คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5932/2552

ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลอุดมชัยวิทยุ โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัษฎากร มาตรา 24, ป.รัษฎากร มาตรา 71, ป.วิ.พ. มาตรา 142, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 36, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 71

ย่อ / หลักกฎหมาย

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล มีลายมือชื่อ ส. (เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 7) ลงชื่อในฐานะเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีลายมือชื่อ จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งเป็นผู้แทนอธิบดีกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครอง ลงชื่อในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วย มาตรา 36 แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลฉบับพิพาทมีความว่า เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทประกอบกับคำให้การของ ธ. ผู้รับมอบอำนาจปรากฏว่า โจทก์มีรายรับจากการประกอบกิจการจำนวน 425,130,516.63 บาท แต่โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร อาศัยอำนาจตาม มาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เมื่อปรับปรุงตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากรแล้วโจทก์จะต้องรับผิดชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน 42,513,051.66 บาท ให้โจทก์นำภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มจำนวนดังกล่าวไปชำระภายใน 30 วัน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ฉบับพิพาทมีความว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์ของโจทก์แล้ววินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ เหตุผลที่วินิจฉัยมีว่า ตามหลักฐานและข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์จึงเป็นการถูกต้องแล้วและเงินเพิ่มไม่อาจพิจารณางดหรือลดให้ได้ ถือว่าหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวได้ระบุเหตุผลอันประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายข้อพิจารณาในการใช้ดุลพินิจในการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเพียงพอที่โจทก์จะใช้สิทธิอุทธรณ์ตามกฎหมายได้เต็มที่ ตามสำนวนการตรวจสอบภาษีปรากฏว่า ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ไปพบเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยที่ 1 หลายครั้ง โดยตอบคำถามและนำเอกสารทางบัญชีหลายรายการไปมอบให้ ประกอบกับคำอุทธรณ์ของโจทก์ได้โต้แย้งคัดค้านตรงประเด็น แสดงให้เห็นว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลในการประเมิน และโจทก์ฟ้องคดีโดยโต้แย้งข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็น และเหตุผลแห่งการประเมินถึงเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงฟังได้ว่าหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ฉบับพิพาทชอบด้วย มาตรา 37 แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร หาใช่บทบัญญัติที่มีจุดมุ่งหมายเพียงลงโทษบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ยื่นรายการหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ระบุเท่านั้น แต่ยังมีเจตนารมณ์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการให้ถูกต้องพร้อมทั้งนำเอกสารหรือหลักฐานทางบัญชีแสดงต่อเจ้าพนักงานเพื่อพิสูจน์รายได้รายจ่ายของกิจการด้วย เมื่อผู้เรียกภาษีไม่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ตามมาตรา 23 และมีอำนาจประเมินตาม มาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้โดยผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ และเสียเงินเพิ่มอีกวันละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียนั้นด้วยตามมาตรา 26 และ 27 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินจะเลือกใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นการใช้โดยมีดุลพินิจที่เหมาะสมแก่กรณีและเป็นธรรมด้วย โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนและพิพากษาว่า ให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทใหม่โดยวิธีปกติตาม ป.รัษฎากร มาตรา 24 เป็นการพิพากษาเกินไปกว่าที่โจทก์ขอ ต้องห้ามตาม ป.วิ.พ. มาตรา 142 ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17 แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดอุทธรณ์ แต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนคดีภาษีอากรเห็นสมควรแก้ไขเสียให้ถูกต้อง

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ ต.3/3013120/2/100036 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2540 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สภ.3(อธ.3)/502/2546 ลงวันที่ 8 กันยายน 2546 จำเลยทั้งสี่ให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ ต.3/3013120/2/100036 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2540 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สภ.3(อธ.3)/502/2546 ลงวันที่ 8 กันยายน 2546 โดยให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่โจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2531 ใหม่โดยวิธีปกติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 24 ให้จำเลยที่ 1 ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท คำขออื่นนอกจากนี้ให้ยก จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่และคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ว่า หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 36 และมาตรา 37 หรือไม่ ซึ่งในข้อนี้ศาลภาษีอากรกลางยังไม่ได้วินิจฉัย แต่ได้ดำเนินกระบวนพิจารณาสืบพยานโจทก์และจำเลยจนสิ้นกระแสความแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรชอบที่จะวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่แล้วในสำนวนนั้นได้ โดยไม่จำต้องย้อนสำนวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 243 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29 ข้อเท็จจริงปรากฏว่าหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล มีลายมือชื่อนายสมนึก ตำแหน่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 7 ลงชื่อในฐานะเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ มีลายมือชื่อจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งเป็นผู้แทนอธิบดีกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครองตามลำดับ ลงชื่อในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้นหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวชอบด้วยมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว และตามมาตรา 71

(1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลฉบับพิพาทมีความว่า เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทประกอบกับคำให้การของนายธีระพงษ์ ผู้รับมอบอำนาจ ปรากฏว่า โจทก์มีรายรับจากการประกอบกิจการจำนวน 425,130,516.63 บาท แต่โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร อาศัยอำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เมื่อปรับปรุงตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว โจทก์จะต้องรับผิดชำระภาษี 21,256,525.83 บาท เงินเพิ่ม 21,256,525.83 บาท รวมเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น 42,513,051.66 บาท ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้โจทก์นำภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มจำนวนดังกล่าวไปชำระ ณ สำนักงานสรรพากรเขตยานนาวา กรุงเทพมหานคร ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือ และตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ฉบับพิพาทมีความว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ดังกล่าวแล้ว จึงวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ซึ่งคัดค้านการประเมินดังกล่าว เหตุผลที่วินิจฉัยเช่นนั้นมีอยู่ว่า ตามหลักฐานและข้อเท็จจริงที่ปรากฏฟังได้ว่า โจทก์ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ จึงเป็นการถูกต้องแล้ว และเงินเพิ่มตามการประเมินเป็นเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดให้ได้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวได้ระบุเหตุผลอันประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาในการใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ในฐานะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้ว และเพียงพอที่โจทก์จะใช้สิทธิในการอุทธรณ์ตามกฎหมายได้เต็มที่ ตลอดจนอำนวยความเป็นธรรมแก่โจทก์ ปรากฏตามสำนวนการตรวจสอบภาษีอากรว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรให้โจทก์นำหลักฐานการชำระภาษีอากร งบการเงินได้แก่บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทไปส่งมอบให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบ ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ได้ไปพบเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยที่ 1 หลายครั้ง โดยตอบคำถามและนำเอกสารทางบัญชีหลายรายการไปมอบให้ตามบันทึกคำให้การ เมื่อพิจารณาประกอบคำอุทธรณ์ของโจทก์ ก็ปรากฏว่าโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินโต้แย้งคัดค้านตรงประเด็นแสดงให้เห็นว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลในการประเมินดังกล่าว เมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์สามารถฟ้องคดีนี้โต้แย้งข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็นและ

เหตุผลแห่งการประเมินกับเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงฟังได้ว่าหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ฉบับพิพาทชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 คำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ต่อไปว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ที่ประเมินและมีคำวินิจฉัยให้โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยจำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ว่า มาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติขึ้นโดยมีจุดมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์เพื่อลงโทษบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ยื่นรายการ หรือมิได้ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือระเบียบ คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร หรือเจ้าพนักงานประเมินให้รับผิดเสียภาษีจำนวนมากกว่าการคิดคำนวณภาษีตามวิธีปกติ ซึ่งเหตุดังกล่าวล้วนแต่เป็นพฤติการณ์ที่บ่งชี้หรือส่อให้เห็นว่ามีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี มาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงบัญญัติบทลงโทษเพื่อป้องปรามการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี และในขณะเดียวกันเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีรายอื่นที่เสียภาษีภายในกำหนดตามกฎหมายโดยสุจริตและถูกต้องตามความเป็นจริง ถือได้ว่าเป็นบทลงโทษที่รุนแรงนอกเหนือจากการที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระและเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 26 และ 27 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งมาตรา 71 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ยังบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจประเมินภาษีตามบทบัญญัติมาตราอื่นได้อีก กล่าวคือประเมินภาษีตามวิธีการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากรหรือจากร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้ ซึ่งเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินและกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติไว้เพื่อป้องกันมิให้เจ้าพนักงานประเมิน คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเนื่องจากโจทก์ไม่ยื่นรายการหรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในเวลาที่กำหนด มิใช่กรณีโจทก์ไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจที่จะเลือกประเมินภาษีโจทก์โดยการคำนวณตามวิธีการตรวจสอบปกติตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร หรือประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับ ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้แล้วแต่วิธีใดจะได้ภาษีมากกว่า ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วปรากฏว่ามีจำนวนภาษีน้อยกว่า โจทก์ไม่สามารถชี้แจงเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ดิน 20 แปลง มูลค่า 1,848,842 บาท ได้ชัดเจน และเอกสารทางบัญชีที่โจทก์นำมาแสดงไม่น่าเชื่อถือ เพราะมีรายการที่ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินโดยไม่มีทรัพย์สินดังกล่าวอยู่จริงนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า มาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร หาใช่เป็นบทบัญญัติที่มีจุดมุ่งหมายเพียงลงโทษบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ยื่นรายการหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ระบุเท่านั้น แต่ยังมีเจตนารมณ์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการให้ถูกต้องพร้อมทั้งนำเอกสารหรือหลักฐานทางบัญชีแสดงต่อเจ้าพนักงานเพื่อพิสูจน์รายได้รายจ่ายของกิจการด้วย เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร และมีอำนาจประเมินตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้

โดยผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ และเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียนั้นด้วย ตามมาตรา 26 และ 27 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินจะเลือกใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นการใช้โดยมีดุลพินิจที่เหมาะสมแก่กรณีและเป็นธรรมด้วย แม้การที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลภายหลังจากการได้รับหมายเรียกตรวจสอบแล้ว จะไม่เป็นเหตุให้อำนาจการประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ของเจ้าพนักงานประเมินหมดไป แต่เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าในระหว่างการตรวจสอบไต่สวนโจทก์ให้ความร่วมมือโดยได้ไปให้ถ้อยคำต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีหลายครั้ง และส่งมอบเอกสารให้แก่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยที่ 1 จนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยที่ 1 สามารถคำนวณหากำไรขาดทุนสุทธิจากการประกอบกิจการของโจทก์ได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินอาศัยเหตุเพียงว่า โจทก์ไม่สามารถชี้แจงเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ดินจำนวน 20 แปลง มูลค่า 1,848,842 บาท ได้ชัดเจนและถือว่าเอกสารทางบัญชีที่โจทก์นำมาแสดงไม่น่าเชื่อถือเพราะรายการที่ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินของโจทก์ไม่มีทรัพย์สินที่ดินดังกล่าวอยู่จริง จึงเป็นหลักฐานที่ไม่อาจรับฟังได้ แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมิได้สอดส่องและใช้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของโจทก์นั้น ข้อเท็จจริงปรากฏว่า โจทก์มีหนังสือชี้แจงเจ้าพนักงานประเมินว่า โจทก์ได้ที่ดินจำนวน 20 แปลง ซึ่งตั้งอยู่ที่จังหวัดสกลนครโดยลูกหนี้การค้าของโจทก์คือร้านสกลมิลเลอร์ชำระหนี้ให้ในปี 2525 ภายหลังจากรับชำระหนี้จากลูกหนี้แล้ว โจทก์ได้นำที่ดินดังกล่าวไปชำระหนี้ให้แก่บริษัทธานินทร์อุตสาหกรรม จำกัด ซึ่งได้โอนจากลูกหนี้ให้แก่บริษัทธานินทร์อุตสาหกรรม จำกัด ตามสำเนาหนังสือสัญญาขายที่ดิน ในปี 2526 และตามบันทึกข้อความในสำนวนตรวจสอบภาษี ปรากฏว่ากองตรวจภาษีอากรได้ชี้แจงเพิ่มเติมเพื่อขออนุมัติประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลโจทก์จากกำไรสุทธิโดยวิธีตรวจสอบปกติว่า ที่ดินดังกล่าวมีราคาประเมินรวมกัน 960,000 บาท แต่โจทก์ลงบัญชีราคาที่ดิน 1,848,842 บาท เพื่อลดยอดลูกหนี้ โดยยังมิได้จดทะเบียนต่อสำนักงานที่ดิน และโจทก์โอนชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ในปีเดียวกันตามหลักฐานสำเนาหนังสือสัญญาขายที่ดินที่โจทก์คัดมาจากสำนักงานที่ดินจังหวัดสกลนคร โจทก์ไม่ได้ปรับปรุงบัญชีทรัพย์สินที่ดินดังกล่าวออกจากงบการเงิน แต่ยืนยันว่าในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทโจทก์ไม่มีทรัพย์สินที่ดินนั้นแล้ว หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าหลักฐานรายการดังกล่าวไม่น่าเชื่อถือก็สามารถปรับปรุงคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากรได้อยู่แล้ว โจทก์ได้มอบสมุดบัญชีต่าง ๆ ใบส่งของ ใบสำคัญจ่ายประกอบการลงบัญชี สำเนาใบเสร็จรับเงิน รายงานสินค้าคงเหลือและเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีอื่น ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของจำเลยที่ 1 ซึ่งปรากฏว่าบัญชีและเอกสารต่าง ๆ เพียงพอในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิจากการประกอบกิจการรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทได้ ดังนั้น การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่ประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร แม้จะได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากรตามบันทึกข้อความ ก็เป็นการไม่ชอบ อุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยทั้งสี่ฟังไม่ขึ้น อนึ่ง คดีนี้โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวและพิพากษาว่า ให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทใหม่โดยวิธีปกติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 24 เป็นการพิพากษาเกินไปกว่าที่โจทก์ขอ ต้องห้ามตาม

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142 ประกอบพระราชบัญญัติ-จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดอุทธรณ์ แต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรแก้ไขเสียให้ถูกต้อง พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต.3/3013120/2/100036 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2540 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เลขที่ สภ.3(อธ.3)/502/2546 ลงวันที่ 8 กันยายน 2546 นอกจากที่แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

องค์คณะ

ชาลี ทัพภวิมล · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โรจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · https://thaideka.online/deka/5932/2552