

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 434/2551

บริษัทไฮแลนด์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 65 ตี

ย่อ / หลักกฎหมาย

รายจ่ายค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนการเช่าที่ดิน และค่านายหน้าในการติดต่อเช่าที่ดินเป็นรายจ่ายเพื่อหารายได้จากการให้เช่าที่ดินและเป็นรายจ่ายในการตอบแทนการก่อให้เกิดสัญญาเช่าระหว่างโจทก์กับผู้เช่า ไม่ใช่รายจ่ายที่จ่ายไปแล้วบังเกิดเป็นทุนรอนของโจทก์ขึ้นมา รายจ่ายทั้งสองรายการดังกล่าวจึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งป.รัชฎากร ฉะนั้นรายจ่ายทั้งสองรายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีโดยอ้อมถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จึงต้องนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทั้งหมด มิใช่นำมาเฉลี่ยเป็นรายจ่ายตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสิทธิ ที่ กค 0832/1520 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2541 ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ บร.3012041/100080 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2541 ของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อร.1)/181/2545 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.3 (อร.1)/182/2545 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2545 จำเลยให้การว่า โจทก์กู้ยืมเงินเพื่อจัดซื้อที่ดินและนำที่ดินที่จัดซื้อออกให้เช่าดอกเบี้ยยืมเพื่อซื้อที่ดินถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องโดยตรงต่อทรัพย์สิน (ที่ดิน) ที่ก่อให้เกิดรายได้ (ค่าเช่า) จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ไม่อาจนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนที่โจทก์ทำบันทึกข้อตกลงเพื่อให้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดาผู้เป็นนายหน้าจัดหาผู้เช่ามาเช่าที่ดินของโจทก์ โดยตกลงค่านายหน้าเป็นเงิน 6,000,000 บาท ค่านายหน้าที่โจทก์จ่ายให้แก่นายหน้าจึงเป็นการลงทุนในทรัพย์สิน (ที่ดิน) เพื่อให้เกิดสิทธิการเช่า ถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องโดยตรงต่อการให้เกิดรายได้ (ค่าเช่า) เพราะเป็นค่านายหน้าที่โจทก์จ่ายไปเพื่อการให้เช่าที่ดินในอายุสัญญาเช่า 30 ปี ย่อมเป็นรายจ่ายที่เป็นผลให้โจทก์ได้รับผลตอบแทนมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตี (5) แห่งประมวลรัษฎากรไม่อาจนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ โจทก์ต้องนำค่านายหน้าดังกล่าวมาเฉลี่ยตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โจทก์เริ่มมีรายได้จากค่าเช่าในปี 2538 ดังนั้น ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2537 โจทก์ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 โดยยังไม่มีรายได้จากการประกอบกิจการแต่แสดงรายจ่ายค่านายหน้าจำนวน 1,500,000 บาท เป็นรายจ่ายในการขายและบริหารเป็นการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร แจ้งให้โจทก์เสียภาษีให้ถูกต้อง จึงปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2537 ให้โจทก์ใหม่ ส่วนรายจ่ายค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการเช่าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องโดยตรงต่อทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ (ค่าเช่า) ดังนั้น จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตี (5) แห่ง

ประมวลรัษฎากร ไม่อาจนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวได้ โจทก์ต้องนำค่าธรรมเนียมดังกล่าวมาเฉลี่ยตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิของเจ้าพนักงานประเมิน หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกว่า รายจ่ายค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการเช่าที่ดินจำนวน 4,071,473 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2538 ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) หรือไม่ ในปัญหานี้ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการเช่าที่ดินเป็นรายจ่ายเพื่อหารายได้จากการให้เช่าที่ดิน ไม่ใช่รายจ่ายที่จ่ายไปแล้วบังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ดังนั้นค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการเช่าที่ดินจึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า รายจ่ายค่านายหน้าในการติดต่อเช่าที่ดินจำนวน 1,500,000 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2537 และจำนวน 4,500,000 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2538 เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เห็นว่า ค่านายหน้าเป็นรายจ่ายตอบแทนในการก่อให้เกิดสัญญาเช่าระหว่างโจทก์กับผู้เช่า จึงเป็นรายจ่ายเพื่อหารายได้จากการให้เช่าที่ดิน ไม่ใช่รายจ่ายที่จ่ายไปแล้วบังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา เช่นกันรายจ่ายค่านายหน้าทั้งสองจำนวนดังกล่าวจึงไม่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร คดีปัญหาต้องวินิจฉัยต่อไปว่า โจทก์จะถือเอารายจ่ายค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการเช่ากับรายจ่ายค่านายหน้าดังกล่าวข้างต้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้เพียงใด เห็นว่า เมื่อรายจ่ายทั้งสองรายการดังกล่าวไม่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนดังได้วินิจฉัยมาแล้ว รายจ่ายทั้งสองรายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดย่อมถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จึงต้องนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นทั้งหมด มิใช่นำมาเฉลี่ยเป็นรายจ่ายตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี" พิพากษาให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ ที่ กค 0832/1520 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2541 ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ บร.3012041/2/100080 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2541 ของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สก.3 (อธ. 1)/181/2545 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ สก.3 (อธ. 1)/182/2545 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2545 เฉพาะในส่วนค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนการเช่าที่ดิน นอกจากที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง

องค์คณะ

เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ · อีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โรจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/434/2551>