

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10341/2550

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎการ มาตรา 65 ทว, ป.ระฎการ มาตรา 65 ตร, ป.ระฎการ มาตรา 19, ป.ระฎการ มาตรา 20, ป.ระฎการ มาตรา 31, ป.ระฎการ มาตรา 4 ทศ, ป.ระฎการ มาตรา 35 ตร, ป.ระฎการ มาตรา 32, ป.ระฎการ มาตรา 3

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ประกอบกัการเพือแสวงหากำไรโดยกัยืมเงินมาลงทุน ตอนท่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่ำราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่ำราคารถยนต์ในขณะนั้ลดลงและโจทก์ก็ไม่ได้ประกอบกับขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดท่ต้องขายรถยนต์ในราคาท่ขาดทุน อีกลงโจทก์ก็ไม่สามารถชั้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประกะเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ในราคาต่ำกว่ำทุนโดยมีเหตุอันสมควร การท่เจ้าพนักงานประกะเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตาม ป.ระฎการ มาตรา 65 ทว (4) จึงชอบแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นท่เจ้าพนักงานประกะเมินได้ประกะเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือจากประเด็นท่เจ้าพนักงานประกะเมินได้ทำการประกะเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประกะเมินแจ้งว่ำรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายชั้ควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนท่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่ำโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักตาม ป.ระฎการ มาตรา 65 ตร (5) และ (18) แสดงให้เห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่ำรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มิใช่รายจ่ายชั้ควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามท่เจ้าพนักงานประกะเมินได้ประกะเมินไว้ แต่การท่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีกลง 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้ นำมาหักนั้นเกิดจากการท่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชือตามท่โจทก์อ้างว่ำเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไ้ส่วน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงาน การพิจารณาดังกล่าวจึงเป็นเรื่องใหม่ท่เจ้าพนักงานประกะเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไ้สวนเพือทำการประกะเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามท่บัญญัติไว้ใน ป.ระฎการ มาตรา 19, 20, และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับชั้นตอนได้ การท่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับไ้สวนเสียเองในประเด็นอื่นท่เจ้าพนักงานประกะเมินมิได้มีค่าส่งไว้จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามท่กฎหมายบัญญัติ โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายท่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยท่ 1 ตามท่เจ้าพนักงานประกะเมินแจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประกะเมินก็ไม่ใช่การทุเลาการเสียภาษีตาม ป.ระฎการ มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประกะเมินไปก่อน หากผลท่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระหรือชำระน้อยกว่าท่เจ้าพนักงานประกะเมินได้ประกะเมินไว้ โจทก์มีสิทธิได้คืนพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน ตาม ป.ระฎการ มาตรา 4 ทศ การท่โจทก์เลือกท่จะนำหนังสือรับรองของธนาคารมาค้ำประกันหนี้ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายท่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระดังกล่าวไป

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของจำเลยที่ 1 ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 และ 2535 กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และลดหรือดเบี้ยปรับแก้โจทก์ให้จำเลยทั้งสองใช้ค่าฤชาธรรมเนียมการค้ำประกันของธนาคารเป็นเงินถึงวันฟ้อง 356,333.57 บาท และส่วนที่จะเพิ่มขึ้นแก้โจทก์ จำเลยทั้งสองให้การว่า โจทก์แสดงยอดขายไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง โดยเปรียบเทียบกับหลักฐานใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบสั่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์จากโจทก์ส่งมอบให้ เจ้าพนักงานประเมินจึงนำรายรับที่ลงบัญชีไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงในปี 2534 จำนวน 704,800 บาท และในปี 2535 จำนวน 371,049.53 บาท มาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ส่วนกรณีรถยนต์ต่อเติมจากการตรวจเอกสารสมุดบัญชีเงินสดจ่ายประกอบเอกสารการลงบัญชี พบว่ามีรายการจ่ายค่าต่อเติมรถยนต์และอุปกรณ์ซึ่งโจทก์ได้นำค่าใช้จ่ายค่าต่อเติมรวมไว้ในบัญชีต้นทุนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงเปรียบเทียบราคาขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ตามเอกสารการขายประกอบการลงบัญชีกับราคาทุนที่ซื้อตามเอกสารใบรับสินค้าและใบกำกับภาษีซื้อประกอบการลงบัญชีของโจทก์บวกด้วยค่าต่อเติมรถยนต์พร้อมอุปกรณ์ พบว่า โจทก์ขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ไปในราคาที่สูงกว่าราคาทุนและบางคันต่ำกว่าราคาทุน เจ้าพนักงานประเมินจึงนำผลขาดทุนจากการขายมาหักด้วยส่วนลดที่โจทก์ได้รับจากบริษัทรีเพอร์ซุเซลส์ จำกัด เป็นผลขาดทุนสุทธิจากการขายและรวมยอดขาดทุนสุทธิทั้งสิ้นนำมาเป็นยอดขายเพิ่มตามผลการตรวจสอบ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์ชี้แจงถึงเหตุที่ขายรถยนต์ไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนแต่โจทก์ไม่สามารถชี้แจงได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าโจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาที่ขาดทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควร จึงนำผลขาดทุนจากการขายคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ตามผลการตรวจสอบดังกล่าวปรากฏว่าโจทก์ยื่นรายรับไว้ขาดในปี 2534 จำนวน 263,436 บาท และปี 2535 จำนวน 735,961.24 บาท ส่วนประเด็นรายจ่ายต้องห้ามกรณีค่าติดตามหนี้ปี 2535 จำนวน 3,195,000 บาท และค่าส่งเสริมการขายปี 2535 จำนวน 2,426,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารการลงบัญชีพบว่าโจทก์ตั้งบัญชีเป็นรายการค้างจ่ายไว้และได้จ่ายเงินดังกล่าวให้พนักงานเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2536 จึงเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ลงบัญชีเป็นรายจ่ายไว้หรือเป็นรายจ่ายซึ่งควรได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ตรี (9) เมื่อปรับปรุงการคำนวณกำไรสุทธิใหม่โจทก์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมในรอบระยะเวลาบัญชี 2534 เป็นเงิน 1,004,799.38 บาท รอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 เป็นเงิน 5,614,400.68 บาท ขึ้นพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดภาษีให้โจทก์คงเรียกเก็บ 4,138,220.68 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 กรณีไม่มีเหตุงดหรือลดเบี้ยปรับ ขอให้ยกฟ้องศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า โจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนไม่ตรงกับความเป็นจริง และขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ สำหรับกรณีการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนนั้น โจทก์อุทธรณ์ว่าใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบสั่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์นำมามอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไม่ใช่เอกสารที่สมบูรณ์ที่จะนำมาถือเป็นราคาขายรถยนต์แต่ละคันของโจทก์ได้ ซึ่งโจทก์นำสืบโดยมีนายสมพงษ์กรมการบริษัทโจทก์เบิกความว่า โจทก์ขายเฉพาะตัวรถยนต์ หากผู้ซื้อประสงค์จะดัดแปลงต่อเติมต้อง

ตกลงกับพนักงานขายของโจทก์เอง โดยพนักงานขายจะส่งให้บริษัทไทย วี. พี. คอร์ปอเรชั่น จำกัด ผู้ผลิตอุปกรณ์และวัสดุตกแต่งรถยนต์ที่ราคาค่าอุปกรณ์และวัสดุตกแต่งรถยนต์แล้วให้บริษัทไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด เป็นผู้ทำการตัดแปลงต่อเติมรถยนต์ โจทก์จะรับเฉพาะราคารถยนต์ ค่าอุปกรณ์ และค่าตัดแปลงต่อเติมนั้น โจทก์ส่งให้แก่บริษัทผู้ขายอุปกรณ์ตกแต่งและบริษัททำการตัดแปลงต่อเติม จึงคิดค่าอุปกรณ์และค่าตัดแปลงต่อเติมเป็นราคาขายรถยนต์ของโจทก์ไม่ได้ เห็นว่า ค่าอุปกรณ์สำหรับตัดแปลงต่อเติมรถยนต์ตามใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์มอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินนั้นออกออกในนามของบริษัทโจทก์พร้อมกับใบเสร็จรับเงินราคารถยนต์ แม้โจทก์จะนำสืบว่า เหตุที่ต้องทำใบเสร็จรับเงินชั่วคราวมอบให้แก่ลูกค้าในนามของโจทก์ก็เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้าว่าโจทก์ยังรับผิดชอบในกรณีที่พนักงานของโจทก์ยกยอกเงินค่าตัดแปลงต่อเติมไปนั้น ก็ขัดต่อเหตุผลเพราะบริษัทผู้รับจ้างตัดแปลงต่อเติมก็สามารถออกใบเสร็จรับเงินและรับผิดชอบต่อลูกค้าโดยตรงได้ ไม่มีเหตุผลใดที่โจทก์จะต้องเสี่ยงรับผิดชอบแทนเช่นนั้น อีกทั้งนายสมพงษ์ยังเบิกความรับว่าในส่วนการขายรถยนต์ที่ต่อเติมในราคาต่ำกว่าราคาทุนนั้นค่าตัดแปลงต่อเติมเป็นเงินทุนของโจทก์เองไม่ใช่ของลูกค้าย จึงเชื่อว่าค่าตัดแปลงต่อเติมรถยนต์เป็นรายได้ของโจทก์ที่รวมอยู่ในราคาขาย การที่โจทก์ไม่นำค่าตัดแปลงตกแต่งรถยนต์มาลงบัญชีรวมกับราคารถยนต์ จึงเป็นการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วนตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินได้ขอให้โจทก์ส่งสำเนาใบเสร็จรับเงินมาให้ตรวจสอบแล้ว แต่โจทก์อ้างว่าไม่ได้เก็บหลักฐานไว้เพราะเห็นว่าไม่ใช่เอกสารสำคัญที่เจ้าพนักงานประเมินนำราคาที่เขาไปมาคำนวณเป็นรายได้ของโจทก์จึงชอบแล้ว ส่วนกรณีที่โจทก์ขายรถยนต์บางคันในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนโดยอ้างว่าภาวะเศรษฐกิจของโจทก์ไม่คล่องตัวต้องแบกรับภาระดอกเบี้ยจำนวนมาก และมีสินค้าคงเหลือจำนวนมากจึงจำเป็นต้องเร่งรัดขายรถยนต์ โจทก์ขายรถยนต์ในราคาขาดทุนเพียงร้อยละ 3 ของจำนวนรถยนต์ที่สั่งซื้อเพื่อหาเงินสดมาหมุนเวียนชำระดอกเบี้ยเงินเกินบัญชีซึ่งมีอัตราสูงกว่ายอดการขาดทุน จึงเป็นการขายรถยนต์ขาดทุนที่มีเหตุอันสมควรนั้น เห็นว่า โจทก์ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยกู้ยืมเงินมาลงทุน ตอนที่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่าราคาของรถยนต์ในขณะนั้นลดลง และโจทก์ก็ไม่ได้ประสบกับการขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดที่ต้องขายรถยนต์ในราคาที่ขาดทุน อีกทั้งโจทก์ก็ไม่สามารถชี้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยมีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มขึ้นจึงชอบแล้ว ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสองและข้อสามมีว่า ค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายที่โจทก์สามารถนำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้หรือไม่ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท ไม่หักให้อ้างว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) และ (18) ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยให้โจทก์อุทธรณ์ว่ารายจ่ายจำนวนดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่าเป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,777,000 บาท ส่วนที่ไม่หักจำนวน 3,851,000 บาท ให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำรายจ่ายจำนวน 3,851,000 บาท มาหัก

ในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) เป็นการวินิจฉัยนอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไว้เป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือไปจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับจึงห้ามมิให้นำมาหักตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่า รายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้หักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิให้นำมาหักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักนั้น เกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชื่อกับโจทก์อ้างว่าเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไต่สวน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงานประเมินการพิจารณาดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นเรื่องใหม่ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไต่สวนเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20 และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสชี้แจงแสดงพยานหลักฐานและอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับขั้นตอนได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับไต่สวนเสียเองในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้ จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่าค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น โจทก์จึงมีสิทธินำรายจ่ายทั้งจำนวนดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาในประเด็นนี้มา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสี่มีว่า สมควรลดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์หรือไม่ ซึ่งเบี้ยปรับของโจทก์ที่จะต้องชำระแก่จำเลยที่ 1 คงมีอยู่ตามคำวินิจฉัยในอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกเท่านั้น และได้วินิจฉัยแล้วว่าโจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วนและขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรเห็นได้ว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงไม่มีเหตุสมควรลดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายมีว่า จำเลยทั้งสองต้องรับผิดชอบค่าฤชาธรรมเนียมการค้ำประกันหนี้ค่าภาษีที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันหรือไม่ เห็นว่า โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยที่ 1 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประเมินก็ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินไปก่อน หากผลที่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระหรือชำระน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ โจทก์มีสิทธิไต่คืนได้คืนพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ การที่โจทก์เลือกที่จะนำหนังสือรับรองของธนาคารมาค้ำประกันหนี้ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์ต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคาร

ผู้ค้าประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระดังกล่าวไป อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น" พินิจพิเคราะห์แล้ว เห็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ 6710010/2/100107 ลงวันที่ 23 กันยายน 2540 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ กจ/20/2545 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2545 เฉพาะในส่วนรายการจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายที่เหลือจำนวน 3,851,000 บาท นอกจากนี้ก็แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ดูฉบับย่อฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10341/2550 บริษัทอิชูชุกาญจนบุรี จำกัด โจทก์กรมสรรพากร กับพวกจำเลย ป.รัชฎากร ม. 19, ม. 20, ม. 31, ม. 32, ม. 65 ทวิ (4), ม. 65 ตรี (9) (18) โจทก์ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยกู้ยืมเงินมาลงทุน ตอนที่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่าราคารถยนต์ในขณะนั้นลดลงและโจทก์ก็ไม่ได้ประสบกับขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดที่ต้องขายรถยนต์ในราคาที่ขาดทุน อีกทั้งโจทก์ก็ไม่สามารถชี้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ในราคาต่ำกว่าทุนโดยมีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตาม ป.รัชฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) จึงชอบแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่ารายการจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายการจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายการจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักตาม ป.รัชฎากร มาตรา 65 ตรี (5) และ (18) แสดงให้เห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่ารายการจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มิใช่รายการจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายการจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิให้นำมาหักนั้นเกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชื่อกับโจทก์อ้างว่าเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไต่สวน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงาน การพิจารณาดังกล่าวจึงเป็นเรื่องใหม่ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไต่สวนเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ใน ป.รัชฎากร มาตรา 19, 20, และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับชั้นตอนได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับไต่สวนเสียเองในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยที่ 1 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประเมินก็ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีตาม ป.รัชฎากร มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินไปก่อน หากผลที่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระหรือชำระน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ โจทก์มีสิทธิได้คืนพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน ตาม ป.รัชฎากร มาตรา 4 ทศ การที่โจทก์เลือกที่จะนำหนังสือรับรองของธนาคารมาค้าประกันหนี้ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคารผู้ค้าประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระดังกล่าวไป โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอน

การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของจำเลยที่ 1 ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 และ 2535 กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และลดหรือลดเบี้ยปรับแก้โจทก์ ให้จำเลยทั้งสองใช้ค่าฤชาธรรมเนียมการค้ำประกันของธนาคารเป็นเงินถึงวันฟ้อง 356,333.57 บาท และส่วนที่จะเพิ่มขึ้นแก้โจทก์ จำเลยทั้งสองให้การว่า โจทก์แสดงยอดขายไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง โดยเปรียบเทียบกับหลักฐานใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบสั่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์จากโจทก์ส่งมอบให้ เจ้าพนักงานประเมินจึงนำรายรับที่ลงบัญชีไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงในปี 2534 จำนวน 704,800 บาท และในปี 2535 จำนวน 371,049.53 บาท มาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ส่วนกรณีรถยนต์ต่อเติมจากการตรวจเอกสารสมุดบัญชีเงินสดจ่ายประกอบเอกสารการลงบัญชี พบว่ามีรายการจ่ายค่าต่อเติมรถยนต์และอุปกรณ์ซึ่งโจทก์ได้นำค่าใช้จ่ายค่าต่อเติมรวมไว้ในบัญชีต้นทุนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงเปรียบเทียบราคาขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ตามเอกสารการขายประกอบการลงบัญชีกับราคาทุนที่ซื้อตามเอกสารใบรับสินค้าและใบกำกับภาษีซื้อประกอบการลงบัญชีของโจทก์บวกด้วยค่าต่อเติมรถยนต์พร้อมอุปกรณ์ พบว่า โจทก์ขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ไปในราคาที่สูงกว่าราคาทุนและบางคันต่ำกว่าราคาทุน เจ้าพนักงานประเมินจึงนำผลขาดทุนจากการขายมาหักด้วยส่วนลดที่โจทก์ได้รับจากบริษัทรีเพอร์ชิวเซล จำกัด เป็นผลขาดทุนสุทธิจากการขายและรวมยอดขาดทุนสุทธิทั้งสิ้นนำมาเป็นยอดขายเพิ่มตามผลการตรวจสอบ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์ชี้แจงถึงเหตุที่ขายรถยนต์ไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนแต่โจทก์ไม่สามารถชี้แจงได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าโจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาที่ขาดทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควร จึงนำผลขาดทุนจากการขายคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ตามผลการตรวจสอบดังกล่าวปรากฏว่าโจทก์ยื่นรายรับไว้ขาดในปี 2534 จำนวน 263,436 บาท และปี 2535 จำนวน 735,961.24 บาท ส่วนประเด็นรายจ่ายต้องห้ามกรณีค่าติดตามหนี้ปี 2535 จำนวน 3,195,000 บาท และค่าส่งเสริมการขายปี 2535 จำนวน 2,426,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารการลงบัญชีพบว่าโจทก์ตั้งบัญชีเป็นรายการค้างจ่ายไว้และได้จ่ายเงินดังกล่าวให้พนักงานเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2536 จึงเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ลงบัญชีเป็นรายจ่ายไว้หรือเป็นรายจ่ายซึ่งควรได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ตี (9) เมื่อปรับปรุงการคำนวณกำไรสุทธิใหม่โจทก์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมในรอบระยะเวลาบัญชี 2534 เป็นเงิน 1,004,799.38 บาท รอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 เป็นเงิน 5,614,400.68 บาท ชั้นพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดภาษีให้โจทก์คงเรียกเก็บ 4,138,220.68 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 กรณีไม่มีเหตุลดหรือลดเบี้ยปรับขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า โจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนไม่ตรงกับความเป็นจริง และขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ สำหรับกรณีการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนนั้น โจทก์อุทธรณ์ว่า ใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบสั่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์นำมามอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไม่ใช่เอกสารที่สมบูรณ์ที่จะนำมาถือเป็นราคาขายรถยนต์แต่ละคันของโจทก์ได้ ซึ่งโจทก์นำสืบโดยมีนายสมพงษ์กรรมการบริษัทโจทก์เบิกความว่า โจทก์ขายเฉพาะตัวรถยนต์ หากผู้ซื้อประสงค์จะดัดแปลงต่อเติมต้องตกลงกับพนักงานขายของโจทก์เอง โดยพนักงานขายจะส่งให้บริษัทไทย วี. พี. คอร์ปอเรชั่น จำกัด ผู้ผลิตอุปกรณ์และวัสดุตกแต่งรถยนต์ดีราคาอุปกรณ์และวัสดุแต่งรถยนต์

แล้วให้บริษัทไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด เป็นผู้ทำการตัดแปลงต่อเติมรถยนต์ โจทก์จะรับเฉพาะราคารยนต์ ค่าอุปกรณ์และค่าตัดแปลงต่อเติมนั้นโจทก์ส่งให้แก่บริษัทผู้ขายอุปกรณ์ตกแต่งและบริษัททำการตัดแปลงต่อเติม จึงคิดค่าอุปกรณ์และค่าตัดแปลงต่อเติมเป็นราคาขายรถยนต์ของโจทก์ไม่ได้ เห็นว่า ค่าอุปกรณ์สำหรับตัดแปลงต่อเติมรถยนต์ตามใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์มอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินนั้นออกออกในนามของบริษัทโจทก์พร้อมกับใบเสร็จรับเงินราคารยนต์ แม้โจทก์จะนำสืบว่า เหตุที่ต้องทำใบเสร็จรับเงินชั่วคราวมอบให้แก่ลูกค้าในนามของโจทก์ก็เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้าว่าโจทก์ยังรับผิดชอบในกรณีที่พนักงานของโจทก์ยกยอกเงินค่าตัดแปลงต่อเติมไปนั้น ก็ขัดต่อเหตุผลเพราะบริษัทผู้รับจ้างตัดแปลงต่อเติมก็สามารถออกใบเสร็จรับเงินและรับผิดชอบต่อลูกค้าโดยตรงได้ ไม่มีเหตุผลใดที่โจทก์จะต้องเสี่ยงรับผิดชอบต่อแทนเช่นนั้น อีกทั้งนายสมพงษ์ยังเบิกความรับว่าในส่วนการขายรถยนต์ที่ต่อเติมในราคาต่ำกว่าราคาทุนนั้นค่าตัดแปลงต่อเติมเป็นเงินทุนของโจทก์เองไม่ใช่ของลูกค้าย จึงเชื่อว่าค่าตัดแปลงต่อเติมรถยนต์เป็นรายได้ของโจทก์ที่รวมอยู่ในราคาขาย การที่โจทก์ไม่นำค่าตัดแปลงตกแต่งรถยนต์มาลงบัญชีรวมกับราคารยนต์ จึงเป็นการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วนตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินได้ขอให้โจทก์ส่งสำเนาใบเสร็จรับเงินมาให้ตรวจสอบแล้วแต่โจทก์อ้างว่าไม่ได้เก็บหลักฐานไว้เพราะเห็นว่าไม่ใช่เอกสารสำคัญที่เจ้าพนักงานประเมินนำราคาซื้อขายไปมาคำนวณเป็นรายได้ของโจทก์จึงชอบแล้ว ส่วนกรณีที่โจทก์ขายรถยนต์บางคันในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนโดยอ้างว่าภาวะเศรษฐกิจของโจทก์ไม่คล่องตัวต้องแบกรับภาระดอกเบี้ยจำนวนมาก และมีสินค้าคงเหลือจำนวนมากจึงจำเป็นต้องเร่งรัดขายรถยนต์ โจทก์ขายรถยนต์ในราคาขาดทุนเพียงร้อยละ 3 ของจำนวนรถยนต์ที่สั่งซื้อเพื่อหาเงินสดมาหมุนเวียนชำระดอกเบี้ยเงินเกินบัญชีซึ่งมีอัตราสูงกว่ายอดการขาดทุน จึงเป็นการขายรถยนต์ขาดทุนที่มีเหตุอันสมควรนั้น เห็นว่า โจทก์ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยกู้ยืมเงินมาลงทุน ตอนที่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่าราคาของรถยนต์ในขณะนั้นลดลง และโจทก์ก็ไม่ได้ประสบกับการขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดที่ต้องขายรถยนต์ในราคาที่ขาดทุน อีกทั้งโจทก์ก็ไม่สามารถชี้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยมีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มขึ้นจึงชอบแล้ว ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสองและข้อสามมีว่า ค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายที่โจทก์สามารถนำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้หรือไม่ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท ไม่หักให้อ้างว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) และ (18) ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยให้โจทก์อุทธรณ์ว่ารายจ่ายจำนวนดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่าเป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,777,000 บาท ส่วนที่ไม่ให้หักจำนวน 3,851,000 บาท ให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำรายจ่ายจำนวน 3,851,000 บาท มาหักในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) เป็นการวินิจฉัยนอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไว้เป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือไปจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับจึงห้ามมิให้นำมาหักตามมาตรา 65 ตี (9) และ (18) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่า รายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้หักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้นำมาหักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักนั้น เกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชื่อตามที่โจทก์อ้างว่าเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไต่สวน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงานประเมินการพิจารณาดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นเรื่องใหม่ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไต่สวนเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20 และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสชี้แจงแสดงพยานหลักฐานและอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับขั้นตอนได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับไต่สวนเสียเองในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้ จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่าค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น โจทก์จึงมีสิทธินำรายจ่ายทั้งจำนวนดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาในประเด็นนี้มา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสี่มีว่า สมควรลดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์หรือไม่ ซึ่งเบี้ยปรับของโจทก์ที่ต้องชำระแก่จำเลยที่ 1 คงมีอยู่ตามคำวินิจฉัยในอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกเท่านั้น และได้วินิจฉัยแล้วว่าโจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วนและขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรเห็นได้ว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงไม่มีเหตุสมควรลดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายมีว่า จำเลยทั้งสองต้องรับผิดชอบใช้ค่าฤชาธรรมเนียมการค้ำประกันนี้ ค่าภาษีที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันหรือไม่ เห็นว่า โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยที่ 1 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประเมินก็ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินไปก่อน หากผลที่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระหรือชำระน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ โจทก์มีสิทธิไต่คืนได้คืนพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ การที่โจทก์เลือกที่จะนำหนังสือรับรองของธนาคารมาค้ำประกันนี้ ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์ต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระดังกล่าวไป อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้

ฟังไม่ขึ้น" พินิจพิจารณาแล้วเห็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ 6710010/2/100107 ลงวันที่ 23 กันยายน 2540 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ กจ/20/2545 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2545 เฉพาะในส่วนรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายที่เหลือ จำนวน 3,851,000 บาท นอกจากนี้ก็ให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกาชั้นกลาง(เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์-ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช-องอาจ โรจนสุพจน์)แหล่งที่มาสำนักวิชาการแผนกหมายเลขคดีศาลฎีกาหมายเลขคดีศาลชั้นต้นหมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้นหมายเลขคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้หรือไม่? มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2541 วินิจฉัยว่า "คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้และผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์จะไปพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์รวมทั้งจะเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมจากที่ประเมินไว้เดิมไม่ได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมิน" คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10341/2550 ที่กำลังหมายเหตุอยู่นี้เดินตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2551 ดังกล่าว ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองฉบับ ผู้เขียนเห็นว่า การประเมินเป็นการใช้อำนาจทางปกครองอย่างหนึ่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรฝ่ายปกครองที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 กำหนดให้มิขึ้นเพื่อตรวจสอบเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นฝ่ายปกครองไม่ให้ใช้อำนาจทางปกครองกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในส่วนที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีและเป็นผลร้ายแก่รัฐบาล บัญญัติที่แสดงให้เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้มีอำนาจแต่เพียงตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น แต่ยังมีอำนาจตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนที่เป็นผลร้ายแก่รัฐด้วย ได้แก่ มาตรา 31 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน" บัญญัตินี้แสดงว่าหากเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีขาดตกบกพร่องจากผู้อุทธรณ์จะต้องเสียตามกฎหมายแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจแก้ไขการประเมินให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นได้ บัญญัตินี้นอกจากจะเป็นบัญญัติที่มีขึ้นเพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรระงับโดยเร็ว ไม่ต้องยื้อย่นนานไปให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินใหม่เพื่อเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม เป็นการประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่าย แม้แต่การวินิจฉัยให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นซึ่งเป็นประเด็นที่เป็นโทษแก่ผู้อุทธรณ์มากที่สุดคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีอำนาจกระทำได้ การวินิจฉัยในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ประเมินไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้ด้วย ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นประเด็นที่เป็นคุณหรือเป็นโทษต่อผู้อุทธรณ์ กฎหมายวิธีตรวจสอบและอุทธรณ์ภาษีของสหรัฐอเมริกา (IRS Procedure : Audit and Appeals) ก็ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ยกประเด็นใหม่ (New Issues) นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นวินิจฉัยได้ ทั้งมีอำนาจที่จะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ได้ (The Bureau of National Affairs, Tax management. 1985, p.465 A 50 - 51) และตามกฎหมายภาษีอากรของอังกฤษคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้ (Commission of Income Tax) ก็มีอำนาจวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้เช่นเดียวกัน (Henry Toch, Income Tax (12th Edition), Great Britain : Macdonald & Evans Ltd., 1981) ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10341/2550 นี้

เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบแล้วเห็นว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 จึงถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำมาคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 ตามมาตรา 65 ตรี (9) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเป็นการคำนวณรายจ่ายผิดรอบระยะเวลาบัญชีก็ไม่ได้มีการตรวจสอบต่อไปว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามอนุมาตราอื่นของมาตรา 65 ตรี ด้วยหรือไม่ เมื่อโจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 มิใช่รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 ก็มีประเด็นในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 หรือ 2536 เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่ยังมีได้มีการตรวจสอบว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามอนุมาตราอื่นของมาตรา 65 ตรี ด้วยหรือไม่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีอำนาจที่จะตรวจสอบและวินิจฉัยไปในคราวเดียวกันว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามอนุมาตราอื่นของมาตรา 65 ตรี ด้วยหรือไม่ ไม่ต้องย้อนสำนวนไปให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและประเมินใหม่ให้เป็นการเสียเวลาและค่าใช้จ่าย ฉะนั้น ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายหักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลืออีก 3,851,000 บาท เป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริงและเป็นรายจ่ายที่โจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงน่าจะเป็นคำวินิจฉัยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจกระทำได้และเป็นคำวินิจฉัยที่ชอบด้วยกฎหมาย ฉะนั้น ผู้เขียนจึงไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาลฎีกา ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมคำพิพากษา: โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของจำเลยที่ 1 ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 และ 2535 กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และลดหรืองดเบี้ยปรับแก่โจทก์ ให้จำเลยทั้งสองใช้ค่าฤชาธรรมเนียมการค้าประกันของธนาคารเป็นเงินถึงวันฟ้อง 356,333.57 บาท และส่วนที่จะเพิ่มขึ้นแก่โจทก์ จำเลยทั้งสองให้การว่าโจทก์แสดงยอดขายไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง โดยเปรียบเทียบกับหลักฐานใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์จากโจทก์ส่งมอบให้ เจ้าพนักงานประเมินจึงนำรายรับที่ลงบัญชีไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงในปี 2534 จำนวน 704,800 บาท และในปี 2535 จำนวน 371,049.53 บาท มาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ส่วนกรณีรถยนต์ต่อเติมจากการตรวจเอกสารสมุดบัญชีเงินสดจ่ายประกอบเอกสารการลงบัญชี พบว่ามีรายการจ่ายค่าต่อเติมรถยนต์และอุปกรณ์ซึ่งโจทก์ได้นำค่าใช้จ่ายค่าต่อเติมรวมไว้ในบัญชีต้นทุนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงเปรียบเทียบราคาขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ตามเอกสารการขายประกอบเอกสารลงบัญชีกับราคาทุนที่ซื้อตามเอกสารใบรับสินค้าและใบกำกับภาษีซื้อ ประกอบการลงบัญชีของโจทก์บวกด้วยค่าต่อเติมรถยนต์พร้อมอุปกรณ์ พบว่า โจทก์ขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ไปในราคาที่สูงกว่าราคาทุนและบางคันต่ำกว่าราคาทุน เจ้าพนักงานประเมินจึงนำผลขาดทุนจากการขายมาหักด้วยส่วนลดที่โจทก์ได้รับจากบริษัทรีเพชเชลล์ จำกัด เป็นผลขาดทุนสุทธิจากการขายและรวมยอดขาดทุนสุทธิทั้งสิ้นนำมาเป็นยอดขายเพิ่มตามผลการตรวจสอบ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์ชี้แจงถึงเหตุที่ขายรถยนต์ไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุน แต่โจทก์ไม่สามารถชี้แจงได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าโจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาที่ขาดทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควร จึงนำผลขาดทุนจากการขายคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (4) ตามผลการตรวจสอบดังกล่าวปรากฏว่าโจทก์ยื่นรายรับไว้ขาดในปี 2534 จำนวน 263,436 บาท และปี 2535 จำนวน 735,961.24 บาท ส่วนประเด็นรายจ่ายต้องห้ามกรณี ค่าติดตามหนี้ปี 2535 จำนวน 3,195,000 บาท และค่าส่งเสริมการขายปี 2535 จำนวน 2,426,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารการลงบัญชีพบว่าโจทก์ตั้งบัญชีเป็นรายการค้างจ่ายไว้ และได้จ่ายเงินดังกล่าวให้พนักงานเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2536 จึงเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ลงบัญชีเป็นรายจ่ายไว้หรือเป็นรายจ่ายซึ่งควรได้จ่าย ในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ทรี (9) เมื่อปรับปรุงการคำนวณ กำไรสุทธิใหม่โจทก์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมในรอบระยะเวลาบัญชี 2534 เป็นเงิน 1,004,799.38 บาท รอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 เป็นเงิน 5,614,400.68 บาท ชั้นพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ลดภาษีให้โจทก์คงเรียกเก็บ 4,138,220.68 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 กรณีไม่มีเหตุลดหรือลดเบี้ยปรับ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อ แรกว่า โจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนไม่ตรงกับความเป็นจริง และขายรถยนต์ ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ สำหรับกรณีการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ ครบถ้วนนั้น โจทก์อุทธรณ์ว่าใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์นำมา มอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไม่ใช่เอกสารที่สมบูรณ์ที่จะนำมาถือเป็นราคาขายรถยนต์แต่ละคัน ของโจทก์ได้ ซึ่งโจทก์นำสืบโดยมีนายสมพงษ์กรรมการบริษัทโจทก์เบิกความว่า โจทก์ขาย เฉพาะตัวรถยนต์ หากผู้ซื้อประสงค์จะดัดแปลงต่อเติมต้องตกลงกับพนักงานขายของโจทก์เอง โดย พนักงานขายจะส่งให้บริษัทไทย วิ. พี. คอร์ปอเรชั่น จำกัด ผู้ผลิตอุปกรณ์และวัสดุตกแต่งรถยนต์ ดีราคาอุปกรณ์และวัสดุแต่งรถยนต์แล้วให้บริษัทไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด เป็นผู้ทำการดัดแปลง ต่อเติมรถยนต์ โจทก์จะรับเฉพาะราคารถยนต์ ค่าอุปกรณ์และค่าดัดแปลงต่อเติมนั้นโจทก์ส่งให้แก่ บริษัทผู้ขายอุปกรณ์ตกแต่งและบริษัททำการดัดแปลงต่อเติม จึงคิดค่าอุปกรณ์และค่าดัดแปลง ต่อเติมเป็นราคาขายรถยนต์ของโจทก์ไม่ได้ เห็นว่า ค่าอุปกรณ์สำหรับดัดแปลงต่อเติมรถยนต์ตาม ใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์มอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินนั้นออก ออกในนามของบริษัทโจทก์พร้อมกับใบเสร็จรับเงินราคารถยนต์ แม้โจทก์จะนำสืบว่า เหตุที่ต้องทำ ใบเสร็จรับเงินชั่วคราวมอบให้แก่ลูกค้าในนามของโจทก์ก็เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้าว่าโจทก์ ยังรับผิดชอบในกรณีที่พนักงานของโจทก์ยกยอดเงินค่าดัดแปลงต่อเติมไปนั้น ก็ขัดต่อเหตุผล เพราะบริษัทผู้รับจ้างดัดแปลงต่อเติมก็สามารถออกใบเสร็จรับเงินและรับผิดชอบต่อกู้ค้าโดยตรง ได้ ไม่มีเหตุผลใดที่โจทก์จะต้องเสี่ยงรับผิดชอบแทนเช่นนั้น อีกทั้งนายสมพงษ์ยังเบิกความรับว่าใน ส่วนการขายรถยนต์ที่ต่อเติมในราคาต่ำกว่าราคาทุนนั้นค่าดัดแปลงต่อเติมเป็นเงินทุนของโจทก์ เองไม่ใช่ของลูกค้านั้น จึงเชื่อว่าค่าดัดแปลงต่อเติมรถยนต์เป็นรายได้ของโจทก์ที่รวมอยู่ในราคาขาย การที่โจทก์ไม่นำค่าดัดแปลงตกแต่งรถยนต์มาลงบัญชีรวมกับราคารถยนต์ จึงเป็นการลงบัญชี ราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วนตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินได้ขอให้โจทก์ส่งสำเนา ใบเสร็จรับเงินมาให้ตรวจสอบแล้ว แต่โจทก์อ้างว่าไม่ได้เก็บหลักฐานไว้เพราะเห็นว่าไม่ใช่ เอกสารสำคัญที่เจ้าพนักงานประเมินนำราคาซื้อขายไปมาคำนวณเป็นรายได้ของโจทก์จึงชอบแล้ว ส่วนกรณีที่โจทก์ขายรถยนต์บางคันในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนโดยอ้างว่าภาวะเศรษฐกิจของโจทก์ ไม่คล่องตัวต้องแบกรับภาระดอกเบี้ยจำนวนมาก และมีสินค้าคงเหลือจำนวนมากจึงจำเป็นต้อง เร่งรัดขายรถยนต์ โจทก์ขายรถยนต์ในราคาขาดทุนเพียงร้อยละ 3 ของจำนวนรถยนต์ที่สั่งซื้อเพื่อ

หาเงินสดมาหมุนเวียนชำระดอกเบี้ยเงินเกินบัญชีซึ่งมีอัตราสูงกว่ายอดการขาดทุน จึงเป็นการขายรถยนต์ขาดทุนที่มีเหตุอันสมควรนั้น เห็นว่า โจทก์ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยกู้ยืมเงินมาลงทุน ตอนที่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่าราคาของรถยนต์ในขณะนั้นลดลง และโจทก์ก็ไม่ได้ประสบกับการขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดที่ต้องขายรถยนต์ในราคาที่ขาดทุน อีกทั้งโจทก์ก็ไม่สามารถชี้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยมีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มขึ้นจึงชอบแล้ว ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสองและข้อสามมีว่า ค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายที่โจทก์สามารถนำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้หรือไม่ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท ไม่หักให้อ้างว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) และ (18) ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยให้โจทก์อุทธรณ์ว่า รายจ่ายจำนวนดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่าเป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,777,000 บาท ส่วนที่ไม่ให้หักจำนวน 3,851,000 บาท ให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำรายจ่ายจำนวน 3,851,000 บาท มาหักในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) เป็นการวินิจฉัยนอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไว้เป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือไปจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับจึงห้ามมิให้นำมาหักตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่า รายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้หักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิให้นำมาหักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักนั้น เกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชื่อตามที่โจทก์อ้างว่าเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไต่สวน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงานประเมินการพิจารณาดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นเรื่องใหม่ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไต่สวนเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20 และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสชี้แจงแสดงพยานหลักฐานและอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับขั้นตอนได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

กลับได้ส่วนเสียเองในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้ จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่าค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น โจทก์จึงมีสิทธินำรายจ่ายทั้งจำนวนดังกล่าวมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาในประเด็นนี้มา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสี่มีว่า สมควรลดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์หรือไม่ ซึ่งเบี้ยปรับของโจทก์ที่จะต้องชำระแก่จำเลยที่ 1 คงมีอยู่ตามคำวินิจฉัยในอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกเท่านั้น และได้วินิจฉัยแล้วว่าโจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วน และขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรเห็นได้ว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงไม่มีเหตุสมควรลดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายมีว่า จำเลยทั้งสองต้องรับผิดชอบใช้ค่าฤชาธรรมเนียมการค้าประกันหนี้ค่าภาษีที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันหรือไม่ เห็นว่า โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยที่ 1 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประเมินก็ไม่ใช่การทุเลาการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินไปก่อน หากผลที่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระหรือชำระน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ โจทก์มีสิทธิได้คืนได้คืนพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ การที่โจทก์เลือกที่จะนำหนังสือรับรองของธนาคารมาค้ำประกันหนี้ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์ต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระดังกล่าวไป อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ 6710010/2/100107 ลงวันที่ 23 กันยายน 2540 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ กจ/20/2545 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2545 เฉพาะในส่วนรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายที่เหลือจำนวน 3,851,000 บาท นอกจากที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้คัดค้านเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10341/2550 บริษัทอิชูชุกาญจนบุรี จำกัด โจทก์กรมสรรพากร กับพวกจำเลย ป.รัษฎากร ม. 19, ม. 20, ม. 31, ม. 32, ม. 65 ทวิ (4), ม. 65 ตรี (9) (18) โจทก์ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยกู้ยืมเงินมาลงทุน ตอนที่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่าราคารถยนต์ในขณะนั้นลดลงและโจทก์ก็ไม่ได้ประสบกับขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดที่ต้องขายรถยนต์ในราคาที่ขาดทุน อีกทั้งโจทก์ก็ไม่สามารถชี้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยมีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตาม ป.รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) จึงชอบแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักตาม ป.รัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) และ (18)

แสดงให้เห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มีใช้รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้นำมาหักนั้นเกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชื่อตามที่โจทก์อ้างว่าเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไต่สวน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงาน การพิจารณาดังกล่าวจึงเป็นเรื่องใหม่ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไต่สวนเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ในป.ร.ฎ. มาตรา 19, 20, และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับขั้นตอนได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับไต่สวนเสียเองในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยที่ 1 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประเมินก็ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินไปก่อน หากผลที่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระหรือชำระน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ โจทก์มีสิทธิได้คืนพร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน ตาม ป.ร.ฎ. มาตรา 4 ทศ การที่โจทก์เลือกที่จะนำหนังสือรับรองของธนาคารมาค้ำประกันหนี้ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระดังกล่าวไปโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของจำเลยที่ 1 ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 และ 2535 กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และลดหรืองดเบี้ยปรับแก่โจทก์ ให้จำเลยทั้งสองใช้ค่าอุทธรณ์ค่าธรรมเนียมการค้ำประกันของธนาคารเป็นเงินถึงวันฟ้อง 356,333.57 บาท และส่วนที่จะเพิ่มขึ้นแก่โจทก์ จำเลยทั้งสองให้การว่า โจทก์แสดงยอดขายไว้ในบัญชีต่ำกว่าความเป็นจริง โดยเปรียบเทียบกับหลักฐานใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์จากโจทก์ส่งมอบให้ เจ้าพนักงานประเมินจึงนำรายรับที่ลงบัญชีไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงในปี 2534 จำนวน 704,800 บาท และในปี 2535 จำนวน 371,049.53 บาท มาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ส่วนกรณีรถยนต์ต่อเติมจากการตรวจเอกสารสมุดบัญชีเงินสดจ่ายประกอบเอกสารการลงบัญชี พบว่ามีรายการจ่ายค่าต่อเติมรถยนต์และอุปกรณ์ซึ่งโจทก์ได้นำค่าใช้จ่ายค่าต่อเติมรวมไว้ในบัญชีต้นทุนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงเปรียบเทียบราคาขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ตามเอกสารการขายประกอบการลงบัญชีกับราคาทุนที่ซื้อตามเอกสารใบรับสินค้าและใบกำกับภาษีซื้อประกอบการลงบัญชีของโจทก์บวกด้วยค่าต่อเติมรถยนต์พร้อมอุปกรณ์ พบว่า โจทก์ขายรถยนต์ที่ต่อเติมพร้อมอุปกรณ์ไปในราคาที่สูงกว่าราคาทุนและบางครั้งต่ำกว่าราคาทุน เจ้าพนักงานประเมินจึงนำผลขาดทุนจากการขายมาหักด้วยส่วนลดที่โจทก์ได้รับจากบริษัทรีเพอร์ซุเซล จำกัด เป็นผลขาดทุนสุทธิจากการขายและรวมยอดขาดทุนสุทธิทั้งสิ้นนำมาเป็นยอดขายเพิ่มตามผลการตรวจสอบ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์ชี้แจงถึงเหตุที่ขายรถยนต์ไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนแต่โจทก์ไม่สามารถชี้แจงได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงถือว่าโจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาที่ขาดทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควร จึงนำผลขาดทุนจากการขายคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ตามผลการตรวจสอบดังกล่าวปรากฏว่าโจทก์ยื่นรายรับไว้ขาดในปี 2534 จำนวน 263,436 บาท และปี 2535 จำนวน 735,961.24 บาท

ส่วนประเด็นรายจ่ายต้องห้ามกรณีค่าติดตามหนี้ปี 2535 จำนวน 3,195,000 บาท และค่าส่งเสริมการขายปี 2535 จำนวน 2,426,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารการลงบัญชีพบว่าโจทก์ตั้งบัญชีเป็นรายการค้างจ่ายไว้และได้จ่ายเงินดังกล่าวให้พนักงานเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2536 จึงเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ลงบัญชีเป็นรายจ่ายไว้หรือเป็นรายจ่ายซึ่งควรได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ตรี (9) เมื่อปรับปรุงการคำนวณกำไรสุทธิใหม่โจทก์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมในรอบระยะเวลาบัญชี 2534 เป็นเงิน 1,004,799.38 บาท รอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 เป็นเงิน 5,614,400.68 บาท ขึ้นพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดภาษีให้โจทก์คงเรียกเก็บ 4,138,220.68 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 กรณีไม่มีเหตุงดหรือลดเบี้ยปรับ ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "มีปัญหาค่าต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า โจทก์ลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนไม่ตรงกับความเป็นจริง และขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ สำหรับกรณีการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไว้ไม่ครบถ้วนนั้น โจทก์อุทธรณ์ว่าใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์นำมามอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินไม่ใช่เอกสารที่สมบูรณ์ที่จะนำมาถือเป็นราคาขายรถยนต์แต่ละคันของโจทก์ได้ ซึ่งโจทก์นำสืบโดยมีนายสมพงษ์กรรมการบริษัทโจทก์เบิกความว่า โจทก์ขายเฉพาะตัวรถยนต์ หากผู้ซื้อประสงค์จะดัดแปลงต่อเติมต้องตกลงกับพนักงานขายของโจทก์เอง โดยพนักงานขายจะส่งให้บริษัทไทย วี. พี. คอร์ปอเรชั่น จำกัด ผู้ผลิตอุปกรณ์และวัสดุตกแต่งรถยนต์ที่ราคาค่าอุปกรณ์และวัสดุตกแต่งรถยนต์แล้วให้บริษัทไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด เป็นผู้ทำการดัดแปลงต่อเติมรถยนต์ โจทก์จะรับเฉพาะราคารถยนต์ ค่าอุปกรณ์และค่าดัดแปลงต่อเติมนั้นโจทก์ส่งให้แก่บริษัทผู้ขายอุปกรณ์ตกแต่งและบริษัททำการดัดแปลงต่อเติม จึงคิดค่าอุปกรณ์และค่าดัดแปลงต่อเติมเป็นราคาขายรถยนต์ของโจทก์ไม่ได้ เห็นว่า ค่าอุปกรณ์สำหรับดัดแปลงต่อเติมรถยนต์ตามใบเสร็จรับเงินชั่วคราวและใบส่งของชั่วคราวที่ผู้ซื้อรถยนต์มอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินนั้นออกออกในนามของบริษัทโจทก์พร้อมกับใบเสร็จรับเงินราคารถยนต์ แม้โจทก์จะนำสืบว่า เหตุที่ต้องทำใบเสร็จรับเงินชั่วคราวมอบให้แก่ลูกค้าในนามของโจทก์ก็เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้าว่าโจทก์ยังรับผิดชอบในกรณีที่พนักงานของโจทก์ยกออกเงินค่าดัดแปลงต่อเติมไปนั้น ก็ขัดต่อเหตุผลเพราะบริษัทผู้รับจ้างดัดแปลงต่อเติมก็สามารถออกใบเสร็จรับเงินและรับผิดชอบต่อลูกค้าโดยตรงได้ ไม่มีเหตุผลใดที่โจทก์จะต้องเสี่ยงรับผิดชอบแทนเช่นนั้น อีกทั้งนายสมพงษ์ยังเบิกความรับว่าในส่วนการขายรถยนต์ที่ต่อเติมในราคาต่ำกว่าราคาทุนนั้นค่าดัดแปลงต่อเติมเป็นเงินทุนของโจทก์เองไม่ใช่ของลูกค้า จึงเชื่อว่าค่าดัดแปลงต่อเติมรถยนต์เป็นรายได้ของโจทก์ที่รวมอยู่ในราคาขาย การที่โจทก์ไม่นำค่าดัดแปลงตกแต่งรถยนต์มาลงบัญชีรวมกับราคารถยนต์ จึงเป็นการลงบัญชีราคาขายรถยนต์ไม่ครบถ้วนตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินได้ขอให้โจทก์ส่งสำเนาใบเสร็จรับเงินมาให้ตรวจสอบแล้ว แต่โจทก์อ้างว่าไม่ได้เก็บหลักฐานไว้เพราะเห็นว่าไม่ใช่เอกสารสำคัญที่เจ้าพนักงานประเมินนำราคาที่เขาไปมาคำนวณเป็นรายได้ของโจทก์จึงชอบแล้ว ส่วนกรณีที่โจทก์ขายรถยนต์บางคันในราคาที่ต่ำกว่าราคาทุนโดยอ้างว่าภาวะเศรษฐกิจของโจทก์ไม่คล่องตัวต้องแบกรับภาระดอกเบี้ยจำนวนมาก และมีสินค้าคงเหลือจำนวนมากจึงจำเป็นต้องเร่งรัดขายรถยนต์ โจทก์ขายรถยนต์ในราคาขาดทุนเพียงร้อยละ 3 ของจำนวนรถยนต์ที่สั่งซื้อเพื่อหาเงินสดมาหมุนเวียนชำระดอกเบี้ยเงินเกินบัญชีซึ่งมีอัตราสูงกว่ายอดการขาดทุน จึงเป็นการขายรถยนต์ขาดทุนที่มีเหตุอันสมควรนั้น เห็นว่า โจทก์

ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรโดยกู้ยืมเงินมาลงทุน ตอนที่โจทก์ขายรถยนต์ไปในราคาต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่ปรากฏว่าราคาของรถยนต์ในขณะนั้นลดลง และโจทก์ก็ไม่ได้ประสบกับการขาดทุน จึงไม่มีเหตุผลใดที่ต้องขายรถยนต์ในราคาที่ขาดทุน อีกทั้งโจทก์ก็ไม่สามารถชี้แจงเหตุผลการขายขาดทุนแก่เจ้าพนักงานประเมินได้ จึงไม่อาจรับฟังได้ว่า โจทก์ขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยมีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินนำเอาผลขาดทุนจากการขายมาคำนวณเป็นยอดขายเพิ่มขึ้นจึงชอบแล้ว ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสองและข้อสามมีว่า ค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายที่โจทก์สามารถนำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ได้หรือไม่ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท ไม่หักให้อ้างว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) และ (18) ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยให้โจทก์อุทธรณ์ว่ารายจ่ายจำนวนดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่าเป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วให้โจทก์หักรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายได้เพียง 1,777,000 บาท ส่วนที่ไม่ให้หักจำนวน 3,851,000 บาท ให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำรายจ่ายจำนวน 3,851,000 บาท มาหักในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) เป็นการวินิจฉัยนอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไว้เป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้และผู้ต้องเสียภาษีอุทธรณ์เท่านั้น จะไปตั้งประเด็นใหม่นอกเหนือไปจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหาได้ไม่ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่ารายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท เป็นรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วให้หักเป็นรายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 1,770,000 บาท ส่วนที่เหลือไม่ให้หักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับจึงห้ามมิให้นำมาหักตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วว่า รายจ่ายค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท ของโจทก์มิใช่รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ แต่การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้หักเป็นรายจ่ายได้เพียง 1,770,000 บาท ส่วนอีก 3,851,000 บาท คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ให้นำมาหักโดยให้เหตุผลว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักนั้น เกิดจากการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกพนักงานผู้มีรายชื่อตามที่โจทก์อ้างว่าเป็นผู้ได้รับเงินค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายมาไต่สวน โดยไม่มีประเด็นเหล่านี้ในชั้นเจ้าพนักงานประเมินการพิจารณาดังกล่าวของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นเรื่องใหม่ที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้ตั้งประเด็นไว้ในชั้นไต่สวนเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20 และ 32 เป็นเหตุให้โจทก์ไม่มีโอกาสชี้แจงแสดงพยานหลักฐานและอุทธรณ์โต้แย้งตามลำดับขั้นตอนได้ได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลับไต่สวนเสียเองในประเด็นอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้มีคำสั่งไว้ จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

วินิจฉัยแล้วว่าค่าติดตามหนี้และค่าส่งเสริมการขายจำนวน 5,621,000 บาท มีใช้รายจ่ายซึ่งควรจะ
ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น โจทก์จึงมีสิทธินำรายจ่ายทั้งจำนวนดังกล่าวมาหักในการคำนวณ
กำไรสุทธิของโจทก์ได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาในประเด็นนี้มา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร
ไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสี่มีว่า
สมควรงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์หรือไม่ ซึ่งเบี้ยปรับของโจทก์ที่จะต้องชำระแก่จำเลยที่ 1 คงมี
อยู่ตามคำวินิจฉัยในอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกเท่านั้น และได้วินิจฉัยแล้วว่าโจทก์ลงบัญชีราคาขาย
รถยนต์ไม่ครบถ้วนและขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาทุนโดยไม่มีเหตุอันสมควรเห็นได้ว่าโจทก์มีเจตนา
หลีกเลี่ยงภาษี จึงไม่มีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น
ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสุดท้ายมีว่า จำเลยทั้งสองต้องรับผิดชอบ
ค่าฤชาธรรมเนียมการค้ำประกันหนี้ค่าภาษีที่โจทก์ต้องชำระให้แก่ธนาคารผู้ค้ำประกันหรือไม่
เห็นว่า โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องชำระภาษีให้แก่จำเลยที่ 1 ตามที่เจ้าพนักงานประเมิน
แจ้งมา แม้โจทก์จะได้อุทธรณ์การประเมินก็ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร
มาตรา 31 โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินไปก่อน หากผลที่สุดโจทก์ไม่ต้องชำระ
หรือชำระน้อยกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ โจทก์มีสิทธิได้คืนได้คืนพร้อมดอกเบี้ย
ร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศ การที่โจทก์เลือกที่จะนำหนังสือรับรองของ
ธนาคารมาค้ำประกันหนี้ค่าภาษีของโจทก์โดยโจทก์ต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่ธนาคาร
ผู้ค้ำประกันร้อยละ 1.7 ต่อปี จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่โจทก์เลือกวิธีดังกล่าวเอง โจทก์จึงต้องรับภาระ
ดังกล่าวไป อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตาม
หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ 6710010/2/100107 ลงวันที่ 23 กันยายน 2540 และคำวินิจฉัย
อุทธรณ์ เลขที่ กจ/20/2545 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2545 เฉพาะในส่วนรายจ่ายค่าติดตามหนี้และ
ค่าส่งเสริมการขายที่เหลือจำนวน 3,851,000 บาท นอกจากที่แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษา
ศาลภาษีอากรกลาง

องค์คณะ

เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โรจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← deka.supremecourt.or.th ·
<https://www.thaideka.online/deka/10341/2550>