

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9144/2560

บริษัทพัฒนากล จำกัด (มหาชน) โดยบริษัทพัฒนากล จำกัด (มหาชน) ผู้บริหารแผนโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 65, ป.วิ.พ. มาตรา 225,

พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29,

พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, ป.รัชฎากร มาตรา 31

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท ส. จากผู้ถือหุ้นเดิม ร้อยละ 99.99 ของหุ้นทั้งหมด ราคาหุ้นละ 75 บาท โดยสินทรัพย์ รายได้ ต้นทุน และหนี้ส่วนใหญ่ของบริษัท ส. เกิดจากรายการบัญชีกับโจทก์ บริษัททั้งสองมีกรรมกรส่วนใหญ่เป็นชุดเดียวกันและมีสถานประกอบการอยู่ที่เดียวกัน จากบุคคลของบริษัท ส. ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2539 ถึงปี 2542 พบว่าบริษัท ส. กู้ยืมเงินจากโจทก์ มีดอกเบี้ยค้างจ่ายจำนวนมาก ซึ่งเป็นช่วงเวลาเดียวกับที่โจทก์ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท ส. ทั้งหมดเพียงผู้เดียว ดังนี้ 1. ปี 2542 บริษัท ส. จดทะเบียนลดทุนลง 97,000,000 บาท ต่อมาจดทะเบียนเพิ่มทุน 97,000,000 บาท โจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนโดยแปลงหนี้ที่มีกับโจทก์เป็นทุน 2. ปี 2543 จดทะเบียนเพิ่มทุนอีก 87,000,000 บาท โจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนทั้งหมดด้วยการชำระเงินสด 87,000,000 บาท สองเดือนต่อมาได้จดทะเบียนลดทุน 87,000,000 บาท รายงานการประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. ที่อนุมัติให้เพิ่มทุนและลดทุนเป็นจำนวนมากในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันไม่ปรากฏเหตุผลว่าบริษัท ส. มีความจำเป็นในทางการค้าหรือแผนการดำเนินงานทางธุรกิจอย่างไร โจทก์เป็นผู้รับรู้และยินยอมให้บริษัท ส. ดำเนินการดังกล่าว โดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อราคาหุ้นที่โจทก์ได้ลงทุนไว้ การที่โจทก์ถือหุ้นร้อยละ 99.99 ของหุ้นทั้งหมด การเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัท ส. ย่อมเป็นการเพิ่มทุนและลดทุนเฉพาะในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นทั้งหมดทำให้ต้นทุนต่อหุ้นของเงินลงทุนในบริษัท ส. ของโจทก์สูงขึ้นจากราคาที่ซื้อมาราคาหุ้นละ 75 บาท เป็นราคาหุ้นละ 520.94 บาท เมื่อรอบระยะเวลาบัญชี 2546 โจทก์ขายหุ้นดังกล่าวให้แก่บริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันในราคาหุ้นละ 151 บาท ทำให้โจทก์ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนในหุ้นดังกล่าว 22,510,855.26 บาท และนำไปเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ทั้งที่ภายหลังการเพิ่มทุนและลดทุนดังกล่าวว่า บริษัท ส. มีความสามารถในการทำกำไรหรือมีผลประกอบการดีขึ้นเรื่อย ๆ โจทก์ย่อมต้องหวังผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลจากการถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวในอนาคต แต่โจทก์กลับขายหุ้นดังกล่าว อันเป็นเรื่องผิดปกติวิสัยของการลงทุน พฤติการณ์แสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาสร้างขั้นตอนการเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัท ส. เพื่อบิดเบือนข้อเท็จจริงที่จะให้ความช่วยเหลือในลักษณะเป็นเงินให้เปล่าหรือเงินช่วยเหลือเพื่อให้เงินซื้อหุ้นเพิ่มที่บริษัท ส. ได้รับจากโจทก์ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการซึ่งบริษัท ส. จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 65 ส่วนโจทก์ก็เสี่ยงจากการให้เงินช่วยเหลือหรือเงินให้เปล่าแก่บริษัท ส. มาเป็นการซื้อหุ้นเพิ่มทุนเพื่อลดหนี้ของบริษัท ส. โดยนำเงินที่ได้เพิ่มทุนไปชำระหนี้ที่โจทก์เคยให้บริษัท ส. กู้ยืม ส่งผลให้โจทก์ไม่ต้องมีรายได้ดอกเบี้ยรับเพิ่มขึ้นและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง ทั้งยังสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ดังนั้น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายเงินลงทุนในบริษัท ส. ให้บริษัท พ. จึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือ

เพื่อกิจการโดยเฉพาะและเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (13)

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล เลขที่ ภงด 73.1-02016320-25521118-002-00001 หรือที่ กค0722/ภญ/19164 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ ภญ.(อธ.3)/30/2556 ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีอากรจำนวน 18,764,937.55 บาท พร้อมทั้งดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนโดยไม่ทบทวน คำนวณถึงวันฟ้อง (12 กันยายน 2556) เป็นระยะเวลา 62 เดือน คิดดอกเบี้ยเป็นเงิน 11,634,261.28 บาท ดังนั้น รวมต้นเงินพร้อมดอกเบี้ย 30,399,198.83 บาท พร้อมทั้งดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของต้นเงิน 18,764,937.55 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ แต่ดอกเบี้ยจะไม่เกินภาษีที่ได้รับคืน ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีอากร 1,281,351.19 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนโดยไม่ทบทวนคำนวณถึงวันฟ้อง เป็นระยะเวลา 77 เดือน คิดดอกเบี้ยเป็นเงิน 986,640.42 บาท ดังนั้นรวมต้นเงินพร้อมดอกเบี้ย 2,267,991.61 บาท พร้อมทั้งดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของต้นเงินจำนวน 1,281,351.19 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ แต่ดอกเบี้ยจะไม่เกินภาษีที่ได้รับคืน ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีอากร 438,955.21 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนโดยไม่ทบทวน คำนวณถึงวันฟ้อง เป็นระยะเวลา 44 เดือน คิดดอกเบี้ยเป็นเงิน 193,140 บาท ดังนั้น รวมต้นเงินพร้อมดอกเบี้ย 632,095.50 บาท พร้อมทั้งดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของต้นเงินจำนวน 438,955.21 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ แต่ดอกเบี้ยจะไม่เกินภาษีที่ได้รับคืน ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีอากร 9,157.05 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับคืนโดยไม่ทบทวน คำนวณถึงวันฟ้อง เป็นระยะเวลา 40 เดือน คิดดอกเบี้ยเป็นเงิน 3,662.82 บาท ดังนั้นรวมต้นเงินพร้อมดอกเบี้ย 12,819.87 บาท พร้อมทั้งดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของต้นเงิน 9,157.05 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์แต่ดอกเบี้ยจะไม่เกินภาษีที่ได้รับคืน จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ ภญ.(อธ.3)/30/2556 เฉพาะข้อที่ให้ผู้อุทธรณ์ (โจทก์) ชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บตามการประเมินโดยปรับปรุงกำไรจากการขายเงินลงทุนในหุ้นจากจำนวน 4,560,000 บาท เป็นจำนวน 5,403,600 บาท เสีย ค่าขออื่นนอกจากนี้ให้ยก ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่อุทธรณ์โต้แย้งกันรับฟังเป็นยุติว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัด เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2552 ศาลล้มละลายกลางมีคำสั่งให้ฟื้นฟูกิจการของโจทก์และตั้งโจทก์เป็นผู้ทำแผน และเมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2554 ได้ตั้งโจทก์เป็นผู้บริหารแผน ในปี 2539 โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นบริษัทสยามพัฒนกล จำกัด (เดิมชื่อบริษัททีดีเอ็ม จำกัด) 624,994 หุ้น จากจำนวนหุ้นทั้งหมด 625,000 หุ้น คิดเป็นร้อยละ 99.99 ของหุ้นทั้งหมด ในราคาหุ้นละ 75 บาท จากราคาพาร์หุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 46,874,550 บาท ระหว่างปี 2539 ถึงปี 2545 บริษัทสยามพัฒนกล จำกัด ได้มีการเพิ่มทุนและลดทุน ดังนี้ วันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2539 เพิ่มทุน 475,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน

47,500,000 บาท โดยโจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนทั้งหมด วันที่ 9 กรกฎาคม 2540 เพิ่มทุนอีก 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 20,000,000 บาท โจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนทั้งหมดเช่นกัน วันที่ 7 มกราคม 2542 ลดทุน 970,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 97,000,000 บาท วันที่ 11 ตุลาคม 2542 เพิ่มทุน 970,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 97,000,000 บาท โดยโจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนทั้งหมดจ่ายชำระเป็นเงินสด และบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้เงินกู้ยืมให้แก่บริษัทใหญ่คือโจทก์ วันที่ 14 ตุลาคม 2543 เพิ่มทุน 870,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 87,000,000 บาท โจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นทั้งหมดจ่ายชำระเป็นเงินสด และบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้เงินกู้ยืมให้แก่บริษัทใหญ่คือโจทก์ วันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2544 ลดทุน 870,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 87,000,000 บาท และวันที่ 5 กรกฎาคม 2545 ลดทุน 900,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 90,000,000 บาท ต่อมาวันที่ 6 กรกฎาคม 2546 โจทก์ได้ขายหุ้นซึ่งลงทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ให้แก่บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของโจทก์ 60,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 151 บาท จำเลยได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 ต่อมาจำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม รวม 20,424,093.98 บาท ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ กค 0722/กญ/19164 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 โจทก์อุทธรณ์การประเมินตามคำอุทธรณ์ ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2552 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์และให้โจทก์ชำระภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเพิ่มขึ้นจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินรวมเรียกเก็บ 21,054,684.98 บาท ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ กญ.(อธ.3)/30/2556 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2556 ระหว่างพิจารณาอุทธรณ์เจ้าพนักงานประเมินได้นำภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีสิทธิได้รับคืนจากจำเลยมาหักกับหนี้ภาษีที่จำเลยประเมิน เมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2553 วันที่ 25 มิถุนายน 2553 และวันที่ 28 ตุลาคม 2553 โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงนำคดีมาฟ้อง คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการแรกว่า การออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม 2547 อย่างช้าที่สุด เจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกมายังโจทก์ได้ภายในวันที่ 28 พฤษภาคม 2549 แต่เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกลงวันที่ 11 มีนาคม 2552 ส่งมายังโจทก์ โจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2552 จึงเป็นการออกหมายเรียกเมื่อพ้นกำหนดเวลาสองปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นรายการนั้น ปัญหานี้ มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน... ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่

เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ..." ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ในการออกหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินได้ขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่าสองปีและได้รับอนุมัติให้ ขยายเวลาการออกหมายเรียกภาษีจากผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ปฏิบัติ ราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากร กับได้รับอนุมัติให้ออกหมายเรียกตามแบบขออนุมัติ ออกหมายเรียกตรวจสอบ และแบบขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียก ที่ กค 0722/ก.02/324 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2552 จากนั้นเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกส่งไปให้โจทก์ โจทก์ได้รับ หมายเรียกดังกล่าวเมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2552 การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีดังกล่าวจึง เป็นการดำเนินการภายในกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร จึงชอบแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า มาตรา 19 กำหนดกรอบให้ อธิบดีที่จะขยายเวลาในการออกหมายเรียกได้ในทางจำกัดเฉพาะกรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุ อันควรสงสัยว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอย่างชัดแจ้ง แบบขออนุมัติหมายเรียกตรวจสอบเป็นเพียง เอกสารภายในที่มีได้นำเสนอให้พิจารณาถึงเหตุในการขอขยายเวลาในการออกหมายเรียกเกินกว่า สองปีแต่อย่างใด และแบบขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียก ไม่ปรากฏถึงเหตุตามมาตรา 19 ว่ามีหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า โจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร การใช้ดุลพินิจของนาย มานิต ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรที่ อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาออกหมายเรียกจึงไม่ชอบ นั้น โจทก์ไม่ได้กล่าวถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวใน คำฟ้อง และศาลภาษีอากรกลางมิได้วินิจฉัยถึงประเด็นนี้ อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์จึงเป็นข้อที่ไม่ได้ ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 (เดิม) ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัย ส่วนที่โจทก์ อุทธรณ์ว่า หมายเรียกเป็นคำสั่งทางปกครองที่ต้องทำเป็นหนังสือโดยจัดให้มีเหตุผลตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 แต่หมายเรียกดังกล่าวปรากฏ ข้อความเพียงว่า "ด้วยเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อ เสียภาษีไว้มิถูกต้องสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 จึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19, 23, 88/4, 91/21 และมาตรา 123 แห่ง ประมวลรัษฎากร ให้โจทก์ปฏิบัติตามข้อ 1 และข้อ 2 ในหมายเรียกดังกล่าว" ซึ่งควรแสดงเหตุแห่ง การใช้อำนาจตามมาตรา 19 นั้น เห็นว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตาม ประมวลรัษฎากรเป็นการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินเพื่อจัดให้มี คำสั่งทางปกครอง คือ การประเมินภาษีอากร การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีไม่มีผลเป็นการ สร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อ สถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ตามความหมายของคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในอันที่จะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 ดังที่โจทก์อุทธรณ์ อีกทั้ง หมายเรียกดังกล่าวได้ระบุไว้แล้วว่าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ยื่นแบบแสดง รายการเพื่อเสียภาษีไว้มิถูกต้องสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 มกราคม 2546 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2546 จึงอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 19, 23, 88/4, 91/21 และ 123 แห่ง ประมวลรัษฎากร ให้โจทก์ปฏิบัติตามข้อ 1 และข้อ 2 ในหมายเรียกดังกล่าว อันเป็นเหตุที่ระบุถึง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไว้พอที่จะให้โจทก์เข้าใจและปฏิบัติตามแล้ว หมายเรียกของ

เจ้าพนักงานประเมินจึงชอบแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน ปัญหาต้องวินิจฉัยตาม
อุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปและตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า หนังสือแจ้งการประเมินและ
คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า หนังสือแจ้งการประเมินและ
คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยปราศจากข้อเท็จจริงและเหตุผลพร้อมทั้งข้อกฎหมายอันเป็น
สาระสำคัญที่แสดงให้เห็นได้ว่าการใช้อำนาจตามคำสั่งทางปกครองของจำเลยเป็นไป
โดยชอบด้วยกฎหมาย ส่วนจำเลยอุทธรณ์ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้เหตุผล
โดยระบุถึงข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ครบถ้วนแล้ว
ในคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมใบแนบ 3 ทั้งจำเลยมีนางสาวกัญญาณา เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์มา
เบิกความถึงวิธีการคิดคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยในราคาหุ้นละ 60.94 บาท ที่โจทก์สามารถรู้และ
เข้าใจได้ถึงที่มาของตัวเลขต้นทุนถัวเฉลี่ยราคาหุ้นที่นำมาคำนวณให้ชำระภาษีเพิ่มเติม โดยดูได้
จากงบการเงิน รายงานการประชุมกรรมการและรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นของโจทก์ในรายการที่
เกี่ยวข้องกับต้นทุนที่นำมาคิดคำนวณได้ ซึ่งเป็นเพียงการคำนวณทางคณิตศาสตร์พื้นฐานที่น่า
เฉพาะเงินซื้อหุ้นและหุ้นเพิ่มทุนของปี 2539 ถึงปี 2540 มาหักด้วยจำนวนเงินที่โจทก์ได้จากการลด
ทุนในปี 2545 หาดด้วยจำนวนหุ้นที่เหลือ ซึ่งโจทก์ก็คิดคำนวณด้วยวิธีเดียวกัน คำวินิจฉัยอุทธรณ์
ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบแล้ว เห็นว่า ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้
นิติบุคคลและใบแนบหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบุว่า โจทก์มีรายได้ที่แสดงไว้ในแบบ
ภ.ง.ด. 50 ต่ำกว่ารายรับที่แสดงไว้ในแบบ ภ.พ. 30 ส่งผลทำให้โจทก์แสดงรายได้ไว้ไม่ครบถ้วน
252,347.36 บาท ตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และนำรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65
ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นผลขาดทุนที่เกิดจากการขายหุ้นในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด
มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ 22,510,855.26 บาท ซึ่งจากการที่โจทก์ขายหุ้นให้แก่
บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด ในราคาที่สูงกว่าต้นทุนที่โจทก์ซื้อมา ทำให้โจทก์มีกำไรจากการขาย
เงินลงทุนดังกล่าว จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินรายได้ใน
ส่วนนี้ 4,560,000 บาท เมื่อปรับปรุงแล้ว โจทก์มีกำไรสุทธิตามผลการตรวจสอบ 107,532,716.87
บาท ภาษีที่ต้องชำระ 26,883,179.22 บาท พร้อมมีใบแนบระบุรายละเอียดข้อเท็จจริงการ
ตรวจสอบข้อกฎหมาย และเหตุผลในการประเมินโจทก์ไว้ด้วย ส่วนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในข้อ 2
เหตุผลที่วินิจฉัยตามใบแนบ 3 ได้ระบุข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัทสยาม
พัฒนกุล จำกัด ในปี 2539 ถึงปี 2540 โดยเห็นว่าเป็นการเพิ่มทุนโดยสุจริต แต่สำหรับปี 2542 ถึงปี
2544 โจทก์แสดงเจตนาเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน
พฤติการณ์แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาให้ความช่วยเหลือบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด โจทก์จะนำ
จำนวนเงินให้เปล่าหรือที่ยกหนี้ให้มาถือเป็นรายจ่ายของโจทก์ไม่ได้ การเพิ่มทุนและลดทุนใน
ช่วงเวลาดังกล่าว เป็นการกระทำที่บิดเบือนข้อเท็จจริงเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย
จึงไม่อาจนำผลของการเพิ่มทุนและลดทุนในช่วงเวลาดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นต้นทุนเงินลงทุน
ของโจทก์ได้ ดังนั้น ณ วันที่โจทก์ขายหุ้นให้แก่บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด เงินลงทุนในหุ้น
ดังกล่าวมีต้นทุนถัวเฉลี่ยในราคาหุ้นละ 60.94 บาท (24,374,550/399,994) เป็นผลให้โจทก์ไม่
มีผลขาดทุนจากการขายหุ้นดังกล่าว ซึ่งที่มาของต้นทุนถัวเฉลี่ยราคาหุ้นสามารถเข้าใจได้จาก
คำวินิจฉัยอุทธรณ์ในตอนต้นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คิดคำนวณต้นทุนการซื้อหุ้นและ
หุ้นเพิ่มทุนของโจทก์เฉพาะปี 2539 ถึงปี 2540 เท่านั้น เนื่องจากเป็นการเพิ่มทุนโดยสุจริต ส่วนใน

การเพิ่มทุนและลดทุนในปี 2542 ถึงปี 2544 เป็นการกระทำที่บิดเบือนข้อเท็จจริง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่นำผลของการเพิ่มทุนและลดทุนในช่วงเวลาดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นต้นทุนเงินลงทุนของโจทก์ด้วย โจทก์สามารถรู้และเข้าใจถึงที่มาของต้นทุนถัวเฉลี่ยราคาหุ้นได้จากข้อมูลที่โจทก์มีอยู่ โดยใช้วิธีคำนวณหาต้นทุนถัวเฉลี่ยราคาหุ้นละ 60.94 บาท จากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในตอนต้นได้ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยจึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่จัดให้มีเหตุผลที่ประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ส่วนอุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์และอุทธรณ์ของจำเลยประการต่อไปมีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้พิจารณาอย่างเหมาะสมและมีเหตุผลจึงใช้วิธีเพิ่มทุนและบางช่วงเวลามีความจำเป็นต้องลดทุนเพื่อใช้ในการบริหารจัดการในการดำเนินธุรกิจในช่วงปีที่พิพาทเป็นปกติวิสัยในทางการค้าที่สามารถกระทำได้ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการดำเนินธุรกิจของบริษัท หากจะให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด กู้ยืมเงินแต่เพียงอย่างเดียวนั้นจะทำให้อัตราส่วนระหว่างหนี้กับผู้ถือหุ้น (debt to equity ratio) มีจำนวนอัตราที่สูงเกินไป ทำให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ไม่อาจทำธุรกรรมกับธนาคารพาณิชย์ซึ่งเป็นแหล่งเงินทุนได้ โจทก์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมาตั้งแต่ปี 2536 การดำเนินงานที่มีนัยสำคัญ โจทก์ต้องรายงานต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้ถือหุ้นและสาธารณชนอยู่เสมอ โจทก์จึงต้องดำเนินการด้วยความสุจริตเที่ยงผู้ประกอบการที่ดีตามหลักธรรมาภิบาลตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้ประกาศและใช้บังคับ การเพิ่มทุนและลดทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เป็นวิธีการที่ไม่ผิดต่อกฎหมาย โจทก์ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายทุกประการ ภายหลังจากการเพิ่มทุนหรือลดทุน บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ยังดำเนินกิจการมีรายได้จากการประกอบกิจการจากที่มีผลประกอบการขาดทุนจนมีกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีให้แก่จำเลย การเพิ่มทุนและลดทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ต้องพิจารณาถึงเหตุผลในแต่ละช่วงเวลาเป็นสำคัญ หากพิจารณาผลของตัวเลขสุดท้ายแห่งปีแล้วเหมารวมว่าเป็นรายการไม่เกี่ยวข้องกับกิจการหรือเป็นนิติกรรมอำพราง โจทก์ไม่ได้หลีกเลี่ยงและอำพรางการกู้ยืมเงินและการชำระหนี้เงินกู้ยืมระหว่างโจทก์กับบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด แต่อย่างใด การประเมินว่าการที่โจทก์จ่ายเงินเพื่อซื้อหุ้นสามัญเพิ่มทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะและเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ชอบ ส่วนจำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์มีเจตนาช่วยเหลือบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด โดยมีลักษณะเป็นเงินให้เปล่าหรือเงินช่วยเหลือและเป็นการยกหนี้ให้ เพื่อลดรายได้ดอกเบี้ยรับของโจทก์และเพิ่มต้นทุนในเงินลงทุนของโจทก์ให้สูงขึ้น ซึ่งหากโจทก์ช่วยเหลือบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด โดยให้เงินช่วยเหลือหรือยกหนี้ให้ บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ต้องนำเงินให้เปล่าหรือจำนวนหนี้ที่โจทก์ยกให้มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของบริษัท โจทก์จะนำเงินจำนวนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายของโจทก์ไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) และมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร การเพิ่มทุนและลดทุนในช่วงเวลาพิพาทเป็นการกระทำที่บิดเบือนข้อเท็จจริงเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติกฎหมาย โจทก์จึงไม่อาจนำการเพิ่มทุนและลดทุนในช่วงเวลาดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นต้นทุนเงินลงทุนของโจทก์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปรับปรุงการประเมินกำไรจากการขายเงินลงทุนในหุ้นของ

เจ้าพนักงานประเมินให้ถูกต้องเป็นการชอบแล้ว นั้น โจทก์มีนางสาววรรณพร ผู้รับมอบอำนาจ โจทก์ และนายแสงชัย กรรมการโจทก์ เบิกความทำนองเดียวกันว่า โจทก์ประกอบธุรกิจประเภท ครบวงจรในการออกแบบ สร้าง จัดหา ผลิต และติดตั้งเครื่องจักรและอุปกรณ์ในอุตสาหกรรม เครื่องทำความเย็น อุตสาหกรรมผลิตน้ำแข็ง ตู้แช่ในซูเปอร์มาร์เก็ต อุตสาหกรรมแปรรูปนมและ ไอศกรีม รวมถึงอุตสาหกรรมผลิตและแปรรูปอาหารเกือบทุกประเภท มีผลประกอบการในแต่ละ รอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้ ปี 2538 โจทก์มีผลประกอบการกำไรสุทธิ 22,306,144 บาท ปี 2539 มี ผลประกอบการกำไรสุทธิ 32,550,806 บาท ปี 2540 มีผลประกอบการขาดทุน -62,621,517 บาท (ก่อนผลการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงระบบเงินตรา) เหตุที่ขาดทุนเนื่องจากวันที่ 2 กรกฎาคม 2540 ประเทศไทยปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นระบบลอยตัว ต่อมา มีการปรับปรุงผลปรากฏเป็นขาดทุน -128,086,012 บาท ปี 2541 มีผลประกอบการขาดทุนสุทธิ -239,153,774 บาท ปี 2542 มีผลประกอบการกำไรสุทธิ 8,488,630 บาท ปี 2543 มี ผลประกอบการกำไรสุทธิ 56,233,867 บาท ปี 2544 มีผลประกอบการกำไรสุทธิ 78,983,632 บาท ปี 2545 มีผลประกอบการกำไรสุทธิ 95,148,458 บาท ปี 2546 มีผลประกอบการกำไรสุทธิ 139,132,761 บาท ปี 2547 มีผลประกอบการกำไรสุทธิ 52,687,759 บาท ช่วงปี 2539 ถึงปี 2542 โจทก์ลงทุนซื้อหุ้น ซื้อหุ้นเพิ่มทุน และที่ปรากฏการลดทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มีเหตุผล ดังนี้ ปี 2539 โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จากผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์และบุคคลธรรมดาเนื่องจากช่วงเวลาขณะนั้นบริษัทสยาม พัฒนกุล จำกัด ได้รับสิทธิ (Know How) ในการผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ตู้แช่ไอศกรีม (AHT) เป็นเวลา 10 ปี ในการได้รับสิทธิดังกล่าวในทางธุรกิจย่อมเป็นที่คาดหมายในขณะนั้นได้ว่าสามารถ ทำตลาดได้ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ทำให้มีรายได้เพิ่มขึ้น ต่อมาวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2539 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เพิ่มทุน 475,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท โจทก์ได้ซื้อหุ้นเพิ่มทุน ดังกล่าวทั้งหมด คิดเป็นเงินลงทุน 47,500,000 บาท โดยมีวัตถุประสงค์ให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด นำเงินที่ได้จากการเพิ่มทุนไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้การค้าและ นำมาใช้เป็นเงินหมุนเวียน เพื่อเสริมกิจการให้มีสภาพคล่อง วันที่ 9 กรกฎาคม 2540 โจทก์ซื้อหุ้น เพิ่มทุน 200,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เพื่อให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด นำเงินไปลงทุนซื้อ เครื่องจักรใหม่เพื่อปรับปรุงกระบวนการและวิธีการผลิตทำการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ๆ รวม เงินลงทุนทั้ง 3 ครั้ง เป็นเงิน 114,374,550 บาท ปี 2542 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้ลดทุน ครั้งแรกวันที่ 7 มกราคม 2552 โดยลดจำนวนหุ้นลง 970,000 หุ้น คิดเป็นทุนที่ลดลง 97,000,000 บาท เนื่องจากช่วงเวลาดังกล่าวบริษัทมีความจำเป็นต้องลดทุนเพราะมีผลขาดทุนสะสมอยู่ 212,168,999 บาท อันเกิดจากผลกระทบวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศไทยในปี 2540 ทำให้ค่าเงินตราสกุลต่าง ๆ มีความผันผวน โจทก์ในฐานะเจ้าหนี้ได้ให้ความยินยอมแก่บริษัทสยาม พัฒนกุล จำกัด ต่อมาวันที่ 11 ตุลาคม 2542 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้เพิ่มทุน 970,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท โจทก์ซื้อหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวคิดเป็นเงินลงทุน 97,000,000 บาท โจทก์ชำระ ค่าหุ้นเป็นเงินสดตามรายงานการเคลื่อนไหวทางบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด นำเงินไปชำระหนี้กู้ยืม และนำมาใช้เป็นเงินหมุนเวียนในการดำเนินกิจการของบริษัท วันที่ 14 ตุลาคม 2543 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้เพิ่มทุน 870,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท โจทก์ ได้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนจำนวนดังกล่าวด้วยวิธีการแปลงหนี้เป็นทุน โดยการเพิ่มทุนมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด นำเงินไปจ่ายชำระหนี้และนำมาใช้หมุนเวียนเพื่อเพิ่มศักยภาพ วันที่

20 กุมภาพันธ์ 2544 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้ลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นลง 870,000 หุ้น คิดเป็นเงิน 87,000,000 บาท เนื่องจากนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัทจำนวน 128,548,039 บาท เพื่อทำให้งบการเงินสะท้อนฐานะการเงินได้ถูกต้อง อันส่งผลให้สิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี 2544 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มีกำไร 94,493 บาท วันที่ 5 กรกฎาคม 2545 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้ลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นลง 900,000 หุ้น คิดเป็นเงิน 90,000,000 บาท เนื่องจากมีความจำเป็นต้องชำระเงินคืนโจทก์ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ โดยบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้คืนเป็นเงินสด 10,000,000 บาท ส่วนอีก 80,000,000 บาท ค้างชำระไว้ซึ่งตรงกับการตั้งรายการเจ้าหนี้จากการคืนทุน 80,000,000 บาท ในงบการเงินของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2545 และปรากฏผลว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2545 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มีกำไร 14,148,493 บาท การเพิ่มทุนและลดทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด แต่ละครั้งมีการปฏิบัติอย่างถูกต้องครบถ้วนตามบทบัญญัติของกฎหมายทุกประการ จำเลยยอมรับมาโดยตลอดถึงวิธีการลดทุนเพื่อตัดผลขาดทุนสะสมลงซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติและวิธีการปกติทางธุรกิจตามหนังสือตอบข้อหารือ เลขที่ กค 0811/91 และเลขที่ กค 0706/3794 การเพิ่มทุนและลดทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มีวัตถุประสงค์ที่จะลดอัตราส่วนหนี้ต่อส่วนผู้ถือหุ้นให้ลดลงเพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ให้มีความสามารถในการหาแหล่งเงินทุนได้ และมีความน่าเชื่อถือในทางธุรกิจอันเป็นการดำเนินการปกติทั่วไป หากไม่มีเจตนาเป็นนิติกรรมอำพรางการกู้ยืมเงินดังที่เจ้าพนักงานของจำเลยเข้าใจ ส่วนจำเลยมีนางสาวรัชนิพร เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี และนางสาวกัญฐณา เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เบิกความว่า จากการตรวจสอบการเปรียบเทียบรายได้ที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด. 50 กับรายรับที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 มีความแตกต่างกัน 252,347.36 บาท โดยรายได้ที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด. 50 ต่ำกว่ารายรับที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 ส่งผลทำให้โจทก์แสดงรายได้ไว้ไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้องตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องนำรายได้ที่ขาดไปรวมคำนวณรายได้เพิ่มเติมตามแบบ ภ.ง.ด. 50 และจากการตรวจสอบพยานเอกสาร งบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด พบว่า การซื้อหุ้นเพิ่มทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ในปี 2539 ถึงปี 2543 เป็นรายจ่ายที่มีลักษณะของการทำนิติกรรมอำพรางโดยการเลี้ยงที่จะให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด กู้ยืมเงินเพื่อจะนำเงินมาชำระหนี้ของโจทก์ที่ได้ให้กู้ยืมไปก่อนปี 2539 จากการตรวจสอบดังกล่าว เห็นได้ว่าโจทก์แสดงรายการรายได้รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินรายได้เพิ่มเติม 4,812,347.36 บาท (252,347.36+4,560,000) และตามมาตรา 65 ตริ (13) บวกกับรายจ่ายต้องห้าม 22,510,855.26 บาท เมื่อคำนวณกำไรสุทธิใหม่ให้เป็นไปตามกฎหมายแล้ว โจทก์จะมีกำไรสุทธิ 107,532,716.87 บาท คิดเป็นภาษีที่ต้องชำระ 26,883,179.22 บาท หักภาษีที่ชำระไว้แล้ว 20,052,378.56 บาท โจทก์ชำระภาษีไว้ขาดไปและต้องชำระเพิ่มเติม 6,830,800.66 บาท เบี้ยปรับตามมาตรา 22 เป็นเงิน 6,830,800.66 บาท เงินเพิ่มตามมาตรา 27 จำนวน 6,762,492.66 บาท รวม 20,424,093.98 บาท เห็นว่า เมื่อพิจารณารายงานการประชุมคณะกรรมการโจทก์ รายงานการประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ประกอบกับข้อเท็จจริงที่ได้ความจากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานจำเลยฯ ว่า วันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2539 โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จากผู้ถือหุ้นเดิมจำนวน 624,994 หุ้น คิดเป็นร้อยละ

99.99 ของหุ้นทั้งหมด 625,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 75 บาท เป็นเงิน 46,874,550 บาท ราคาพาร์
หุ้นละ 100 บาท พร้อมทั้งลงทุนเป็นหุ้นเพิ่มทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด 75,000 หุ้น
ราคาหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 47,500,000 บาท เพื่อใช้ในการลงทุนสำหรับโครงการใหม่และเพื่อ
ใช้ในการปรับปรุงโครงสร้างทางการเงินตามมติที่ประชุมคณะกรรมการโจทก์ ครั้งที่ 1/2539 ต่อมา
โจทก์ซื้อหุ้นจากการเพิ่มทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด อีก 200,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 100 บาท
เป็นเงิน 20,000,000 บาท เพื่อให้สามารถทำธุรกรรมกับธนาคารพาณิชย์ต่อไปได้ ตามมติที่ประชุม
คณะกรรมการโจทก์ ครั้งที่ 4/2540 และจากรายงานการประชุมคณะกรรมการโจทก์ ครั้งที่
6/2542 ที่ประชุมมีมติให้ทำการลดทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เป็นเงิน 97,000,000 บาท
และเพิ่มทุนโดยการแปลงหนี้ที่มีกับโจทก์เป็นทุนเพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัท
ต่อมาวันที่ 11 ตุลาคม 2542 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เพิ่มทุนด้วยจำนวนเงินที่เท่ากัน ซึ่งโจทก์
เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวด้วยการชำระเงินสด 97,000,000 บาท และวันที่ 14 ตุลาคม 2543
บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จดทะเบียนเพิ่มทุน 870,000 หุ้น เป็นเงิน 87,000,000 บาท โจทก์เป็น
ผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวโดยวิธีการแปลงหนี้ที่มีกับโจทก์เป็นทุนดังที่พยานโจทก์เบิกความ และวันที่
20 กุมภาพันธ์ 2544 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จดทะเบียนลดทุนโดยลดจำนวนหุ้น 870,000 หุ้น
เพื่อนำไปลดผลขาดทุนสะสมของบริษัท ประกอบกับงบการเงิน หมายเหตุงบการเงินของบริษัท
สยามพัฒนกุล จำกัด ที่ปรากฏว่า บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จะเรียกโจทก์ว่า บริษัทใหญ่ โดย
สินทรัพย์ รายได้ ต้นทุน และค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งและหนี้ส่วนใหญ่ของบริษัทเกิดจากรายการบัญชี
กับบริษัทโจทก์ และบริษัทที่เกี่ยวข้องกันโดยมีผู้ถือหุ้นหรือกรรมการร่วมกัน และจากงบดุลของ
บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ในปี 2539 ถึงปี 2542 พบว่าบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด กู้ยืมเงินจาก
โจทก์ในฐานะบริษัทใหญ่ มีดอกเบี่ยค้างจ่ายเป็นจำนวนมาก ซึ่งเป็นช่วงเวลาเดียวกันกับที่โจทก์เข้า
ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ทั้งหมดเพียงผู้เดียว โดยในปี 2542 บริษัทสยาม
พัฒนกุล จำกัด ได้ลดทุนลง 970,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท ทำให้จำนวนทุนลดลง
97,000,000 บาท แต่ต่อมาวันที่ 11 ตุลาคม 2542 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เพิ่มทุน 970,000
หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท เป็นเงิน 97,000,000 บาท เช่นเดียวกับในช่วงปลายปี 2543 เมื่อวันที่
14 ธันวาคม 2543 บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้ดำเนินการเพิ่มทุนอีก 870,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ
100 บาท เป็นเงิน 87,000,000 บาท แต่ต่อมาวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2544 บริษัทสยามพัฒนกุล
จำกัด ก็ได้ลดทุนในจำนวนเดียวกันกับที่ได้เพิ่มทุนไปเมื่อสองเดือนที่แล้ว อันมีลักษณะเป็นการลด
ทุนและเพิ่มทุนในจำนวนเงินที่เท่ากันภายในระยะเวลาห่างกันเพียงไม่กี่เดือน ซึ่งมีโจทก์เป็น
ผู้ถือหุ้นและเจ้าหนี้รายใหญ่ของบริษัทเป็นผู้รับรู้และยินยอมให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด
ดำเนินการดังกล่าว โดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อราคาหุ้นที่ตนเองได้ลงทุนไว้ ทั้งไม่ปรากฏเหตุผล
ในรายงานการประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ที่อนุมัติให้เพิ่มทุนและลด
ทุนเป็นจำนวนมากในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันว่า บริษัทมีความจำเป็นในทางการค้าหรือแผนการ
ดำเนินงานทางธุรกิจอย่างไรที่ทำให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จะต้องดำเนินการเพิ่มทุนและลด
ทุนเช่นนั้น นอกจากนี้ยังได้ความจากเอกสารว่า การซื้อหุ้นเพิ่มทุนในปี 2543 จำนวน 87,000,000
บาท งบกระแสเงินสดของโจทก์มีรายการจ่ายเงินสดออก 87,000,000 บาท ส่วนของบริษัทสยาม
พัฒนกุล จำกัด ไม่มีรายการรับเงินสดจำนวนดังกล่าวเข้าแต่อย่างใด ทั้งที่บริษัททั้งสองมีกรรมการ
ส่วนใหญ่เป็นชุดเดียวกันและมีสถานประกอบการอยู่ที่เดียวกัน อีกทั้งการที่โจทก์ถือหุ้นในบริษัท
สยามพัฒนกุล จำกัด คิดเป็นร้อยละ 99.99 ของหุ้นทั้งหมด การเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัทสยาม

พัฒนกุล จำกัด จำนวนหลายครั้ง ย่อมเป็นการเพิ่มทุนและลดทุนเฉพาะในส่วนของโจทก์เกือบทั้งจำนวน อันเป็นเหตุให้ต้นทุนต่อหุ้นของเงินลงทุนในหุ้นบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ของโจทก์สูงขึ้นตามรายละเอียดการคำนวณมูลค่าเงินลงทุน และยังปรากฏข้อเท็จจริงภายหลังจากการเพิ่มทุนและลดทุนดังกล่าวว่า บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มีความสามารถในการทำกำไรหรือมีผลประกอบการดีขึ้นเรื่อย ๆ โดยในปี 2543 มีกำไรสุทธิประจำปี 3,692,038 บาท ปี 2544 มีกำไรสุทธิประจำปี 41,642,532 บาท ปี 2545 มีกำไรสุทธิประจำปี 14,054,000 บาท ปี 2546 มีกำไรสุทธิประจำปี 34,132,293 บาท จนทำให้มูลค่าหุ้นตามบัญชีปี 2545 มีราคาหุ้นละ 137.18 บาท และปี 2546 มีราคาหุ้นละ 222.52 บาท เมื่อบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ซึ่งโจทก์ถือหุ้นเพิ่มทุนมีผลประกอบการดีขึ้น โจทก์ย่อมต้องหวังผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลจากการถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวในอนาคต แต่โจทก์กลับขายหุ้นในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จำนวน 60,000 หุ้น ราคาหุ้นละ 151 บาท ให้แก่บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน อันเป็นเรื่องผิดปกติวิสัยของการลงทุนของผู้ประกอบธุรกิจโดยทั่วไปที่มุ่งแสวงหาผลกำไรจากการลงทุน การที่โจทก์มีเพียงกรรมการของโจทก์มาเบิกความประกอบรายงานการประชุมคณะกรรมการโจทก์และรายงานการประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ว่า โจทก์ถือหุ้นเพิ่มทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เพื่อให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด นำเงินไปลงทุนซื้อเครื่องจักรใหม่ หรือให้นำเงินไปหมุนเวียนดำเนินกิจการให้มีสภาพคล่อง นำเงินไปชำระหนี้และอนุมัติให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ลดทุนเพื่อลดผลขาดทุนสะสมของบริษัท จึงยังไม่มีเหตุผลเพียงพอให้เชื่อว่า บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มีความจำเป็นในทางธุรกิจที่จะต้องเพิ่มทุนและลดทุนจำนวนหลายครั้ง และโจทก์ต้องการลงทุนหรือเพิ่มทุนในกิจการของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ตามที่โจทก์กล่าวอ้างจริง พฤติการณ์ดังกล่าวข้างต้นของโจทก์ล้วนแสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาสร้างขั้นตอนการเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เพื่อบิดเบือนข้อเท็จจริงที่จะให้ความช่วยเหลือบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ในลักษณะเป็นเงินให้เปล่าหรือเงินช่วยเหลือ เพื่อให้เงินถือหุ้นเพิ่มทุนที่บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ได้รับจากบริษัทโจทก์ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนโจทก์ก็เลี่ยงจากการให้เงินช่วยเหลือหรือเงินให้เปล่าแก่บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด มาเป็นการถือหุ้นเพิ่มทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด เพื่อลดหนี้ของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด โดยนำเงินที่ได้เพิ่มทุนไปชำระหนี้ที่โจทก์เคยให้บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด กู้ยืม ส่งผลให้โจทก์ไม่ต้องมีรายได้ดอกเบี้ยรับเพิ่มขึ้น ทำให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง และโจทก์ยังสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการถือหุ้นเพิ่มทุนและลดทุนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ทั้งที่ความเป็นจริงเงินที่โจทก์ถือหุ้นเพิ่มทุนเป็นเงินที่โจทก์ให้เปล่าหรือยกให้แก่บริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ซึ่งบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และโจทก์ไม่อาจนำเงินจำนวนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามมาตรา 65 ตรี (13) ได้ ดังนั้น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายเงินลงทุนให้บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน จึงมิใช่รายจ่ายเพื่อทำกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ และเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร ข้ออ้างตามอุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น ส่วนที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์ต่อไปว่า มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ชัดแจ้งว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน กรณีของโจทก์มี

เหตุอันสมควร เจ้าพนักงานของจำเลยจึงไม่มีอำนาจที่จะประเมินรายได้ในส่วนนี้เพิ่มขึ้นได้ ที่เจ้าพนักงานของจำเลยและศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยให้ใช้ราคาที่โจทก์เคยทำนิติกรรมซื้อขายไว้ในปี 2539 หุ้นละ 75 บาท มาประเมินเป็นราคาหุ้นในปี 2546 ที่โจทก์ได้ทำการขายหุ้นดังกล่าวไปโดยไม่ได้อาศัยราคาตลาด ณ วันที่ทำการขายหุ้นตามกฎหมาย จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ การเพิ่มทุนและลดทุนของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ไม่เป็นการบิดเบือนข้อเท็จจริงเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย และมีได้เป็นนิติกรรมอำพราง ดังนั้น การที่โจทก์นำเงินลงทุนในหุ้นของบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ในปี 2539 ถึงปี 2545 รวม 298,374,550 บาท หักออกด้วยเงินลดทุนที่ได้รับคืนทุน 90,000,000 บาท คงเหลือ 208,374,550 บาทหารด้วยจำนวนหุ้นที่เหลืออยู่ 399,944 หุ้น จึงเท่ากับมูลค่าเงินต้นทุนหุ้นที่ถูกต้องแท้จริงมีราคาหุ้นละ 520.94 บาท ไม่ใช่ราคาหุ้นละ 75 บาท ดังที่เจ้าพนักงานของจำเลยและศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยนั้น เห็นว่า โจทก์ขายเงินลงทุนในหุ้น 60,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 151 บาท ให้แก่บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ซึ่งโจทก์คำนวณมูลค่าต้นทุนหุ้นโดยนำเงินลงทุนในบริษัทสยามพัฒนกุล จำกัด ตั้งแต่ปี 2533 ถึงปี 2543 มารวมกันแล้วหักด้วยเงินลดทุนที่ได้รับคืนในปี 2545 จำนวน 90,000,000 บาท คิดเป็นเงิน 208,374,550 บาท หารด้วยจำนวนหุ้นที่เหลือ 399,944 หุ้น คิดเป็นต้นทุนเงินลงทุนราคาหุ้นละ 520.94 บาท ทำให้โจทก์บันทึกผลขาดทุนจากการขายเงินลงทุนในหุ้นดังกล่าว 22,510,855.26 บาท เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี แต่ผลขาดทุนเช่นนี้ได้วินิจฉัยไว้ข้างต้นแล้วว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า เงินลงทุนในหุ้น 60,000 หุ้น ดังกล่าว มีต้นทุนถัวเฉลี่ยราคาหุ้นละ 60.94 บาท โดยไม่ได้นำเงินเพิ่มทุนและลดทุนในปี 2542 ถึงปี 2544 ที่เป็นการเพิ่มทุนและลดทุนโดยไม่สุจริตมาคิดคำนวณด้วย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงนำมูลค่าเงินลงทุนในปี 2539 จำนวน 46,874,550 บาท และ 47,500,000 บาท ปี 2540 จำนวน 20,000,000 บาท มารวมกันเป็นเงิน 114,374,550 บาท หักด้วยเงินลดทุนที่ได้รับคืนในปี 2545 จำนวน 90,000,000 บาท คงเหลือ 24,374,550 บาท หารด้วยจำนวนหุ้นที่เหลืออยู่ 399,944 หุ้น ทำให้ ณ วันที่โจทก์ขายหุ้นให้แก่บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด เงินลงทุนในหุ้นดังกล่าวมีต้นทุนถัวเฉลี่ยราคาหุ้นละ 60.94 บาท หากใช้ราคาหุ้นละ 520.94 บาท ดังที่โจทก์อุทธรณ์ และมีใช้ราคาหุ้นละ 75 บาท ดังที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้น การที่โจทก์ขายหุ้นจำนวน 60,000 หุ้น ในราคาหุ้นละ 151 บาท ให้แก่บริษัทพัฒนกุล (1984) จำกัด ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่าต้นทุนถัวเฉลี่ย ย่อมเป็นผลให้โจทก์ไม่มีผลขาดทุนจากการขายหุ้นดังกล่าวแต่มีกำไรจากการขายเงินลงทุนในหุ้น เป็นเงิน 5,403,600 บาท การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปรับปรุงกำไรจากการขายเงินลงทุนในหุ้นตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจาก 4,560,000 บาท เป็นจำนวน 5,403,600 บาท ให้ถูกต้อง จึงชอบแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น และอุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน ส่วนอุทธรณ์ข้ออื่นของโจทก์ในประเด็นนี้ไม่จำต้องวินิจฉัยเพราะไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปมีว่า จำเลยต้องคืนเงินค่าภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ยตามฟ้องแก่โจทก์หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า จำเลยได้นำเงินคืนภาษีอากรจากภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีสิทธิได้รับไปหักกลบหนี้กับค่าภาษีที่จำเลยอ้างว่าโจทก์ค้างชำระไว้แล้วเต็มจำนวนค่าภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2553 วันที่ 25 มิถุนายน 2553 และวันที่ 28 ตุลาคม 2553 และต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อวันที่ 21 มีนาคม

2556 ซึ่งเป็นระยะเวลาหลังจากที่โจทก์ได้ชำระค่าภาษีให้แก่จำเลยแล้ว การที่เจ้าพนักงานของจำเลยหักกลบลบหนี้ประหนึ่งว่าโจทก์ยังต้องชำระค่าภาษีรวมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกโดยไม่ได้นับถึงข้อเท็จจริงที่โจทก์ได้ดำเนินการเสียภาษีโดยถูกต้องแล้วจึงไม่ชอบ จำเลยต้องคืนเงินค่าภาษี 20,512,401 บาท พร้อมดอกเบี้ยตามฟ้องแก่โจทก์ นั้น เห็นว่า เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์มีสิทธิได้รับคืนเงินค่าภาษีอื่นจากจำเลย ส่วนจำเลยมีสิทธิได้รับชำระภาษีตามการประเมินดังที่ได้วินิจฉัยไว้ในข้างต้นแล้ว แม้โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคหนึ่ง ถือได้ว่าหนี้ค่าภาษีอากรที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินนั้นถึงกำหนดชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งให้นำ

องค์คณะ

ชูชีพ ปิณฑะสิริ · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · นิพนธ์ ช่วยสกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← [deka.supremecourt.or.th](https://www.thaideka.online/deka/9144/2560) · <https://www.thaideka.online/deka/9144/2560>