

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10338/2559

บริษัทเตลต้า อิเล็คทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ. มาตรา 19, พ.ร.ก.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 มาตรา 3, พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31, ป.ร.ฎ. มาตรา 65 ทวิ, ป.ร.ฎ. มาตรา 65, ป.ร.ฎ. มาตรา 67 ตริ, ป.วิ.พ. มาตรา 183, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17, ป.วิ.พ. มาตรา 225

ย่อ / หลักกฎหมาย

แม้ ป.ร.ฎ. มาตรา 19 จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.ก.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2534 มาตรา 3 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 ธันวาคม 2534 เป็นต้นไป ซึ่งมาตรา 19 เดิมบัญญัติว่า ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนและสั่งให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ ภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่ได้อ่านรายการ แต่ ป.ร.ฎ. มาตรา 19 ที่แก้ไขเพิ่มเติมบัญญัติแต่เพียงว่า การออกหมายเรียกจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อ่านรายการ เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อ่านรายการ ซึ่งบทบัญญัติที่แก้ไขใหม่มิได้กำหนดว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกภายในระยะเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อ่านรายการแต่อย่างใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า โจทก์แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และกรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า โจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์เกินกว่าสองปีก็ได้ ไม่ถือว่าเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มีการแก้ไขให้ออกหมายเรียกได้ภายในสองปี จากเดิมที่บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้ภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้โจทก์ทั้งหมดด้วย ให้ยกเลิกการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 24 เมษายน 2549 รวม 8 ฉบับ ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งหมดแก่โจทก์ด้วย จำเลยทั้งสี่ให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เฉพาะในส่วนของการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับ ให้ลดเบี้ยปรับแก่โจทก์บางส่วน คงให้เรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ ค่าขออื่นให้ยก ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ เฉพาะที่โจทก์ชนะคดี โดยกำหนดค่าทนายความ 30,000 บาท โจทก์และจำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โดยโจทก์และจำเลยทั้งสี่มิได้อุทธรณ์โต้แย้งว่า โจทก์ประกอบ

กิจการ ผลิต และจำหน่ายชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 โจทก์มอบอำนาจให้นายอนุสรณ์ฟ้องร้องและ ดำเนินคดีแทน เมื่อวันที่ 11 พฤศจิกายน 2545 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ได้ออกหนังสือ แจ้งให้โจทก์ส่งสมุดเอกสารบัญชีที่แสดงรายได้รายจ่ายของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2543 ไปยังจำเลยที่ 1 เพื่อตรวจสอบการเสียภาษี และเมื่อวันที่ 26 เมษายน 2549 โจทก์ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ให้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2543 อ้างว่าโจทก์ชำระภาษีสำหรับรอบ ระยะเวลาดังกล่าวไม่ถูกต้องตามสำเนาหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 24 เมษายน 2549 โจทก์ไม่เห็นฟ้องด้วย จึงอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อ วันที่ 23 พฤษภาคม 2549 ต่อมาวันที่ 7 มีนาคม 2554 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มี คำวินิจฉัยว่า การออกหมายเรียกไต่สวนโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 การ ตรวจสอบและประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่ม พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2543 ของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 นั้น ชอบด้วยกฎหมายแล้ว และวินิจฉัย ให้ปลดภาษีที่เจ้าพนักงานได้ทำการประเมิน ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 24 เมษายน 2549 โจทก์ยังไม่เห็นฟ้องด้วย จึงฟ้องเป็นคดีนี้ มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของ โจทก์ในประการแรกว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ได้ออกหมายเรียกไต่สวนในการ ตรวจสอบและประเมินภาษีโจทก์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2543 โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ปัญหานี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 บัญญัติว่า "เว้นแต่จะมี บทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตาม แบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับ แต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ไต่สวน รายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรือ อธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐาน หรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อ ประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า สองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ไต่สวนรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืน ภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร" ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏตามแบบขออนุมัติออกหมายเรียกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2540 ที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี วันที่ 29 พฤษภาคม 2541 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2541 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2541 ที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีวันที่ 27 พฤษภาคม 2542 และสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2542 ถึงวันที่ 31 มกราคม 2542 ที่โจทก์ยื่นแบบแสดง รายการเสียภาษีวันที่ 29 พฤษภาคม 2543 ปรากฏเหตุผลที่เป็นมูลเหตุขอขยายเวลาการ ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษี เนื่องจากผลการตรวจ Pre - Audit โจทก์ใช้สิทธิประโยชน์ตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 31 ไม่ถูกต้อง กล่าวคือ โจทก์คำนวณกำลัง การผลิตตามใบอนุญาตเปิดดำเนินการของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ถูกต้อง จึงนำราย

ได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และ
โจทก์ได้นำรายได้ดอกเบี้ยรับในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมารวมเป็นรายได้ที่ได้รับ
ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และโจทก์มิได้นำผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการนำเงินไป
ลงทุนในหุ้นบริษัทในเครือซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศมารวมเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) จึงขออนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่าสองปี
นับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ซึ่งการที่จำเลยที่ 1 ตรวจสอบการเสีย
ภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีพิพาทแล้วพบว่า โจทก์คำนวณกำลัง
การผลิตตามใบอนุญาตเปิดดำเนินการของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนไม่ถูกต้อง โจทก์นำ
รายได้ดอกเบี้ยรับในส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมารวมเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยเฉพาะกรณี
ที่โจทก์มิได้นำผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการนำเงินไปลงทุนในหุ้นบริษัทในเครือ ซึ่ง
เป็นเงินตราต่างประเทศมารวมเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี ถือได้ว่ามูลเหตุที่ขอขยายเวลาการ
ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าว เป็นกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า
โจทก์ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร ตามบทบัญญัติที่กล่าวมาข้างต้น ส่วนที่โจทก์
อุทธรณ์โต้แย้งต่อมาว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มิได้บัญญัติไว้ชัดแจ้งกรณีการขออนุมัติ
ขยายเวลาการออกหมายเรียกว่า จะต้องกระทำก่อนครบสองปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ
เสียภาษีหรือไม่ แต่ในกรณีผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หากกรณีจะไปตีความว่าเมื่อ
กฎหมายมิได้บัญญัติห้ามมิให้ขอขยายเวลาเมื่อเกินระยะเวลาสองปี จึงสามารถขออนุมัติและอนุมัติ
ให้ขยายเวลาออกหมายเรียกได้แม้จะเกินสองปีแล้ว จึงขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มีการแก้ไข
ให้ออกหมายเรียกได้ภายในสองปี จากเดิมที่บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียก
ได้ภายในห้าปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ การขอขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตามมาตรา 19
จึงไม่อาจกระทำได้เมื่อพ้นระยะเวลาสองปีนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว นั้น เห็นว่า
แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2534 มาตรา 3 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 ธันวาคม 2534
เป็นต้นไป ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 19 เดิม บัญญัติว่า "เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นใน
ลักษณะนี้ ถ้าภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อ
ว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงาน
ประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้
ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลา
ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ส่งหมาย" ซึ่งเหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้
คือ โดยที่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ใน
ปัจจุบัน ซึ่งจะต้องพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดินและเป็นกรณีฉุกเฉิน
มีความจำเป็นต้องรีบด่วนในอันจะรักษาความมั่นคงในทางเศรษฐกิจ จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนด
นี้ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน บัญญัติแต่เพียงว่า ... "การออกหมายเรียก
ดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้
กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่
ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ยื่น
รายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร... อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกิน
กว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ" ตามบทบัญญัติใหม่เป็นการลด

ระยะเวลาการออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ จากห้าปีนับแต่วันที่ได้นยื่นรายการเป็นสองปีนับแต่วันที่ได้นยื่นรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินจะออกหมายเรียกเกินกำหนดเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้นยื่นรายการ จะต้องปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปี นับแต่วันที่ได้นยื่นรายการ ซึ่งบทบัญญัติที่แก้ไขใหม่มิได้กำหนดว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวภายในระยะเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้นยื่นรายการ แต่อย่างใด ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า โจทก์แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ และกรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า โจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของโจทก์ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2540 ระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2541 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2541 และระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2542 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2542 เกินกว่าสองปีก็ได้ ไม่ถือว่าเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มีการแก้ไขให้ออกหมายเรียกได้ภายในสองปี จากเดิมที่บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้ภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้นยื่นรายการแต่อย่างใด การออกหมายเรียกตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินในคดีนี้ จึงถือว่าชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 19 แล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ออกหมายเรียกได้ส่วนในการตรวจสอบโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 ชอบด้วยกฎหมายแล้ว นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อที่สองว่า การประเมินรายได้จากการจำหน่ายสินค้าส่วนที่เกินสิทธิประโยชน์ ดอกเบี้ยรับที่เกิดจากบัญชีออมทรัพย์ และรายได้จากการขายเศษวัสดุของเสีย SCRAP เพื่อทำการประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มต่อโจทก์ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า แม้เงื่อนไขตามบัตรส่งเสริม คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้กำหนดระยะเวลาการผลิตสินค้าของโจทก์ไว้เป็นปีละประมาณ แต่เนื่องจากโจทก์เป็นหน่วยภาษีบริษัท การเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง ด้วยบทบัญญัติที่กล่าวมานี้ การคำนวณปริมาณการผลิตสินค้าของโจทก์เป็นปี เพื่อให้ได้สินค้า "ปีละประมาณ" ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่จะได้รับสิทธิและประโยชน์เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงต้องเป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งสอดคล้องกับรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์ที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม เช่นเดียวกัน ดังนั้น การที่โจทก์กล่าวอ้างว่าการนับระยะเวลาเป็นปีจึงต้องเป็นไปตามหลักกฎหมายทั่วไป ในกรณีนี้ตามบัตรส่งเสริม คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้กำหนดระยะเวลาการผลิตสินค้าของโจทก์ไว้เป็นปี จึงต้องคำนวณตามปีปฏิทิน นับแต่วันที่โจทก์มีรายได้จากการผลิต มีใช้นับตามรอบระยะเวลาบัญชี จึงฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า กรณีการประเมินเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี เป็นเสมือนโทษปรับและจะต้องปรากฏว่า โจทก์คำนวณ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อชำระภาษีล่วงหน้าของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นคลาดเคลื่อนเกินกว่าร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร แต่เจ้าพนักงานประเมินมิได้พิจารณาว่า โจทก์คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีคลาดเคลื่อนโดยมีเหตุอันสมควรหรือไม่ โดยโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษี แต่การชำระภาษีของโจทก์คลาดเคลื่อนไป เนื่องจากจากความสำคัญผิดในข้อกฎหมาย ซึ่งมีความเห็นต่างกันกับความเห็นของเจ้าพนักงานประเมินและยังไม่มีเป็นที่ยุติ และโจทก์ไม่อาจทราบล่วงหน้าได้ว่าจะมีการประเมินภาษี อันเป็นผลให้การประมาณการชำระภาษีในรอบหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์คลาดเคลื่อน และในการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ก็ไม่ปรากฏว่ามีภาษีในรอบหกเดือนที่โจทก์จะต้องชำระ จึงมีการประเมินเฉพาะเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี กรณีจึงเป็นเหตุสุดวิสัย การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว จึงคลาดเคลื่อนโดยมีเหตุอันสมควร นั้น ปรากฏว่าศาลภาษีอากรกลางกำหนดประเด็นข้อพิพาทว่า 1. เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ได้ออกหมายเรียกไต่สวนในการตรวจสอบและประเมินภาษีโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2543 โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ 2. การประเมินรายได้จากการจำหน่ายสินค้าส่วนที่เกินสิทธิประโยชน์ดอกเบี๋ยรับที่เกิดจากบัญชีออมทรัพย์และรายได้จากการขายเศษ SCRAP ของจำเลยที่ 1 เพื่อทำการประเมินภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่มต่อโจทก์ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพียงใด และ 3. มีเหตุที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด เท่านั้น ซึ่งโจทก์มิได้คัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทที่ศาลภาษีอากรกลางกำหนดไว้ในวันชี้สองสถานนั้นไม่ถูกต้อง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 183 วรรคท้าย ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17 อุทธรณ์ของโจทก์ในข้อนี้จึงเป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ฯ มาตรา 29 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัย มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายและตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองว่า มีเหตุที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์หรือไม่ เพียงใด ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การที่โจทก์ไม่นำรายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ SWITCHING POWER SUPPLY, CHARGER (ADP) และ MONITOR ในส่วนที่เกินสิทธิประโยชน์ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ระบุในบัตรส่งเสริม คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ไปรวมคำนวณเป็นรายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่นำรายได้ดอกเบี๋ยรับจากการฝากเงินกับธนาคารต่างประเทศและธนาคารต่างประเทศสาขาประเทศไทย ที่มีใช้ดอกเบี๋ยที่เกิดจากการนำเงินทุนหมุนเวียนที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงิน รวมทั้งไม่นำรายได้จากการขายเศษวัสดุของเสียส่วนที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไปรวมคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 ถึงปี 2543 ซึ่งเป็นการปฏิบัติผิดเงื่อนไขของประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2530 และระเบียบที่ได้มีการกำหนดไว้ตามความเห็นชอบร่วมกันระหว่างผู้แทนกรมสรรพากรกับผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ครั้งที่ 2 วันที่ 11 กรกฎาคม 2533 ซึ่งประกาศ

กรมสรรพากรและระเบียบที่ได้มีการกำหนดไว้ตามความเห็นชอบร่วมกันดังกล่าวได้วางแนวทางเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไว้เป็นที่ชัดเจนก่อนเกิดกรณีพิพาทมานานหลายปี นอกจากนี้ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของบริษัทโจทก์ปรากฏว่า โจทก์มีรายได้ค่าบริการ ค่าขายวัตถุดิบ ค่าเช่าแพคเกจ ซึ่งเป็นรายได้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จึงต้องถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินปันผลจากหุ้นกู้ด้อยสิทธิ ซึ่งเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีแต่ได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 263) พ.ศ.2536 และบริษัทโจทก์ได้ส่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นค่าสิทธิ อันเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ออกไปให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย บริษัทโจทก์จึงต้องหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายและนำส่งเป็นเงินภาษี แต่บริษัทโจทก์มิได้หักภาษีและนำส่งไว้ ทำให้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีที่หักจากเงินได้ที่จ่ายเพิ่มเติม ดังนั้น เมื่อพิจารณาพฤติการณ์การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ตามประเด็นข้อพิพาทดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้วข้างต้น ยังไม่มีข้อเท็จจริงที่เพียงพอให้เชื่อได้ว่า โจทก์เข้าใจในข้อกฎหมายคลาดเคลื่อน มิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร แม้โจทก์นำสัญญาค้ำประกันจากธนาคารไปวางค้ำประกันต่อจำเลยที่ 1 โดยมีเจตนาชำระภาษีเมื่อคดีถึงที่สุด แต่เพียงเท่านี้ยังไม่มีเหตุเพียงพอที่จะลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า กรณีมีเหตุสมควรให้ลดเบี้ยปรับโจทก์บางส่วน การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ฟังขึ้น พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ

องค์คณะ

เมทินี ชโลธร · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · นิพนธ์ ช่วยสกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/10338/2559>