

# คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9872/2544

บริษัทไทยอีทเอ็กซ์เชนจ์ จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 65 ตรี

## ย่อ / หลักกฎหมาย

ภาษีการค้าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ต้องชำระเพิ่มเติมในปีภาษี 2533 และ 2534 เกิดขึ้นจากเจ้าพนักงานประเมินเมื่อปี 2538 เห็นว่าโจทก์ชำระภาษีการค้าไม่ถูกต้องและจะต้องชำระภาษีการค้าเพิ่มเติม ภาระภาษีการค้ากรณีนี้ยังไม่สามารถกำหนดจ่ายได้จริงและแน่นอน จนกว่าหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นที่ยุติโดยโจทก์มิได้อุทธรณ์ การประเมินหรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้ว ดังนั้น รายจ่ายค่าภาษีการค้าที่พิพาทในคดีนี้จึงมิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 และ 2534 เงินที่โจทก์จ่ายให้แก่ ส. นำไปจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ตุลาการเพื่ออำนวยความสะดวกรวดเร็วในการขอคืน เงินค่าภาษีอากรนั้น ไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดให้โจทก์ต้องจ่ายเงินจำนวนนั้น การจ่ายเงินในลักษณะเช่นนี้อาจจะเป็นการจ่ายในลักษณะเป็นการให้โดยเสนหาเฉพาะตัว เป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่เกี่ยวกับธุรกิจการค้าเพื่อกำไรอันเป็นรายจ่ายที่แท้จริงของโจทก์ และการจ่ายเงินให้เจ้าหน้าที่ตุลาการเช่นนี้เป็นเรื่องที่หมิ่นเหม่ต่อการให้สินบนเจ้าพนักงานด้วย ดังนั้น แม้ ส. จะรับเงินจำนวนดังกล่าว แต่ ส. ก็มิได้รับเงินไว้เองต้องนำไปมอบให้แก่เจ้าหน้าที่ตุลาการ แต่เจ้าหน้าที่ตุลาการที่ ส. อ้างว่าได้รับเงินไว้ โจทก์ไม่สามารถนำมาพิสูจน์ได้ เมื่อโจทก์ยังพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงิน รายจ่ายดังกล่าวจึงต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม ป.รัชฎากร มาตรา 65 ตรี (18)

## คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า จำเลยที่ 1 เป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง ส่วนจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อวันที่ 12 มกราคม 2538 จำเลยที่ 1 ได้แจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล เบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับระยะเวลาบัญชีปี 2533 ปี 2534 และปี 2535 ให้โจทก์เสียเพิ่มเป็นเงินทั้งสิ้น 3,696,279 บาท 2,448,767 บาท และ 10,301,978 บาท ตามลำดับ โจทก์ได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์โจทก์ยังไม่เห็นพ้องด้วย ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 และ 2534 จำเลยที่ 1 จะต้องนำภาษีการค้าที่โจทก์ถูกประเมินและได้ชำระไปแล้วที่ไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับเดือนภาษีมกราคมถึง ธันวาคม 2533 และ 2534 ไปคำนวณเป็นรายจ่ายเพื่อปรับปรุงกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 2533 จำนวน 3,102,873.97 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 จำนวน 190,955.05 บาท สำหรับรายจ่ายจำนวน 1,338,947.63 บาท 3,640,716.76 บาท และ 2,781,402.70 บาท ซึ่งจำเลยที่ 1 อ้างว่าเป็นรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 ถึง 2535 ตามลำดับนั้น รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่โจทก์ได้ใช้จ่ายจริงให้แก่บุคคลที่โจทก์มอบหมายให้เป็นผู้ติดต่อประสานงานกับหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการของโจทก์ โจทก์สามารถพิสูจน์ตัวผู้รับได้จากหลักฐานที่ผู้รับเงินได้ลงนามไว้ในใบสำคัญจ่ายขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้

นิติบุคคล และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประเมิณดังกล่าวด้วย  
จำเลยให้การว่า กรณีภาษีการค้าของปี 2533 และ 2534 เป็นภาระภาษีที่เพิ่งเกิดขึ้นเมื่อ  
เจ้าพนักงานได้ตรวจพบและประเมินให้โจทก์ต้องรับผิด ซึ่งโจทก์ได้ขอผ่อนผันและชำระไว้แล้วใน  
ปี 2538 และ 2540 ภาระภาษีดังกล่าวจึง ไม่ใช่รายจ่ายที่ควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี  
2533 และ 2534 ของโจทก์ หากแต่เป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่  
โจทก์นำเงินไปชำระ การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำภาษีการค้ามาหักเป็นรายจ่ายของโจทก์ใน  
การปรับปรุงกำไรสุทธิเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์สำหรับระยะเวลาบัญชีปี  
2533 ถึง 2534 จึงชอบแล้ว สำหรับรายจ่ายต้องห้ามในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 มีค่าเงินเพิ่ม  
ภาษีอากร 201,652.88 บาท รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ซึ่งไม่มีหลักฐานใบสำคัญแสดง  
รายจ่ายจำนวน 1,137,294.75 บาท รวม 1,338,947.63 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 มี  
ค่าเงินเพิ่มภาษีอากร 90,120 บาท รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ซึ่งไม่มีหลักฐานใบสำคัญ  
แสดงการจ่ายจำนวน 3,550,596.76 บาท รวม 3,640,716.76 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535  
มีรายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ซึ่งไม่มีหลักฐานใบสำคัญแสดงการจ่ายจำนวน  
2,781,402.70 บาท การที่เจ้าพนักงานประเมินนำรายจ่ายต้องห้ามดังกล่าวมาปรับปรุงกำไรสุทธิ  
ของโจทก์สำหรับระยะเวลาบัญชีดังกล่าวใหม่จึงชอบตาม ป. รัชฎากร มาตรา 65 ตี (6) และ (18)  
แล้ว ? ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้ว พิพากษาให้แก้ไขการประเมินภาษีเงินได้  
นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้นำภาษีการค้าที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บในปี 2533  
และ 2534 มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของระบบเวลาบัญชี 2533 และ 2534  
ตามลำดับ โจทก์และจำเลยทั้งสองอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า  
มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองว่า ภาษีการค้าของโจทก์ในรอบปีภาษี 2533 และ  
2534 ที่จำเลยที่ 1 ประเมินให้โจทก์ชำระจำนวน 3,102,873.87 บาท และ 190,955.05 บาท  
ตามลำดับ จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีใด  
จำเลยทั้งสอง อุทธรณ์ว่า ภาษีการค้าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ต้องชำระเพิ่มเติมในปี  
ภาษี 2533 และ 2534 เป็นภาระภาษีที่เพิ่งเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานได้ตรวจพบความไม่ถูกต้องและ  
ประเมินให้โจทก์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติม จำนวนของภาระภาษีนี้อาจจะมีความแน่นอนภายหลัง  
หลังจากที่โจทก์มิได้ยื่นอุทธรณ์โต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด และโจทก์  
ได้ยินยอมชำระค่าภาษีการค้าตามที่ถูกประเมินให้แก่เจ้าพนักงานเมื่อปี 2538 ถึง 2540 แล้ว  
ปัญหานี้ตาม ป. รัชฎากร มาตรา 65 กำหนดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ กำไรสุทธิ  
ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วย  
รายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี การคำนวณรายได้และรายจ่ายให้  
ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบ  
ระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่  
เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบ  
ระยะเวลาบัญชีนั้น กรณีภาษีการค้าภาระภาษีการค้าเกิดขึ้นเมื่อเกิดความรับผิดในการเสีย  
ภาษีการค้าตาม ป. รัชฎากร มาตรา 78 ประกอบมาตรา 86 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น แต่ภาระ  
ภาษีการค้าที่พิพาทในคดีนี้เกิดขึ้น จากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์ชำระภาษีการค้าไม่ถูกต้อง  
และจะต้องชำระภาษีการค้าเพิ่มเติม ภาระภาษีการค้ากรณีนี้ยังไม่สามารถกำหนดจ่ายได้จริงและ  
แน่นอนจนกว่าหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินข้อเท็จจริงในคดีนี้ปรากฏ

ว่า จำเลยที่ 1 ประเมินค่าการค้าปีภาษี 2533 และ 2534 เมื่อวันที่ 12 มกราคม 2538 และโจทก์มิได้อุทธรณ์การประเมินค่าดังกล่าวเป็นที่ยุติโดยโจทก์มิได้อุทธรณ์การประเมินหรืออุทธรณ์ค่าวินิจฉัยหรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้ว ดังนั้น รายจ่ายค่าภาษีการค้าที่พิพาทในคดีนี้จึงยังไม่สามารถกำหนดรายจ่ายได้จริงและแน่นอนจึงมิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 และ 2534 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาพิพากษามานั้นไม่ถูกต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองข้าง มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ รายจ่ายของโจทก์ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 จำนวน 1,137,294.75 บาท และในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 จำนวน 3,550,596.76 บาท และในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2535 จำนวน 2,781,402.70 บาท เป็นรายจ่ายซึ่งโจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับตาม ป. รัชฎากร มาตรา 65 ตรี (18) หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์จ่ายเงินให้แก่นายสุชาติโกสียะจินดา นำไปจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากร เพื่ออำนวยความสะดวกรวดเร็วในกรณีที่โจทก์ขอคืนเงินค่าภาษีอากร ซึ่งนายสุชาติได้เบิกความเป็นพยานโจทก์ว่า พยานได้รับเงินดังกล่าวตามเอกสารหมาย จ. 4 แล้วนำไปมอบให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรยอมเป็นข้อพิสูจน์ให้เห็นว่าโจทก์ได้จ่ายเงินดังกล่าวไปให้แก่นายสุจริตจริงเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ตรี (18) แล้วนั้น เห็นว่า แม้นายสุชาติจะรับเงินจำนวนดังกล่าวแต่นายสุชาติก็ได้รับเงินไว้เองต้องนำไปมอบให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากร เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่รับเงินไว้จะเป็นผู้ใดโจทก์ก็ไม่สามารถนำมาพิสูจน์ได้ การจ่ายเงินให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรตามที่โจทก์อุทธรณ์นั้น ไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดให้โจทก์ต้องจ่ายเงินจำนวนนั้น การจ่ายเงินในลักษณะเช่นนี้อาจจะเป็นการจ่ายในลักษณะเป็นการให้โดยเสน่หาเฉพาะตัว เป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่เกี่ยวกับธุรกิจการค้าเพื่อหากำไรอันเป็นสรายจ่ายที่แท้จริงของโจทก์ และการจ่ายเงินให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเช่นนี้เป็นเรื่องที่หมิ่นเหม่ต่อการให้สินบนเจ้าพนักงานด้วย ดังนั้น พยานหลักฐานโจทก์ที่สืบมาจึงพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงิน รายจ่ายดังกล่าวจึงต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม ป. รัชฎากรมาตรา 65 ตรี (18) อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้อง

## องค์คณะ

ธีรศักดิ์ เตียววัฒนานนท์ · สมศักดิ์ วงศ์เย็น · ศุภชัย ภู่งาม

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/9872/2544>