดงให้เห็นว่าโจทก์ยอมรับว่าการเลี้ยงอาหารแก่พนักงานบนเรือดังกล่าวถือเป็นประโยชน์เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานเช่นเดียวกับความเห็นของเจ้าพนักงานประเมินค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงถือเป็นเงินได้ของพนักงานของโจทก์ซึ่งได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากรและเงินได้ในส่วนดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาคำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อจำเลยเมื่อโจทก์จ่ายเงินดังกล่าวไปโดยมิได้นำมาคำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ประเมินและวินิจฉัยให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายจากรายจ่ายค่าอาหารของโจทก์ดังกล่าวจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เกี่ยวกับเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 ถึง 2524 ที่ได้ทำการแจ้งเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิในปี 2520 ให้ลดลงเนื่องจากเห็นว่าโจทก์มีรายจ่ายต้องห้าม โดยมีรายละเอียดปรากฏตามเอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 11

ถึง 15 ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ปัญหานี้เนื่องมาจากเจ้าพนักงานของจำเลยตรวจสอบการเสียภาษีของโจทก์ตามประมวลรัษฎากรและทำการตัดรายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามแล้วปรับปรุงกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อการเรียกภาษีของโจทก์ใหม่ ซึ่งรายจ่ายต้องห้ามที่ต้องวินิจฉัยประการแรกคือกรณีที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินและหนี้สินจากเท็มโก้ราคา332,800,000 บาท ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สินของบริษัท ปรากฏตามเอกสารพร้อมคำแปลหมาย จ.1 แผ่นที่ 28 ถึง 37 เป็นการซื้อทรัพย์สินในราคาที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าในการขายทรัพย์สินของเท็มโก้นั้น เท็มโก้เป็นผู้มีอำนาจต่อรองในการที่จะกำหนดราคาขายทรัพย์สินมากกว่าผู้ซื้อเห็นว่าเรือขุดแร่ของเท็มโก้คือเรือนารายณ์ที่มีการซื้อขายในคดีนี้ได้ถูกออกแบบเป็นพิเศษโดยเฉพาะเพื่อใช้งานสำหรับขุดแร่บริเวณที่เท็มโก้ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ เมื่อการทำแร่จะต้องได้รับสัมปทานและเท็มโก้ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว เท็มโก้จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองอะไรกับโจทก์หรือผู้ซื้อทรัพย์สินรายใดได้ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าหนังสือแจ้งราคาเรือที่ต่อใหม่ของบริษัทไมนิ่ง แอนด์ ทรานสปอร์ต เอ็นจิเนียริ่ง เอ็นทีอีเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้เห็นว่า เมื่อพิจารณาหนังสือดังกล่าวแล้ว ปรากฏว่ามีมาถึงโจทก์หลังจากที่โจทก์ได้ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือก็เป็นการยืนยันย้อนหลังแสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาไปก็เพียงแต่จะเป็นการสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์นั้น ไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริง หนังสือที่ทางเอ็นทีอีแจ้งมายังโจทก์จึงไม่น่าเชื่อและที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าภายหลังจากที่โจทก์ได้ซื้อทรัพย์สินจากเท็มโก้แล้ว โจทก์ได้นำไปประกันภัยซึ่งผู้รับประกันก็รับประกันภัย เมื่อเกิดความเสียหายต่อทรัพย์สินที่เอาประกันภัย ผู้รับประกันภัยได้ชำระค่าเสียหายให้เป็นจำนวนเงินสูงกว่าที่โจทก์ได้เอาประกันไว้ จึงเห็นได้ว่าการตีราคาทรัพย์สินที่โจทก์นำมาลงบัญชีภายหลังจากการทำสัญญาซื้อขายกับเท็มโก้แล้ว ราคาทรัพย์สินที่ตกลงซื้อขายมีราคาใกล้เคียงกับมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินดังกล่าว เห็นว่า การอ้างว่าได้ประกันภัยในราคาที่ใกล้เคียงกับราคาที่ซื้อมาของโจทก์ โจทก์คงอ้างแต่เพียงลอย ๆ โดยไม่แสดงหลักฐานใด ๆ นอกจากนี้การกำหนดราคาเอาประกันภัยไม่อาจถือเป็นราคาอันสมควรได้ เพราะคู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันภัยเท่าใดก็ได้ เพียงแต่หากเกิดความเสียหายก็จะชดใช้ให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้นราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกันภัยและไม่อาจเชื่อถือได้ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าราคาที่โจทก์และเท็มโก้ทำการตกลงซื้อขายนั้นเป็นราคาของมูลค่าทรัพย์สินตามปกติที่อาจสามารถซื้อขายกันได้หาได้มีลักษณะเป็นการซื้อขายทรัพย์สินที่มีราคาสูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควรแต่ประการใดนั้น เห็นว่า จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานของจำเลยประกอบคำชี้แจงเป็นหนังสือของโจทก์ตามเอกสารหมาย ล.6 แผ่นที่ 156ได้ความว่าในการลงบัญชีทรัพย์ที่ซื้อมาโดยที่สัญญาซื้อขาย

ทรัพย์สินระบุเป็นรายการใหญ่ ๆ ต้องหาวิธีลงบัญชีเพื่อแยกเป็นรายการย่อย ๆจึงได้ใช้ดัชนีมาร์ช แอนด์สตีเว่นมาเพื่อคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้ลงบัญชี ดัชนีมาร์ชแอนด์สตีเว่นเป็นการคำนวณค่าใช้จ่ายในการแต่งเรือย้อนหลังไป 1 ปี มีอัตราเงินเฟ้อประมาณร้อยละ16 การเปรียบเทียบจะอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน แต่กรณีของโจทก์มีทรัพย์สินที่โจทก์ซื้อผ่านการใช้งานมาแล้วประมาณ 4 ปี การนำดัชนีราคาดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับกรณีของโจทก์จึงไม่ถูกต้องราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชีเท็มโก้มีราคา 221,934,959.44 บาทซึ่งเป็นราคาที่เท็มโก้ได้หักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินและได้นำไปใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของเท็มโก้ไปแล้วและเท็มโก้หักค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ10 ต่อปี ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่โจทก์ซื้อทรัพย์สินของเท็มโก้มาในราคา 332,800,000 บาท จึงเป็นราคาที่สูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

รายจ่ายต้องห้ามที่มีปัญหาต่อไปคือเรื่องดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายแทนเท็มโก้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2520 ถึง 2524 จำนวน40,974,967.20 บาท โจทก์อุทธรณ์ว่าการจ่ายดอกเบี้ยแทนเท็มโก้ดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์หรือเพื่อการค้ากำไรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี(13) รายจ่ายดังกล่าวจึงมิใช่รายจ่ายต้องห้ามที่จะไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เห็นว่า ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินหนี้สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สินมีการระบุรายละเอียดรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่โจทก์ซื้อจากเท็มโก้ไว้ โดยไม่มีการระบุว่ามีการซื้อขายเจ้าหนี้ระยะยาวรายบริษัทไทยซาโก้ จำกัดและบริษัทมิตซุยชิบบิลดิ้ง จำกัด ไว้แต่อย่างใด ดังนั้นการที่โจทก์จ่ายดอกเบี้ยแทนเท็มโก้ไป โดยค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าดอกเบี้ยของหนี้สินระยะยาวซึ่งโจทก์มิได้ผูกพันด้วย ค่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไปจึงเป็นรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพราะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ตามมาตรา 65 ตรี(13) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงนำรายจ่ายดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

พิพากษายืน

(จำลอง สุขศิริ - สุนพ กีรติยุติ - ปราโมทย์ ชพานนท์)

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7765/2543	บริษัทเดอะสมุยบีช จำกัด	โจทก์
	กรมสรรพากร	จำเลย

ป.รัษฎากร มาตรา 30, 77/1 ((5), 77/2(1), 79, 89

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำ

โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอกโจทก์ยินดีที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม แต่ขอให้พิจารณางดเบี้ยปรับและลดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ด้วย และในตอนท้ายก็มีคำขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดสำหรับค่ารับรองของบุคคลภายนอกโดยงดเบี้ยปรับและลดเงินเพิ่ม คำอุทธรณ์ของโจทก์ไม่มีข้อโต้แย้งคัดค้านการประเมินและไม่มีคำขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยยกเลิก การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอก ถือว่าโจทก์มิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาว่าค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอกของโจทก์อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ โจทก์ย่อมไม่มีอำนาจนำปัญหานี้มาฟ้องต่อศาล

การที่โจทก์ให้พนักงานและผู้บริหารโรงแรมและภัตตาคารของโจทก์รับประทานอาหารโดยไม่คิดมูลค่า เป็นการให้บริการตามความหมายในมาตรา 77/1 (10) แห่ง ป. รัษฎากร เพราะเป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์ อันมีมูลค่า ซึ่งมิใช่การขายสินค้าและถือเป็นการใช้บริการจากกิจการของตนเองโดยเฉพาะการให้พนักงานและ ผู้บริหารรับประทานอาหารไม่ใช่การนำบริการไป

ใช้ในการบริหารงานของกิจการโดยตรง จะถือเป็นการนำบริการไปใช้ในการบริหารงานของกิจการ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) ไม่ได้โจทก์ จึงเป็นผู้ประกอบการและได้ให้บริการอันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องนำราคาค่าอาหารดังกล่าวมาเป็น มูลค่าของการให้บริการของโจทก์

แม้การให้บริการของโจทก์จะเข้าเงื่อนไขที่จะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 78) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 (4) แห่ง ป. รัษฎากร แต่ประกาศดังกล่าวใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2541 ส่วนภาระภาษีของโจทก์ตามการประเมินในคดีนี้เป็นภาษีของเดือนสิงหาคม 2540 ถึงเดือนมีนาคม 2541 ประกาศดังกล่าวจึงไม่มีผลบังคับใช้กับคดีนี้ เพราะประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กำหนดให้ใช้ในแต่ละปีภาษีหากมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายมาตราใดก็จะมีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ระบุให้มีผลใช้เป็นต้นไป ไม่มีผลบังคับย้อนหลังไปในปีภาษี หรือเดือนภาษีที่ล่วงมาแล้ว ดังนั้นแม้โจทก์เพียงได้รับแจ้งการประเมินและยังไม่มีการชำระภาษีตามการประเมินโจทก์ก็ไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามคำอุทธรณ์ของโจทก์ โจทก์ยอมรับที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอก แต่ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์งดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีดังกล่าวนี้ ส่วนกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารสวัสดิการพนักงานและผู้บริหารของโจทก์ โจทก์อุทธรณ์ว่าการให้พนักงานของโจทก์รับประทานอาหารเป็นเรื่องสวัสดิการปกติของธุรกิจโรงแรมทุกแห่ง ไม่เข้าลักษณะคำนิยามคำว่า "ขาย" ตามประมวลรัษฎากร ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดยกเลิกการประเมินการให้พนักงานของโจทก์รับประทานอาหารเป็น ยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ว่าตามคำอุทธรณ์ของโจทก์ไม่ปรากฏว่าโจทก์อุทธรณ์ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารดังกล่าวก็ตาม แต่การที่โจทก์ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกเลิกการประเมินที่ถือว่าการให้พนักงานของโจทก์รับประทานอาหารเป็นยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ถือได้ว่าเป็นการอุทธรณ์ว่าโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่โจทก์ให้พนักงานและผู้บริหารของโจทก์รับประทานอาหารรวมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดยืนตามการประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินและพิจารณาลดเบี้ยปรับลง โจทก์ไม่พอใจ จึงอุทธรณ์ต่อศาล ขอให้เพิกถอนการประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และขอให้ศาลพิจารณางดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารทุกกรณี ย่อมถือได้ว่าโจทก์ได้อุทธรณ์ในเรื่องเบี้ยปรับ

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารสวัสดิการพนักงานและผู้บริหารของโจทก์ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณางดเบี้ยปรับให้ แก่โจทก์ได้

โจทก์ลงบัญชีโดยเปิดเผย ไม่มีเจตนาหรือกระทำการใด ๆ อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่เป็นปัญหา ข้อกฎหมายที่มีความเห็นไม่ตรงกันว่าโจทก์ควรต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารสวัสดิการพนักงาน ผู้บริหารและค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอกของโจทก์หรือไม่เท่านั้น ทั้งโจทก์ให้ความร่วมมือต่อเจ้าพนักงานในการ ตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี ที่ศาลภาษีอากรกลางพิจารณางดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารทุกกรณีให้แก่โจทก์เป็นการเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ 11840040/5/100219 ถึง เลขที่ 11840040/5/100226 ของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สฎ. /ฝ.1/2/41/4/48 ถึง เลขที่ สฎ. /ฝ.1/2/41/4/55 ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จำเลยให้การและแก้ไขคำให้การว่า การประเมินเรียกเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากโจทก์เป็นการประเมินที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้พิจารณาและวินิจฉัยโดยชอบด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.73.1 เลขที่ 11840040/5/100219 ถึง เลขที่ 11840040/5/100226 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2541 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สฎ. /ฝ. 1/2/41/4/48 ถึง เลขที่ สฎ. /ฝ.1/2/41/4/55 ลงวันที่ 11 กันยายน 2541 เฉพาะในส่วนเบี้ยปรับ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ คำขออื่นของโจทก์นอกจากนี้ให้ยก

โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า สำหรับค่ารับรองบุคคลภายนอกบริษัทยินดีที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม แต่ขอได้โปรดพิจารณางดเบี้ยปรับและ ลดเงินเพิ่มให้แก่บริษัทด้วย และในตอนท้ายก็มีคำขอให้

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดสำหรับค่ารับรองของบุคคลภายนอกโดยงดเบี้ยปรับและลดเงินเพิ่ม คำอุทธรณ์ของโจทก์ไม่มีข้อโต้แย้งคัดค้านการประเมิน และทั้งไม่มี คำขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ วินิจฉัยยกเลิกการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารเลี้ยงรับรอง บุคคลภายนอก ถือว่าโจทก์มิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาว่าค่าอาหารเลี้ยงรับรอง บุคคลภายนอกของโจทก์อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ โจทก์ย่อมไม่มีอำนาจนำปัญหานี้มาฟ้องต่อศาลได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางไม่กำหนดประเด็นข้อพิพาทว่าค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอกของโจทก์อยู่ในบังคับต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ไว้ด้วย จึงชอบแล้ว

การที่โจทก์ให้พนักงานและผู้บริหารรับประทานอาหารโดยไม่คิดมูลค่านั้น เป็นการให้บริการตามความหมายในมาตรา 77/1 (10) แห่ง ป. รัษฎากร เพราะเป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมิใช่การขายสินค้าและถือเป็นการใช้บริการจากกิจการของตนเองโดยเฉพาะ การให้พนักงานและผู้บริหารรับประทานอาหารไม่ใช่การนำบริการไปใช้ในการบริหารงานของกิจการโดยตรง จะถือเป็นการนำบริการไปใช้ในการบริหารงานของกิจการ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (10) (ก) ไม่ได้ และตามมาตรา 77/2 (1) ก็บัญญัติว่า การให้บริการโดยผู้ประกอบการอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งความหมายของผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 (5) กำหนดว่า หมายความว่าบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำ ดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ ดังนั้น จึงถือว่าโจทก์เป็นผู้ประกอบการและได้ให้บริการอันอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์ว่าโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 78) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 (4) แห่ง ป. รัษฎากรนั้น ประกาศดังกล่าวใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2541 แต่คดีนี้เกิดก่อนการใช้ประกาศฉบับนี้ เพราะเป็นภาษีของเดือนสิงหาคม 2540 ถึงเดือนมีนาคม 2541 ประกาศดังกล่าวจึงไม่มีผลบังคับใช้กับคดีนี้ เพราะประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กำหนดให้ใช้ในแต่ละปีภาษี หากมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายมาตราใดก็จะมีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ระบุให้มีผลใช้เป็นต้นไป ไม่มีผลบังคับย้อนหลังไปในปีภาษีหรือเดือนภาษี

ที่ล่วงมาแล้ว ดังนั้น แม้โจทก์เพียงได้รับแจ้งการประเมินและยังไม่มีการชำระภาษีตามการประเมิน โจทก์ก็ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

มีปัญหาวินิจฉัยต่อไปตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า โจทก์ไม่ได้อุทธรณ์ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนค่าอาหารสวัสดิการพนักงานและค่าอาหารผู้บริหารต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้งดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ในส่วนค่าอาหารพนักงานและผู้บริหารจึงเป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า เบี้ยปรับนั้นเป็นผลมาจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หากโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีโจทก์ก็ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ การประเมินเบี้ยปรับก็ไม่อาจกระทำได้ ดังนั้น เมื่อโจทก์อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มค่าอาหารสวัสดิการพนักงานและผู้บริหาร ก็ย่อมต้องถือให้มีผลเป็นการอุทธรณ์เบี้ยปรับทั้งสองรายการดังกล่าวด้วย คดีนี้ข้อเท็จจริงได้ความว่าโจทก์ลงบัญชีโดยเปิดเผยไม่ได้มีเจตนาหรือกระทำการใด ๆ อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี กรณีเป็นปัญหาข้อกฎหมายที่เห็นไม่ตรงกันว่าโจทก์ควรต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าอาหารสวัสดิการพนักงานผู้บริหารและค่าอาหารเลี้ยงรับรองบุคคลภายนอกของโจทก์หรือไม่เท่านั้น อีกทั้งโจทก์ได้ให้ความร่วมมือต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี เช่นนี้ ที่ศาลภาษีอากรกลางงดเบี้ยปรับแก่โจทก์เสียทั้งสิ้นจึงเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(โนรี จันทร์ทร - ณรงค์ศักดิ์ วิจิตรสาระวงศ์ - ทวีวัฒน์ แดงทองดี)

ศาลภาษีอากรกลาง - นางสาวชูชีพ ปิณฑะสิริ

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9909/2539	บริษัท 3 เอ็ม ประเทศ ไทย จำกัด	โจทก์
	กรมสรรพากร	จำเลย

ป.รัษฎากร มาตรา 42(1), 42(11), 50, 52, 54, 65 ทวิ(4), 65 ทวิ(9), 77

ค่าพาหนะที่โจทก์เหมาจ่ายให้แก่พนักงานตามระยะทางที่พนักงานออกไปปฏิบัติงานโดยไม่คำนึงถึงว่าพนักงานจะได้ใช้จ่ายไปตามนั้นจริงหรือไม่ เป็นค่าพาหนะที่นายจ้างเหมาจ่ายให้แก่ลูกจ้าง ย่อมไม่อยู่ในความหมายของมาตรา 42(1) และเป็นเงินได้ที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของพนักงาน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ และนำส่งตามมาตรา 50 และ 52 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์มิได้ภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งจึงต้องร่วมรับผิดตามมาตรา 54ทั้งเจ้าพนักงานของจำเลยก็ได้ยอมให้ใช้ค่าพาหนะเหมาจ่ายเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 42(2)ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี นับว่าเป็นคุณแก่

โจทก์และพนักงานของโจทก์อยู่แล้ว ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการใช้ยานพาหนะส่วนตัวเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2526 กำหนดให้เบิกเงินชดเชยการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลได้กิโลเมตรละ 90 สตางค์ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2526 เป็นต้นไป จึงต้องเป็นไปตามนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินยกเว้นให้หลังวันที่ 7 พฤศจิกายน2526 และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นด้วยกับการประเมินจึงมิชอบ การที่โจทก์ออกเงินค่าใช้จ่ายส่งพนักงานของโจทก์ไปดูงานต่างประเทศก็ต่อเมื่อพนักงานผู้นั้นทำงานให้แก่โจทก์ได้ตามเป้าที่ตั้งไว้ และต้องทำงานอยู่กับโจทก์นานและมี ความประพฤติดีด้วย ซึ่งมิใช่การให้ไปศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการแต่อย่างใด จึงหาใช่รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42(11) ไม่ กรณีดังกล่าวถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่พนักงานโจทก์ได้รับจากการที่ตนเองทำงานให้แก่โจทก์ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อนำส่ง การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยจึงชอบแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องนี้ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังขึ้น ปัญหาต่อไปมีว่า การจำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ 1 มกราคม 2526 ไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 159(พ.ศ. 2526)เพียงแต่ปฏิบัติตามที่มาตรา 65 ทวิ (9) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16)พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น ก็ถือได้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่โจทก์ได้และโจทก์ได้ปฏิบัติการโดยสมควรเพื่อให้ได้รับการชำระหนี้แล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ การจำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีที่อยู่ในบังคับของมาตรา 65 ทวิ(9) ที่แก้ไขใหม่และกฎกระทรวง ฉบับที่ 159(พ.ศ. 2526) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่1 มกราคม 2526 ต้องมีการดำเนินการตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงดังกล่าวโดยครบถ้วนถูกต้อง การที่บริษัท อ. ซื้อที่ดินให้โจทก์เช่ามาก็เพื่อผลประโยชน์ของโจทก์ซึ่งเป็นบริษัทต่างด้าวที่ไม่มีสิทธิถือกรรมสิทธิ์ที่ดินในประเทศไทยได้ใช้ตั้งสำนักงานทั้งตามสัญญาเช่าซึ่งมีระยะเวลายาวนานถึง 30 ปี ยังบังคับให้บริษัทดังกล่าวต้องจำหน่ายจ่ายที่ดินให้แก่โจทก์หรือบุคคลภายนอกที่โจทก์ระบุอีกด้วย สัญญาเช่าดังกล่าวจึงหาใช่สัญญาเช่าปกติธรรมดาทางธุรกิจโดยทั่วไปไม่ เมื่อโจทก์นำเงินจำนวนยี่สิบแปดล้านบาท มาให้บริษัท อ. นำไปชำระค่าที่ดินที่เช่าดังกล่าว แม้จะระบุในสัญญาเช่าว่าเป็นเงินประกันการเช่า ก็ถือได้ว่าโจทก์นำเงินจำนวนยี่สิบแปดล้านบาทมาให้บริษัทดังกล่าวกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย การที่เจ้าพนักงานประเมินรายได้จากดอกเบี้ยของเงินจำนวนนั้นเป็นรายรับของโจทก์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงชอบแล้ว เทปกาวม้วนใหญ่ที่โจทก์นำเข้ามาตัดแบ่งนั้นไม่มีชื่อหรือเครื่องหมายการค้าปรากฏอยู่ เมื่อโจทก์นำมาตัดแบ่งกรอใส่แกนเป็นม้วนเล็กตามขนาดที่ต้องการ โดยที่แกนปรากฏ

เครื่องหมายการค้าพิมพ์อยู่ แล้วใส่ลงถุงพลาสติกและบรรจุกล่องซึ่งมีคำว่า 3M พิมพ์ไว้ด้านข้างของกล่องนั้น เป็นการทำให้มีขึ้นซึ่งชื่อการค้าหรือเครื่องหมายการค้าสำหรับสินค้า เข้าลักษณะเป็นการผลิตตามคำนิยามของคำว่า "ผลิต"ตามมาตรา 77 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525 มาตรา 14 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น ทั้งนี้แม้เครื่องหมายการค้าดังกล่าวจะเป็นของบริษัทแม่ของโจทก์ในต่างประเทศหรือโจทก์จะมิได้จดทะเบียนเครื่องหมายการค้านั้นไว้ก็ตาม ก็ไม่ทำให้การกระทำดังกล่าวมิใช่การผลิตแต่อย่างใด กระดาษทรายม้วนใหญ่ที่โจทก์นำเข้ามามีเครื่องหมายการค้า 3M ปรากฏอยู่ชัดด้านหลังของกระดาษทรายโจทก์นำกระดาษทรายม้วนใหญ่มาตัดแบ่งเป็นหน้าแคบ ๆ แต่ยาวตามขนาดที่ลูกค้าสั่ง และถ้าลูกค้าขอให้นำส่วนที่ตัดแบ่งแล้วมาเชื่อมต่อกัน โจทก์ก็จะนำปลายส่วนที่ตัดแบ่งแล้วนั้นมาประกบเชื่อมติดกันด้วยกาวในลักษณะสายพาน โดยไม่ได้คิดค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมจากลูกค้า หากลูกค้าไม่ได้สั่งให้นำกระดาษทรายแต่ละแผ่นมาเชื่อมต่อกัน โจทก์ก็จะนำกระดาษทรายที่ตัดแบ่งแล้วม้วนและห่อด้วยกระดาษนำบรรจุในกล่องกระดาษที่มีคำว่า 3M ปรากฏอยู่ด้านข้างตัวกล่องนั้น การกระทำดังกล่าวหาใช่เป็นการทำให้มีขึ้นซึ่งชื่อการค้าหรือเครื่องหมายการค้าสำหรับสินค้าไม่ เพราะเครื่องหมายการค้า3M นั้น มีปรากฏอยู่แล้วเดินในกระดาษทรายม้วนใหญ่ที่โจทก์นำเข้ามาทั้งการตัดแบ่งออกเป็นแผ่นยาวและบางครั้งมีการเชื่อมต่อระหว่างแผ่นตามคำสั่งของลูกค้าเพื่อประโยชน์ที่ลูกค้าจะนำไปใช้ได้ ก็เป็นกรณีที่โจทก์นำมาแบ่งขายในสภาพเช่นเดิมและได้ขายสินค้านี้ในรูปรอยตราเดิมของผู้ผลิตในต่างประเทศ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการผลิตตามความหมายของมาตรา 77 โจทก์จึงมิใช่ผู้ผลิตไม่ต้องเสียภาษีการค้า

โจทก์ฟ้องว่า จำเลยได้มีคำสั่งแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและภาษีการค้ามายังโจทก์หลายครั้ง โจทก์เห็นว่า การประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบ ขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีอากรของจำเลย และให้งดเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับตามคำสั่งประเมินเสียทั้งสิ้น

จำเลยให้การว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้วขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินค่าใช้จ่ายที่โจทก์ออกให้พนักงานของโจทก์ในการเดินทางไปดูงานในต่างประเทศ การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการจำหน่ายหนี้สูญของรอบระยะเวลา

บัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2524 ถึง 31 ตุลาคม 2525 และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2525 ถึง 31 ตุลาคม 2526รวมทั้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีการค้าและภาษีบำรุงท้องถิ่นสำหรับรายรับจากการขายกระดาษทราย นอกจากนี้ให้แก้ไขการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินชดเชยค่าพาหนะเหมาจ่ายของพนักงานโจทก์โดยให้โจทก์ร่วมรับผิดเฉพาะส่วนที่เกินกิโลเมตรละ 50 สตางค์สำหรับระยะเวลาก่อนวันที่ 1 เมษายน 2526 และส่วนที่เกินกิโลเมตรละ 90 สตางค์ สำหรับระยะเวลาตั้งแต่วันที่1 เมษายน 2526 เป็นต้นมา คำขออื่นนอกจากนี้ให้ยก

โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ปัญหาแรกที่ต้องวินิจฉัยว่า การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายเกี่ยวกับค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงานชอบหรือไม่ เห็นว่าค่าพาหนะที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42(1) นั้น ต้องเป็นค่าพาหนะซึ่งลูกจ้างหรือพนักงานผู้นั้นได้จ่ายไปจริงโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ค่าพาหนะที่นายจ้างเหมาจ่ายให้แก่ลูกจ้างหาใช่ค่าพาหนะที่ได้รับยกเว้นดังกล่าวไป ได้ความจากนายสุวิทย์ สุวรรณ พยานโจทก์ว่า ค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงานคิดคำนวณมาจากค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงาน และค่าใช้จ่ายที่กำหนดแน่นอนตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 35 และ 36 ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์ของพนักงานเช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงค่าบำรุงรักษารถยนต์และราคารถยนต์ รวมทั้งค่าดอกเบี้ยผ่อนชำระค่าประกันภัย ค่าภาษีรถยนต์ เป็นต้น แต่ก็ยอมรับว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวระหว่างรถใหม่กับรถเก่านั้นมีไม่เท่ากัน รถยนต์ที่พนักงานโจทก์นำมาใช้ในกิจการของโจทก์นั้นมีทั้งรถเก่าและรถใหม่ฉะนั้นค่าใช้จ่ายสำหรับรถยนต์ที่พนักงานโจทก์ต้องเสียไปจริงอาจมีมากกว่าหรือน้อยกว่าค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายให้ก็ได้ นอกจากนั้นนางทัศนีย์ เจียรกุล พยานโจทก์อีกคนหนึ่งซึ่งทำงานในบริษัทโจทก์ตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงินในขณะเกิดกรณีพิพาทเรื่องนี้เบิกความว่า ค่าพาหนะอันเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทโจทก์ที่จ่ายให้แก่พนักงานโจทก์นั้น พนักงานไม่ต้องนำใบเสร็จรับเงินมาแสดง ค่าพาหนะดังกล่าวโจทก์คาดว่าพนักงานจะได้จ่ายไปตามปกติโดยมีการคิดคำนวณตามสูตรจากค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 35 รวม 13 รายการ ซึ่งความจริงพนักงานโจทก์อาจจ่ายมากหรือน้อยกว่านั้นก็ได้ จากคำของพยานโจทก์ดังกล่าวเห็นได้ว่าค่าพาหนะที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงานของโจทก์ในการออกไปปฏิบัติงานโดยคิดคำนวณเป็นกิโลเมตร หากพนักงานใช้รถยนต์เดือนใดไม่เกิน 1,200 กิโลเมตร โจทก์จะจ่ายให้กิโลเมตรละ4.54

บาท ถ้าใช้เกินกว่านั้นส่วนที่เกินจะจ่ายให้กิโลเมตรละ1.82 บาท จึงเป็นค่าพาหนะที่โจทก์เหมาจ่ายให้แก่พนักงานตามระยะทางที่พนักงานออกไปปฏิบัติงานโดยไม่คำนึงถึงว่าพนักงานจะได้ใช้จ่ายไปตามนั้นจริงหรือไม่ เป็นค่าพาหนะที่นายจ้างเหมาให้แก่ลูกจ้าง ย่อมไม่อยู่ในความหมายของมาตรา 42(1) และเป็นเงินได้ที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของพนักงาน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้และนำส่งตามมาตรา 50 และ 52แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งจึงต้องร่วมรับผิดตามมาตรา 54 ทั้งเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยก็ได้ยอมให้ค่าพาหนะเหมาจ่ายเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42(2) ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีนับว่าเป็นคุณแก่โจทก์และพนักงานของโจทก์อยู่แล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนประเด็นที่ว่าเงินค่าพาหนะที่โจทก์เหมาจ่ายให้แก่พนักงานกิโลเมตรละ 90 สตางค์ ไม่ต้องเริ่มนำมารวมคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2526หรือหลังวันที่ 7 พฤศจิกายน 2526 นั้น เห็นว่า เมื่อระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการใช้ยานพาหนะส่วนตัวเดินทางไปราชการพ.ศ. 2526 กำหนดให้เบิกเงินชดเชยการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลได้กิโลเมตรละ 90 สตางค์ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2526 เป็นต้นไปตามเอกสารหมาย ล.5 แผ่นที่ 17 จึงต้องเป็นไปตามนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินยกเว้นให้หลังวันที่ 7 พฤศจิกายน 2526 และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นด้วยกับการประเมินจึงไม่ชอบที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยให้แก้ไขการประเมินประเด็นนี้ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาต่อไปว่า เงินค่าใช้จ่ายที่โจทก์ออกให้แก่พนักงานของโจทก์เดินทางไปดูงานในต่างประเทศนั้นเข้าลักษณะเป็นเงินรางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ โจทก์จึงไม่ต้องหักภาษีณ ที่จ่ายไว้หรือไม่ ได้ความจากนางทัศนีย์ เจียรกุล พยานโจทก์ว่า พนักงานของโจทก์ที่จะได้รับการคัดเลือกให้ไปดูงานต่างประเทศนั้นส่วนใหญ่เป็นพนักงานขายที่มียอดขายตามเป้าที่บริษัทตั้งไว้และต้องเป็นพนักงานขายของบริษัทโจทก์มาไม่น้อยกว่า 1 ปีทั้งต้องมีความประพฤติดีด้วยการส่งพนักงานไปดูงานดังกล่าวบริษัทโจทก์ไม่ถือเป็นการให้รางวัลแก่พนักงาน เห็นได้ว่าโจทก์จะออกเงินค่าใช้จ่ายส่งพนักงานของโจทก์ไปดูงานต่างประเทศก็ต่อเมื่อพนักงานผู้นั้นทำงานให้แก่โจทก์ตามเป้าที่ตั้งไว้ และต้องทำงานอยู่กับโจทก์นานและมีความประพฤติดีด้วย ทั้งการออกเงินค่าใช้จ่ายให้ไปดูงานต่างประเทศของโจทก์ก็มิใช่การให้ไปศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการแต่อย่างใด จึงหาใช่รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42(11) ไม่ กรณีดังกล่าวถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่พนักงานโจทก์ได้รับจากการที่ตนเองทำงานให้แก่โจทก์ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เพื่อนำส่ง การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยจึงชอบแล้ว ที่ศาลภาษีอากร

กลางให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องนี้ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังขึ้น

ปัญหาต่อไปมีว่า การจำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ 1 มกราคม 2526 ของโจทก์ ซึ่งต้องบังคับตามมาตรา 65 ทวิ(9)เดิมก่อนมีการแก้ไขชอบหรือไม่ ที่จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์จะต้องปฏิบัติตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้เมื่อโจทก์มิได้กระทำตาม การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์จึงไม่อาจกระทำได้ที่ศาลภาษีอากรกลางให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยจึงไม่ชอบนั้น เห็นว่า การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีระหว่างวันที่1 พฤศจิกายน 2524 ถึง 31 ตุลาคม 2525 และระหว่างวันที่1 พฤศจิกายน 2525 ถึง 31 ตุลาคม 2526 ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 159(พ.ศ. 2526) ยังไม่มีผลบังคับในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวของโจทก์ ทั้งนี้เพราะข้อ 3 ของกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวกำหนดว่ากฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2526 ดังนั้น การจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจึงไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับนั้น เพียงแต่โจทก์ปฏิบัติตามที่มาตรา 65 ทวิ(9) บัญญัติไว้ก็ถือว่าชอบแล้วกล่าวคือ ได้มีการติดตามทวงถามหนี้สินแล้วปรากฏว่าลูกหนี้ปิดกิจการหลบหนีไป ไม่อาจทราบเบาะแสที่อยู่ใหม่ตลอดจนไม่ทราบว่าลูกหนี้มีทรัพย์สินอยู่ที่ใด ทั้ง ๆ ที่ได้ส่งเจ้าหน้าที่ออกไปสืบหาหลายครั้ง การติดตามทวงถามและสืบหาต่อไปย่อมจะต้องเสียค่าใช้จ่ายและยุ่งยาก ไม่คุ้มกับจำนวนหนี้ที่ค้างชำระกรณีจึงถือได้ว่าลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่โจทก์ได้ และโจทก์ได้ปฏิบัติการโดยสมควรเพื่อให้ได้รับชำระหนี้แล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ การที่โจทก์จำหน่ายหนี้สูญในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจึงเป็นการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้โดยชอบตามมาตรา 65 ทวิ(9)แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังไม่ขึ้น สำหรับการจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีที่อยู่ในบังคับของมาตรา 65 ทวิ(9)ที่แก้ไขใหม่และกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) คือระหว่างวันที่ 1 พฤศจิกายน 2526 ถึง 31 ตุลาคม 2527 เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 504,826.75 บาท โจทก์มิได้นำสืบให้เห็นว่าได้มีการดำเนินการตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงดังกล่าวโดยครบถ้วนถูกต้อง ทั้งข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ตามเอกสารหมาย ล.4 แผ่นที่ 156 ถึง 158ก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ดำเนินการฟ้องคดีแพ่งเพื่อบังคับชำระหนี้หรือบางรายการที่มีการฟ้องคดีแพ่งแล้วคือ ลูกหนี้รายบริษัทสยามปาร์เก้ จำกัด เมื่อลูกหนี้ไม่ยอมชำระหนี้

ไม่ปรากฏว่าศาลได้ออกคำบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ข้อ 3(ค) ฉะนั้นการจำหน่ายหนี้สูญของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีข้างต้นจึงไม่อาจกระทำได้ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในข้อนี้ชอบแล้วนั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาต่อไปว่า ค่าใช้จ่ายจำนวน 580,835 บาท ที่โจทก์จ่ายให้เจ้าหน้าที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยไปดูงานในต่างประเทศสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2526 ถึง31 ตุลาคม 2527 เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) หรือไม่ โจทก์นำสืบว่าโจทก์จ่ายไปเพื่อให้เจ้าหน้าที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยได้มีโอกาสเรียนรู้สินค้าใหม่ ๆและจะได้สั่งซื้อสินค้าใหม่ ๆ นั้นจากโจทก์ ซึ่งองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยก็ได้สั่งซื้อสินค้าใหม่ ๆ นั้นจากโจทก์ตามหนังสือสั่งซื้อเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 30 ถึง 34 เห็นว่า การที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์ตามเอกสารดังกล่าว หาใช่เป็นผลมาจากการที่โจทก์ออกค่าใช้จ่ายให้พนักงานขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยไปดูงานในต่างประเทศในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวไม่ เพราะเป็นการสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์ก่อนจะถึงรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์ ข้อนำสืบของโจทก์จึงฟังไม่ขึ้นที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์ว่า แม้หากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจะไม่ตัดสินใจติดต่อสั่งซื้อสินค้าหรือจัดจ้างโจทก์ก็ตามค่าใช้จ่ายดังกล่าวก็ควรนำมาหักได้ไม่ต้องห้าม เพราะเป็นเรื่องปกติทางธุรกิจที่อาจประสบความสำเร็จตามมุ่งหวังหรือไม่ก็ได้ เห็นว่า เป็นการโต้เถียงฝ่าฝืนหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้ด้วยเหตุที่ค่าใช้จ่ายอันจะนำมาหักได้ในการคำนวณกำไรสุทธินั้นจักต้องมิใช่ค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ตรี และในกรณีนี้มีประเด็นว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่าย ซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตาม (9) หรือไม่ ซึ่งโจทก์มีภาระการพิสูจน์และหน้าที่นำสืบว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ เมื่อโจทก์ไม่สามารถนำสืบได้ก็ต้องฟังว่ามิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะซึ่งจะนำมาหักมิได้แม้จะเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์จ่ายไปจริงเพื่อมุ่งหวังให้องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์ก็ตาม ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยปัญหานี้ชอบแล้ว อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาประการต่อไปมีว่า การประเมินรายได้จากดอกเบี้ยรับของเงินที่โจทก์อ้างว่าเป็นเงินประกันการเช่าจำนวน 28 ล้านบาทชอบหรือไม่ ข้อเท็จจริงในเรื่องนี้มีว่า โจทก์เป็นบริษัทต่างด้าวตามกฎหมายไทยไม่สามารถถือกรรมสิทธิ์ที่ดินได้ โจทก์จึงร่วมกับคนไทยและบริษัทมินเนโซต้าไมนิ่ง แอนด์ แมนูแฟคเจอร์ริ่ง จำกัดซึ่งเป็นบริษัทแม่ของโจทก์ในต่างประเทศก่อตั้งบริษัทเอ็ม ซี

เอ็ม พรอพเพอร์ตี้ จำกัด ขึ้นโดยให้มีคนไทยถือหุ้นร้อยละ 51 เพื่อมิให้เป็นบริษัทต่างด้าวและมีคุณสมบัติในการถือกรรมสิทธิ์ที่ดินได้ บริษัทเอ็ม ซี เอ็ม พรอพเพอร์ตี้จำกัด จดทะเบียนบริษัทเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2526 ทุนจดทะเบียน1 ล้านบาท ต่อมาวันที่ 9 เดือนเดียวกันได้ซื้อที่ดินโฉนดเลขที่ 36543 จากบริษัทสวีเดนมอเตอร์ จำกัด ในราคา 38 ล้านบาทโดยไม่ปรากฏว่าได้ยืมเงินจากบุคคลใดมาซื้อ และในวันที่10 เดือนเดียวกันได้นำที่ดินดังกล่าวมาให้โจทก์เช่าเพื่อสร้างอาคารสำนักงาน บริษัทโจทก์เป็นระยะเวลา 30 ปี โดยจดทะเบียนการเช่าที่สำนักงานที่ดิน ตามเอกสารหมาย จ.2 และระบุให้โจทก์ผู้เช่าวางเงินประกันการเช่าไว้จำนวน 28 ล้านบาท เงินจำนวนดังกล่าวโจทก์ได้ทำสัญญากู้ยืมมาจากบริษัทกรุงเทพธนาธร จำกัด และบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์บางกอกโนนูระ จำกัด เมื่อวันที่7 เดือนเดียวกันนั้นเอง จึงน่าเชื่อว่าบริษัทเอ็ม ซี เอ็ม พรอพเพอร์ตี้ จำกัด ได้นำเงินจำนวนดังกล่าวไปชำระค่าที่ดินที่นำมาให้โจทก์เช่า ทำให้บริษัทดังกล่าวไม่ต้องไปกู้ยืมเงินโดยจ่ายดอกเบี้ยจากแหล่งเงินกู้ยืม ที่โจทก์อุทธรณ์ว่าการเช่าที่ดินตามสัญญาเช่าเอกสารหมาย จ.2 ไม่ปรากฏว่าโจทก์ผู้เช่าต้องจ่ายเงินกินเปล่าแก่บริษัทเอ็ม ซี เอ็ม พรอพเพอร์ตี้ จำกัด ผู้ให้เช่า ดังนั้นการวางเงินประกันการเช่าจำนวน 28 ล้านบาท เพื่อเป็นการค้ำประกันความเสียหายอันเกิดจากการปฏิบัติผิดสัญญาเช่า โดยผู้ให้เช่าไม่ต้องชำระดอกเบี้ยจากเงินดังกล่าวให้แก่โจทก์ จึงเป็นเรื่องปกติธรรมดาในทางธุรกิจนั้น เมื่อพิเคราะห์สัญญาเช่าเอกสารหมาย จ.2 แล้ว ในสัญญาข้อ 5 ระบุว่า หากโจทก์ผู้เช่ามีสิทธิตามกฎหมายหรือได้รับอนุญาตจากทางราชการให้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินได้ ผู้เช่าย่อมมีสิทธิเพื่อเลือกในการที่จะรับซื้อที่ดินที่เช่าจากผู้ให้เช่าได้เป็นคนแรก ทั้งนี้โดยแจ้งให้ผู้ให้เช่าทราบเป็นลายลักษณ์อักษร และทันทีที่ผู้ให้เช่าได้รับหนังสือดังกล่าวจากผู้เช่าแล้ว คู่สัญญาตกลงจะร่วมกันดำเนินมาตราการหาราคาตลาด เมื่อตกลงราคากันได้แล้วก็จะดำเนินการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่เช่านี้ให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว เห็นได้ว่า ตามข้อสัญญาดังกล่าว หากโจทก์มีสิทธิตามกฎหมายที่จะถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินเมื่อใด โจทก์ก็อาจบังคับซื้อที่ดินที่เช่านั้นจากผู้ให้เช่าได้ โดยผู้ให้เช่าไม่มีสิทธิปฏิเสธนอกจากนั้นในสัญญาข้อ 7 กำหนดว่า โจทก์ผู้เช่ามีสิทธิจะขายโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง คลังสินค้า โรงงาน ที่ปลูกสร้างบนที่ดินที่เช่าให้แก่บุคคลภายนอกได้ ในกรณีที่ผู้เช่าขายทรัพย์สินของตนบนที่ดินที่เช่าให้บุคคลภายนอกดังกล่าว ผู้ให้เช่าก็ตกลงที่จะขายที่ดินที่เช่าให้แก่บุคคลภายนอกรายเดียวกันนั้นด้วยทั้งนี้ให้นำเอาเงื่อนไขของสัญญาข้อ 5 ในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดมาบังคับใช้โดยอนุโลมอันเป็นการบังคับให้ผู้ให้เช่าต้องขายที่ดินที่เช่าให้แก่บุคคลภายนอกรายที่โจทก์ผู้เช่าเห็นสมควรอีกด้วย จึงเห็นว่าการที่บริษัทเอ็ม ซี เอ็ม พรอพเพอร์ตี้ จำกัด ซื้อที่ดินที่เช่ามาก็เพื่อผลประโยชน์ของโจทก์ซึ่งเป็นบริษัทต่างด้าวที่ไม่มีสิทธิถือกรรมสิทธิ์ที่ดินในประเทศไทยได้ใช้ตั้งสำนักงาน ทั้งตามสัญญาเช่าซึ่งมีระยะเวลายาวนานถึง 30 ปี ยังบังคับให้บริษัทดังกล่าวต้องจำหน่ายจ่ายที่ดินให้แก่โจทก์หรือบุคคลภายนอกที่โจทก์ระบุอีกด้วยสัญญา

เช่าเอกสารหมาย จ.2 จึงหาใช่สัญญาเช่าปกติธรรมดาทางธุรกิจโดยทั่วไปไม่เมื่อโจทก์นำเงินจำนวน 28 ล้านบาทมาให้บริษัทเอ็ม ซี เอ็ม พรอพเพอร์ตี้ จำกัด นำไปชำระค่าที่ดินที่เช่าดังกล่าวแม้จะระบุในสัญญาเช่าว่าเป็นเงินประกันการเช่าก็ถือได้ว่าโจทก์นำเงินจำนวน 28 ล้านบาทมาให้บริษัทดังกล่าวกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยการที่เจ้าพนักงานประเมินรายได้จากดอกเบี้ยของเงินจำนวนนั้นเป็นรายรับของโจทก์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอันเป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ(4) จึงชอบแล้ว อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

ปัญหาต่อไปที่จะต้องวินิจฉัยมีว่า โจทก์จะต้องเสียภาษีการค้าและภาษีบำรุงท้องถิ่นในฐานะผู้ผลิตสำหรับรายรับเดือนพฤศจิกายน2525 ถึงเดือนตุลาคม 2527 ตามการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยหรือไม่ ประการแรกโจทก์อุทธรณ์ว่า การที่โจทก์ซื้อเทปกาวม้วนใหญ่จากต่างประเทศเข้ามาตัดแบ่งตามขนาดที่ต้องการ แล้วกรอใส่แกนซึ่งมีเครื่องหมายการค้า Scotch, Highland, Rocket หรือCrystal Bay, 3M ซึ่งเป็นเครื่องหมายการค้าของบริษัทแม่ของโจทก์ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมิได้มีชื่อของโจทก์ปรากฏที่ตัวสินค้าหรือหีบห่อ ทั้งเครื่องหมายการค้าดังกล่าวในขณะที่โจทก์นำเข้าเทปกาวม้วนใหญ่ก็มีปรากฏอยู่ที่ตัวหีบห่อของสินค้าอยู่แล้วการกระทำของโจทก์จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นการผลิตตามนัยของมาตรา 77 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น เกี่ยวกับข้อที่ว่าเทปกาวม้วนใหญ่ที่โจทก์สั่งซื้อเข้ามานี้ได้ความจากนายชัยรัตน์ ตันวิไลพยานโจทก์ว่า เทปกาวที่นำเข้ามาตัวเทปไม่มีเครื่องหมายการค้าใดปรากฏอยู่ คงมีแต่กระดาษซึ่งมีเครื่องหมายการค้า คำว่า Scotchและรหัสกับคำว่า 3M ปะติดอยู่เท่านั้น ลักษณะของเทปกาวดังกล่าวปรากฏตัวอย่างตามภาพถ่ายเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 37 รวม 3 ภาพเมื่อดูภาพถ่ายดังกล่าวแล้ว ไม่ปรากฏว่ามีเครื่องหมายการค้าใดที่ตัวเนื้อเทปหรือแกนที่ใช้พันเทปแต่อย่างใด ทั้งไม่ปรากฏกระดาษซึ่งมีเครื่องหมายการค้าคำว่า Scotch และรหัสกับคำว่า 3Mที่นายชัยรัตน์เบิกความถึงในภาพถ่ายดังกล่าวเลย ดังนั้นข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า เทปกาวม้วนใหญ่ที่โจทก์นำเข้ามาตัดแบ่งนั้นไม่มีชื่อหรือเครื่องหมายการค้าปรากฏอยู่ เมื่อโจทก์นำมาตัดแบ่งกรอใส่แกนเป็นม้วนเล็กตามขนาดที่ต้องการโดยที่แกนปรากฏเครื่องหมายการค้า Scotch, Highland, Rocket, Crystal Bay,หรือ 3M พิมพ์อยู่ (พยานวัตถุหมาย วจ.2 ถึง วจ.6) แล้วใส่ลงในถุงพลาสติกและบรรจุกล่องซึ่งมีคำว่า 3M พิมพ์ไว้ด้านข้างของกล่องตามภาพถ่ายเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 39 รวม 3 ภาพ จึงเป็นการทำให้มีขึ้นซึ่งชื่อการค้าหรือเครื่องหมายการค้าสำหรับสินค้าเข้าลักษณะเป็นการผลิตตามคำนิยามของคำว่า "ผลิต" ตามมาตรา 77แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525 มาตรา 14 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น ทั้งนี้แม้เครื่องหมายการค้าดังกล่าวจะเป็นของบริษัทมินเนโซต้า ไมนิ่ง แอนด์ แมนูแฟคเจอร์ริ่ง จำกัด ที่เป็นบริษัทแม่ของโจทก์ใน

ต่างประเทศ หรือโจทก์จะมิได้จดทะเบียนเครื่องหมายการค้านั้นไว้ก็ตาม ก็ไม่ทำให้การกระทำดังกล่าวมิใช่การผลิตแต่อย่างใด โจทก์ในฐานะผู้ผลิตจึงต้องเสียภาษีการค้าและภาษีบำรุงท้องถิ่นสำหรับการขายสินค้าเทปกาวดังกล่าวตามที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ส่วนประการที่สองกรณีที่โจทก์นำเข้ากระดาษทรายม้วนใหญ่มาตัดแบ่งตามขนาดที่ต้องการแล้วทำเป็นสายพานออกจำหน่ายนั้นได้ความว่ากระดาษทรายม้วนใหญ่ที่โจทก์นำเข้ามานั้นมีเครื่องหมายการค้า 3M ปรากฏอยู่ชัดด้านหลังของกระดาษทรายดังภาพถ่ายหมาย จ.1 แผ่นที่ 40 รวม 2 ภาพ โจทก์นำกระดาษทรายม้วนใหญ่มาตัดแบ่งเป็นหน้าแคบ ๆ แต่ยาวตามขนาดที่ลูกค้าสั่งและถ้าลูกค้าขอให้นำส่วนที่ตัดแบ่งแล้วมาเชื่อมต่อกัน โจทก์ก็จะนำปลายส่วนที่ตัดแบ่งแล้วนั้นมาประกบเชื่อมติดกันด้วยกาวในลักษณะสายพาน โดยไม่ได้คิดค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมจากลูกค้าหากลูกค้าไม่ได้สั่งให้นำกระดาษทรายแต่ละแผ่นมาเชื่อมต่อกัน โจทก์ก็จะนำกระดาษทรายที่ตัดแบ่งแล้วม้วนและห่อด้วยกระดาษนำบรรจุในกล่องกระดาษที่มีคำว่า 3M ปรากฏอยู่ด้านข้างตัวกล่องดังภาพถ่ายเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 42 รวม 2 ภาพ เห็นว่าการกระทำดังกล่าวหาใช่เป็นการทำให้มีขึ้นซึ่งชื่อการค้าหรือเครื่องหมายการค้าสำหรับสินค้าไม่ เพราะเครื่องหมายการค้า3M นั้น มีปรากฏอยู่แล้วเดิมในกระดาษทรายม้วนใหญ่ที่โจทก์นำเข้ามาทั้งการตัดแบ่งออกเป็นแผ่นยาวและบางครั้งมีการเชื่อมต่อระหว่างแผ่นตามคำสั่งของลูกค้าเพื่อประโยชน์ที่ลูกค้าจะนำไปใช้ได้ก็เป็นกรณีที่โจทก์นำมาแบ่งขายในสภาพเช่นเดิมและได้ขายสินค้านี้ในรูปรอยตราเดิมของผู้ผลิตในต่างประเทศ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการผลิตตามความหมายของมาตรา 77 โจทก์จึงมิใช่ผู้ผลิตไม่ต้องเสียภาษีการค้าตามที่เจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยกับข้อวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางอุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

ส่วนข้อที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้ลดและงดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น เห็นว่าไม่มีเหตุที่จะลดหรืองดเบี้ยปรับให้ ส่วนเงินเพิ่มนั้นไม่อาจลดหรืองดให้ได้ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น"

พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ที่ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในเงินที่โจทก์ออกให้แก่พนักงานเดินทางไปดูงานในต่างประเทศนอกจากที่แก้คงให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

(สุประดิษฐ์ หุตะสิงห์ - สุนพ กีรติยุติ - จำลอง สุขศิริ)

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6950/2543 บริษัท บ้านตลิ่งงาม จำกัด โจทก์

กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

ป.รัษฎากร มาตรา 30(2), 77/1(10)

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่โจทก์จัดอาหารให้กับพนักงานของโจทก์ แยกต่างหากจากการที่ให้บริการลูกค้าของโรงแรม ก็เป็นการให้บริการแก่พนักงานโดยใช้บริการของตนเองอันอยู่ในความหมายของคำว่า "บริการ" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(10) ซึ่งโจทก์จะต้องนำมูลค่าของอาหารที่บริการแก่พนักงานมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้โจทก์จะได้รับประโยชน์ในการบริการการทำงานของพนักงานจากการที่ให้พนักงานรับประทานอาหาร แต่ก็มิใช่ประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการอันเป็นการประกอบกิจการของโจทก์โดยตรง จะถือเป็นการนำบริการไปใช้ในการบริหารงานของกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามมาตรา 77/1(10)(ก)แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 78)เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่ง ประมวลรัษฎากร ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2541 แต่กรณีของโจทก์เกิดก่อนหน้าประกาศดังกล่าวจะใช้บังคับ จึงไม่อาจนำประกาศดังกล่าวมาใช้บังคับได้

เมื่อบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) ให้โจทก์มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ ถ้าโจทก์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมเป็นที่เข้าใจได้ว่าศาลมีอำนาจในการพิจารณาได้ว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หาใช่ว่าการงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานจำเลยซึ่งเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารและไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจศาลงดหรือลดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรไม่

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จำเลยที่ 1มีฐานะเป็นกรมในรัฐบาล สังกัดกระทรวงการคลัง เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย มีหน้าที่ควบคุมและจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจำเลยที่ 2 เป็นอธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจหน้าที่บริหารงานในกรมจำเลยที่ 1 จำเลยที่ 3 ที่ 4 และที่ 5 เป็นกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งวินิจฉัยให้โจทก์เสียค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อวันที่ 20พฤษภาคม 2541 เจ้าพนักงานตรวจสอบและประเมินภาษีสำนักงานสรรพากรจังหวัดสุราษฎร์ธานีได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม(ภ.พ.73.1) เลขที่ 11840040/5/100233 ถึง 100238 ไปยังโจทก์สำหรับเดือนสิงหาคม 2540 ถึงเดือนมกราคม 2541 พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งสิ้นจำนวน 659,029.82 บาท โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ขอให้มีคำสั่งยกเลิกการประเมินและขอให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยจำเลยที่ 3 ที่ 4 และที่ 5 พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ แต่ได้พิจารณาลดเบี้ยปรับที่ได้เรียกเก็บแล้ว คงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย และแจ้งให้โจทก์นำเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับจำนวน 501,923 บาทไปชำระภายใน30 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามสำเนาภาพถ่ายหนังสือแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ฉบับลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2541 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์โจทก์เห็นว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ยังคลาดเคลื่อนต่อข้อเท็จจริงและไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงขออุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) การที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสืบเนื่องมาจากโจทก์ประกอบกิจการโรงแรมได้จัดให้พนักงานของโรงแรมรับประทานอาหารโดยไม่คิดค่าอาหารหรือค่าตอบแทนวันละ 3 มื้อ และโจทก์ได้นำค่าอาหารพนักงานดังกล่าวไปลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายประเภทอาหารพนักงานในบัญชีของบริษัท แต่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนค่าใช้จ่ายดังกล่าวโดยถือว่าเป็นยอดขายของโจทก์ซึ่งไม่ถูกต้อง เพราะการที่โจทก์จัดให้พนักงานได้รับประทานอาหารโดยไม่คิดค่าตอบแทนนั้นไม่ใช่เป็นการบริการหรือการขายสินค้า คำจำกัดความของ "บริการ" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(10) มีความหมายโดยชัดเจนว่าหมายถึงการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งผลประโยชน์อันมีมูลค่าน่าจะหมายถึงการได้มาในลักษณะที่เป็นเงินหรือรายได้อื่นใดและโดยเฉพาะน่าจะหมายถึงการบริการที่ให้แก่ลูกค้าของโจทก์มากกว่า แต่การที่โจทก์จัดให้มีอาหารสำหรับพนักงานไม่ได้เป็นการหาประโยชน์แต่เป็นการให้ประโยชน์แก่ลูกจ้าง กรณีดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นการบริการ และโจทก์ก็ไม่มีรายได้จากการจัดให้พนักงานได้รับประทานอาหารโดยไม่คิดค่าอาหารตอบแทน การจัดให้พนักงานได้รับประทานอาหารดังกล่าวเป็นสวัสดิการอย่างหนึ่งของโรงแรมที่จัดให้เฉพาะแก่พนักงานที่เข้าทำงานในแต่ละวันในระหว่างเวลาทำงานซึ่งหากจะถือว่าเป็นการให้บริการก็เป็น

บริการที่ให้เป็นสวัสดิการแก่พนักงานในระหว่างเวลาทำการในแต่ละวัน โดยไม่ใช่เป็นการรับรอง หรือเป็นการให้บริการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับค่าบริการเป็นการตอบแทนแต่อย่างใดเพราะจากสภาพการดำเนินกิจการของโรงแรมนั้นพนักงานโรงแรมเป็นผู้ให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งการให้บริการต้องเป็นการทำอย่างต่อเนื่องและต้องคำนึงถึงความปลอดภัยของลูกค้าซึ่งมาใช้บริการ ดังนั้น การที่ให้พนักงานในโรงแรมสามารถรับประทานอาหารฟรีได้ก็เพื่อความสะดวกในการให้บริการที่ต่อเนื่องและทำให้ลดภาระในการตรวจสอบการเข้าออกจากโรงแรมของพนักงานโดยถือเป็นการควบคุมทางด้านความปลอดภัยของโรงแรมด้วย ดังนั้น หากจำเลยที่ 1 จะถือว่าการให้พนักงานได้รับประทานอาหารฟรีในระหว่างการปฏิบัติงานเป็นการให้บริการที่อยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การให้พนักงานได้รับประทานอาหารฟรีดังกล่าวก็เป็นการนำบริการไปใช้ในการให้บริการการบริหารของกิจการเพื่อประโยชน์และเพื่อใช้ประกอบกิจการของโจทก์โดยตรงและการให้บริการดังกล่าวเป็นสวัสดิการของพนักงานโจทก์มิใช่เป็นการให้บริการเพื่อการรับรอง หรือเพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน จึงมิใช่เป็นการให้บริการหรือการขายสินค้าซึ่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามสำเนาประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2534 นอกจากนั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 และจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรซึ่งถือว่าผลประโยชน์จากการที่พนักงานได้รับประทานอาหารฟรีจากนายจ้างเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ ในทางกลับกันก็ต้องถือว่าเป็นรายจ่ายของนายจ้างเพราะโจทก์ในฐานะนายจ้างไม่ได้มีรายรับจากการจัดให้มีบริการดังกล่าวแต่อย่างใดการประเมินของจำเลยจึงไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 78) ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2541 กำหนดให้มูลค่าของอาหารและเครื่องดื่มที่นายจ้างจัดหาให้กับพนักงานหรือลูกจ้างในระหว่างเวลาปฏิบัติงานตามระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการของพนักงานหรือลูกจ้างนั้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีโดยต้องมีราคาไม่เกินสมควร และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2541 เป็นต้นไป การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไรก็ตามหากศาลพิจารณาแล้ว เห็นว่าโจทก์จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ขอให้มีคำสั่งยกเลิกเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งหมด เพราะโจทก์ไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่เข้าใจโดยสุจริตว่าไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1)เลขที่ 11840040/5/100233 ถึง 100238 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2541 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จำเลยทั้งห้าให้การว่า การที่โจทก์ให้พนักงานและฝ่ายบริหารรับประทานอาหารฟรีโดยไม่เรียกค่าตอบแทน ไม่เข้าลักษณะเป็นการนำบริการไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 25 ธันวาคม2534 การให้รับประทานอาหารฟรีดังกล่าวแม้จะจัดเป็นสวัสดิการแบบหนึ่งแต่ก็เป็นเรื่องส่วนตัวซึ่งต้องถือว่าเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร และโจทก์มีหน้าที่นำค่าบริการดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งยังปรากฏว่าโจทก์ได้นำภาษีซื้อซึ่งเกิดจากการซื้อวัตถุดิบเพื่อใช้ในการปรุงอาหารไปใช้เป็นภาษีซื้อในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละเดือนแล้ว เจ้าหน้าที่ได้ประเมินราคาอาหารเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามราคาตลาดในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้นตามมาตรา 79/3(1)แห่งประมวลรัษฎากร ตามข้อมูลที่โจทก์ให้ถ้อยคำไว้ โดยกำหนดมูลค่าอาหารพนักงาน 1 คน รับประทานอาหาร 25 บาทต่อมื้อ วันละ 3 มื้อ มาเป็นเกณฑ์การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชอบธรรมแล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ลดเบี้ยปรับลงครึ่งหนึ่ง การดำเนินการของเจ้าพนักงานตั้งอยู่บนกฎหมายและระเบียบแบบแผนของทางราชการเป็นการชอบด้วยประการทั้งปวง ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73.1) เลขที่ 11840040/5/100233ถึง 100238 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2541 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สฎ/ฝ.1/2/41/3/42 ถึง 47 ลงวันที่ 11 กันยายน 2541 เฉพาะในส่วนเบี้ยปรับ ค่าฤชาธรรมเนียมเห็นสมควรให้เป็นพับคำขออื่นของโจทก์นอกจากนี้ให้ยก

โจทก์และจำเลยที่ 1 ถึงที่ 5 อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า "คดีมีปัญหาวินิจฉัยประการแรกว่า ค่าอาหารสำหรับพนักงานของโจทก์อยู่ในบังคับยต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ได้ความจากนายยุคล ภมรมนตรี กรรมการผู้มีอำนาจของโจทก์ว่าโจทก์ประกอบกิจการโรงแรมชื่อบ้านตลิ่งงามอยู่ที่อำเภอเกาะสมุย จังหวัดสุราษฎร์ธานี โจทก์จัดให้พนักงานของโจทก์รับประทานอาหารฟรี ก็เพราะว่าจากสภาพธุรกิจการให้บริการของโจทก์ซึ่งประกอบกิจการโรงแรมต้องให้บริการที่ต่อเนื่องการให้พนักงานได้รับประทานอาหารที่โรงแรมจัดไว้ก็เพื่อให้พนักงานกลับมาทำงานให้ทันหลังจากหมดเวลาพักแล้ว ทั้งนี้เพราะโรงแรมเป็นผู้ให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งต้องทำอย่างต่อเนื่อง การจัดให้มีอาหารสำหรับพนักงานเป็นการแยกจัดต่างหากจากการจัดให้ลูกค้า การจัดให้มีอาหารแก่พนักงานก็เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการบริหารกิจการ อันเป็นการประกอบกิจการของโจทก์โดยตรง มิใช่เป็นการบริการเพื่อการรับรองแต่อย่างใด

โจทก์ได้นำรายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปเป็นค่าวัตถุดิบในการประกอบอาหารต่าง ๆ สำหรับพนักงานไปลงบัญชีไว้เป็นรายจ่ายประเภทอาหารของโจทก์ โจทก์ไม่ได้ขายอาหารแก่พนักงาน โจทก์ไม่มีรายรับจากกรณีดังกล่าว ค่าใช้จ่ายที่โจทก์จ่ายเป็นค่าอาหารของพนักงานนั้นจำเลยได้นำมาประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจำเลยอ้างว่าโจทก์นำไปหักเป็นภาษีซื้อ ส่วนจำเลยทั้งห้ามีนางสาวเปรมปรี พสุหิรัญนิกร เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีและนายถาวรขนานเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นพยานเบิกความว่า ในการตรวจภาษีขายเจ้าพนักงานตรวจพบความผิดคือ โจทก์ให้พนักงานรับประทานอาหารโดยไม่คิดมูลค่าซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(10) ถือว่าเป็นการให้บริการส่วนบุคคลและไม่ใช่การให้สวัสดิการซึ่งเกี่ยวข้องกับการบริหารงานของโจทก์โดยตรงและไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(10)(ก) ดังนั้น โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำยอดค่าอาหารดังกล่าวมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เห็นว่า ค่าอาหารสำหรับพนักงานของโจทก์จะอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ จะต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(10) ซึ่งให้ความหมายของคำว่า "บริการ" หมายความว่าการกระทำใด ๆอันอาจหาผลประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้าและให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การที่โจทก์จัดอาหารให้กับพนักงานของโจทก์ แยกต่างหากจากการที่ให้บริการลูกค้าของโรงแรม ก็เป็นการให้บริการแก่พนักงานโดยใช้บริการของตนเอง อันอยู่ในความหมายของคำว่า "บริการ" ดังกล่าว ซึ่งโจทก์จะต้องนำมูลค่าของอาหารที่บริการแก่พนักงานมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์จะอ้างว่าการให้พนักงานของโจทก์รับประทานอาหารเป็นประโยชน์ในการบริหารงานของกิจการอันเป็นการประกอบกิจการของโจทก์โดยตรงหาได้ไม่ แม้โจทก์จะได้รับประโยชน์จากการที่ให้พนักงานรับประทานอาหาร แต่การให้พนักงานรับประทานอาหารมิใช่การบริหารงานของกิจการโดยตรงจะถือเป็นการนำบริการไปใช้ในการบริหารงานของกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามมาตรา 77/1(10)(ก)แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาค่าบริการตามราคาตลาดในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น โดยกำหนดมูลค่าอาหารพนักงาน 1 คนรับประทานอาหาร 25 บาทต่อมื้อ วันละ 3 มื้อ ตามที่นายประภาส โตประภัสร์ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ได้ให้การไว้ ตามบันทึกคำให้การเอกสารหมาย ล.1

แผ่นที่ 27 และ 28 การประเมินจึงชอบด้วยกฎหมายและเป็นธรรมแล้ว ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารที่โจทก์จัดให้พนักงานของโจทก์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 78)เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น เห็นว่า ประกาศดังกล่าวใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม 2541 แต่กรณีของโจทก์เกิดก่อนหน้าที่ประกาศดังกล่าวใช้บังคับ จึงไม่อาจนำประกาศดังกล่าวมาใช้บังคับได้ อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

จำเลยทั้งห้าอุทธรณ์ว่า ศาลไม่มีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับให้โจทก์นั้นเห็นว่า เมื่อบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) ให้โจทก์มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ ถ้าโจทก์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ย่อมเป็นที่เข้าใจได้ว่าศาลมีอำนาจในการพิจารณาได้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หาใช่ว่าการงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานจำเลยซึ่งเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารและไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจศาลงดหรือลดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรดังที่จำเลยกล่าวอ้างไม่เพราะหากแปลความว่าโจทก์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ แต่ห้ามศาลใช้ดุลพินิจพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่แล้ว การฟ้องคดีของโจทก์ย่อมไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันใด ดังนี้ การที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำวินิจฉัยให้งดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เรียกเก็บจากโจทก์ทั้งหมด เพราะเห็นว่าโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและโจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบด้วยดี จึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยทั้งห้าฟังไม่ขึ้น

ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้งดเงินเพิ่มนั้น เห็นว่า เงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนเป็นอัตราที่กฎหมายกำหนด จึงไม่อาจงดได้"

พิพากษายืน

(สบโชค สุขารมณ์ - สันติ ทักราล - มงคล ทับเที่ยง)