



“ **การประเมินภาษี** ”
ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนหรือไม่

ค.เชษสิทธิ์ ตราวุฒธรม พ.ศ.ศุขยลักษณ์ ตราวุฒธรม อ.พีชิต ตราวุฒธรม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่
4546/2561



บริษัท ว. (ประเทศไทย) จำกัด
กรมสรรพากรกับพวก

โจทก์
จำเลย

คำวินิจฉัยย่อ

การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ซึ่งไม่ต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่ส่วนก่อนนั้น เป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นเสียภาษีไว้แล้ว ส่วนการประเมินตามมาตรา 20 ซึ่งมีบทบัญญัติให้ออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการประเมินจากแบบแสดงรายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์

อายุความการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลา 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 และ193/31 เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติเรื่องอายุความการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้โดยเฉพาะ ทั้งนี้ ต้องเริ่มนับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมอันเป็นวันที่

อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายกำหนดการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยเป็นกฎหมายเฉพาะที่กำหนดยกเว้นภาษีอากร แต่มิได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ว่าผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องคำนวณภาษีเป็นรายบัตรส่งเสริมหรือรายนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีอย่างไร เมื่อประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมีการบัญญัติไว้ จึงต้องใช้หลักเกณฑ์ เจื่อนไขและวิธีการคำนวณตามประมวลรัษฎากรเป็นหลักในการคำนวณ โดยมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้บริษัทคำนวณกำไรสุทธิโดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะ

“asswาทสรส่าน” ปีที่ 67 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2563



เวลาบัญชี มารวมเป็นรายได้และให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยถือว่ารายได้ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากกิจการประเภทใดก็ตามเป็นรายได้ของบริษัท ดังนั้น ไม่ว่าโจทก์จะมีโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก็โครงการก็ตามการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องถือว่าทุกโครงการของโจทก์เป็นหน่วยภาษีเดียวกันที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โจทก์จึงต้องนำผลประกอบการทั้งหมดมารวมกัน ได้แก่ ผลประกอบการของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนทุกๆ โครงการ และผลประกอบการของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี



คำพิพากษาย่อ

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลยทั้งสิ้น โดยกำหนดค่าทนายความ 50,000 บาท

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้โต้แย้งกันรับฟังได้ว่า

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด หนังสือรับรองเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 1 ถึง 5 โจทก์ประกอบการมีทั้งโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและโครงการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะปรากฏตามบัตรส่งเสริมคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเอกสาร หมาย จ.1 แผ่นที่ 8 ถึง 144 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ยื่นปกติรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2538 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2539 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 ต่อมาวันที่ 7 สิงหาคม 2543 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 1 ของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว และโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ยื่นปกติรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2542 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2543 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2546 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2557 และยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 2 ของรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 1 ของรอบระยะเวลา



บัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2544 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2545 ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 1 ของรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2545 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2546 ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 2 ของรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2545 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2546 ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ 1 ของรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2546 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2547 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 145 ถึง 335 เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 วิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2545 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2546 กรณีโจทก์มีภาษีเงินได้นิติบุคคลชำระไว้เกิน โดยพบว่าโจทก์มีผลขาดทุนสุทธิยกมาจากรอบบัญชีก่อนจำนวนสูงซึ่งเกิดจากการใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (4) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 จากนั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงเข้าตรวจสอบสภาพกิจการของโจทก์และให้โจทก์นำส่งรายละเอียดการคำนวณหารายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือรายจ่ายที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น รายละเอียดการปันส่วนรายได้รายจ่ายของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการ

ลงทุน รายละเอียดผลขาดทุนสะสมยกมา รายละเอียดการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิและการใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (4) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ตามเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 336 ถึง 367 ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 แจ้งผลการตรวจสอบให้โจทก์ทราบตามเอกสารหมาย ล.2 แผ่นที่ 280 ถึง 289 แผ่นที่ 236 ถึง 240 และแผ่นที่ 113 ถึง 118 แต่โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ปรับปรุงกำไรสุทธิตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ทราบตามผลการตรวจสอบ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2553 ตามเอกสารหมาย ล.2 แผ่นที่ 84 ถึง 90 โจทก์แล้วเมื่อวันที่ 4 สิงหาคม 2553 ตามเอกสารหมาย ล.2 แผ่นที่ 79 ถึง 40 โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามเอกสารหมาย ล.3 แผ่นที่ 12 ถึง 100 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ว่าเจ้าพนักงานประเมินหักผลขาดทุนสุทธิในการคำนวณภาษีอากรของรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2544 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2545 มีผลทำให้ผลขาดทุนสะสมที่โจทก์อาจนำ



ไปใช้ในการคำนวณภาษีอากรของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปลดลงและกระทบต่อกำไรสุทธิ ซึ่งต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2546 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2547 เป็นการคำนวณไม่ถูกต้องจึงเห็นควรปรับปรุงการคำนวณภาษีอากรตั้งแต่อรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2544 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2545 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2546 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2547 ให้ลดภาษีที่เรียกเก็บลง ตามเอกสารหมายเลข 5 แผ่นที่ 18 ถึง 47 โจทก์ได้รับแล้วเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2558 ตามเอกสารหมายเลข 5 แผ่นที่ 13

คดีมีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ ในประการแรกว่า การประเมินของเจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 โดยใช้อำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าการประเมินภาษีโจทก์เป็นการประเมินโดยใช้ข้อมูลนอกเหนือไปจากรายการ ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) มีการนำเอาข้อมูลที่เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ได้มาจากการขอข้อมูลโจทก์เพิ่มเติมระหว่างการตรวจสอบสภาพกิจการมาพิจารณาเพื่อประเมินภาษีโจทก์ ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรา 18 แห่งประมวล-

รัษฎากร ที่กำหนดให้พิจารณาจากรายการที่นำส่งต่อจำเลยที่ 1 เท่านั้น มิได้หมายความว่ารวมถึงเอกสารประกอบอื่นๆ ที่จำเลยที่ 1 ได้มาจากการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งหากจำเลยที่ 1 ประสงค์ใช้เอกสารประเภทอื่นๆ เพื่อเป็นข้อมูลในการประเมินภาษีอากร จำเลยที่ 1 ต้องใช้อำนาจตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจในการขอเอกสารเพิ่มเติมได้เฉพาะกรณีที่มีหมายเรียกเท่านั้น การประเมินของจำเลยที่ 1 จึงไม่ชอบด้วยมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร พิเคราะห์แล้วปัญหานี้ มาตรา 18 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้นๆ และเมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้” มาตรา 19 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชี เอกสารหรือ



หลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ...” และมาตรา 20 บัญญัติว่า “เมื่อได้จัดการตามมาตรา 19 และทราบข้อความแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้” ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่า การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ซึ่งไม่ต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนก่อนนั้นเป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีอื่นเสียภาษีไว้แล้ว ส่วนการประเมินตามมาตรา 20 ซึ่งมีบทบัญญัติให้ออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการประเมินจากแบบแสดงรายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ คดีนี้โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ปกติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2538 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2539 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่

วันที่ 1 เมษายน 2540 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2541 โดยกรอกรายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีไว้ในรายการที่ 4 รายได้ รายจ่าย และกำไรหรือขาดทุนสุทธิข้อ (44) และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 กรอกรายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีไว้ในรายการที่ 4 รายได้ รายจ่าย และกำไรหรือขาดทุนสุทธิ ข้อ (46) แสดงตัวเลขรายได้ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีไว้ในช่องที่ 2 กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) เพิ่มเติมแก้ไขตัวเลขดังกล่าว โดยกรอกรไว้ในช่องที่ 1 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ และช่องที่ 2 กิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ซึ่งรายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีที่โจทก์ใช้สิทธิยกเว้นภาษีดังกล่าวปรากฏในรายการที่ 4 รายได้ รายจ่าย และกำไรหรือขาดทุนสุทธิ ข้อที่ (46) ส่วนรอบระยะเวลาบัญชีอื่นนั้น โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ฉบับปกติและฉบับยื่นเพิ่มเติมกรอกรายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีไว้ในแบบแสดงรายการด้วยแล้วเช่นกัน จึงเห็นได้ว่าแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ฉบับปกติและฉบับยื่นเพิ่มเติมกับการประเมิน



ภาษีโจทก์ของเจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 คงมีความแตกต่างกันเพียงแต่วิธีคิดคำนวณสิทธิประโยชน์ของโจทก์ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 31 วรรคสี่ และมาตรา 36 (4) (เดิม) อันเป็นการคำนวณจากข้อเท็จจริงเกี่ยวกับผลกำไรหรือผลขาดทุนของกิจการโจทก์ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีรวมถึงผลกำไรหรือผลขาดทุนของโครงการโจทก์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแต่ละโครงการรวม 17 โครงการ ไม่ปรากฏว่าโจทก์และจำเลยทั้งสองโต้แย้งถึงความถูกต้องของข้อเท็จจริงเกี่ยวกับผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าว การที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบข้อเท็จจริงและโจทก์ส่งเอกสารเพิ่มเติมจึงเป็นการตรวจสอบตามรายการที่โจทก์แสดงไว้ในแบบแสดงรายการ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงว่ารายการรายได้ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีที่โจทก์กรอกไว้ถูกต้องหรือไม่ มิได้เป็นการใช้ข้อมูลหรือข้อเท็จจริงอื่นเพื่อนำมาประเมินภาษีโจทก์นอกเหนือจากรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการแต่อย่างใด เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินตามรายการที่โจทก์แสดงไว้ในแบบแสดงรายการโดยนำรายการตามแบบแสดงรายการมาปรับปรุงวิธีการคำนวณเท่านั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินโดยใช้อำนาจ

ตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร จึงชอบด้วยกฎหมายที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า การปรับปรุงผลขาดทุนประจำปีสะสมมาของโจทก์รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2538 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2539 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 และทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2546 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2547 ขาดอายุความหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า การปรับปรุงผลขาดทุนประจำปีสะสมมาของโจทก์รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2538 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2539 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 ขาดอายุความก่อนวันที่เจ้าพนักงานจะมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลถึงโจทก์ในวันที่ 4 สิงหาคม 2553 เนื่องจากล่วงเลยระยะเวลา 10 ปี นับแต่ที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในวันที่ 30 สิงหาคม 2539 วันที่ 28 สิงหาคม 2540 วันที่ 24 สิงหาคม 2541 และวันที่ 30 สิงหาคม 2542



ตามลำดับ การยื่นแบบเพิ่มเติมภายหลังครบกำหนดการยื่นแบบไม่เป็นเหตุให้ถือเสมือนว่าเป็นวันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องตามมาตรา 193/12 หรือเป็นกรณีที่อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อจำเลยที่ 1 ออกหนังสือประเมินภาษีโจทก์ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2553 และโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 4 สิงหาคม 2553 การประเมินภาษีโจทก์จึงขาดอายุความนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการประเมินตนเองโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติเรื่องอายุความการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้จึงต้องใช้อายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมาตรา 193/30 บัญญัติว่า “อายุความนั้นถ้าประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ ให้มีกำหนด 10 ปี” มาตรา 193/31 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี...” และมาตรา 1193/12 บัญญัติว่า “อายุความ

ให้เริ่มนับขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป..” จากข้อเท็จจริงที่ยุติแล้วว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการปกติรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2538 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2539 ถึงรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดและยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมครั้งที่ 1 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2543 และยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมครั้งที่ 2 รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2541 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2542 เมื่อวันที่ 28 สิงหาคม 2544 เพื่อปรับปรุงแบบแสดงรายการในรายการที่ 4 ข้อที่ (46) รายได้ส่วนที่ได้รับการลดหย่อนภาษีหรือยกเว้นภาษี การยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมดังกล่าวเท่ากับโจทก์ยอมรับว่าแบบที่โจทก์ยื่นไว้เดิมไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่โจทก์ยื่นเพิ่มเติมได้ อายุความใช้สิทธิเรียกร้องจึงต้องเริ่มนับระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมอันเป็นวันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 4 สิงหาคม



2553 จึงยังอยู่ในอายุความ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า วิธีการคำนวณภาษีของจำเลยที่ 1 ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร และการคำนวณสิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ต้องพิจารณาแยกต่างหากจากกันเป็นลำดับ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดวิธีการและเงื่อนไขการคำนวณสิทธิประโยชน์ไว้เป็นพิเศษแล้ว การคำนวณและการใช้สิทธิและประโยชน์จึงต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 การคำนวณภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่อาจขัดหรือแย้งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ได้ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนให้การส่งเสริมการลงทุนและให้สิทธิประโยชน์ ตามมาตรา 31 และมาตรา 36 (4) (เดิม) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แยกเป็นรายโครงการตามบัตรส่งเสริม การคำนวณสิทธิประโยชน์จึงต้องแยกเป็นรายโครงการ ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมาย

ทั่วไปและไม่มีบทบัญญัติกำหนดวิธีการคำนวณสิทธิประโยชน์กรณีบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนไว้อย่างไร การคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนของเจ้าพนักงานประเมิน ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 38/2552 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/13731 ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 38/2552 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/13731 ขัดแย้งต่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 วิเคราะห์แล้ว ปัญหาที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 มาตรา 3 บัญญัติว่า “...บรรดาบทกฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่นในส่วนที่มีบัญญัติไว้แล้วในพระราชบัญญัตินี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน” มาตรา 31 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด ทั้งนี้ ให้พิจารณากำหนดเป็นสัดส่วนของเงินลงทุนโดยไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน ซึ่งต้องมีการกำหนดเวลาไม่เกิน 8 ปีนับแต่วันที่เริ่มมี



รายได้จากการประกอบกิจการนั้น” และวรรคสี่ บัญญัติว่า “ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุน ในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี คณะกรรมการอาจอนุญาตให้ผู้ได้รับการส่งเสริม นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลัง ระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้” มาตรา 36 (เดิม) บัญญัติว่า “เพื่อส่งเสริมการส่งออก คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิ และประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย... (4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน จากการส่งออกซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบ โดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ ทั้งนี้ตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด” ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 เป็นกฎหมายกำหนดการให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ สำหรับ

กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยเป็นกฎหมายเฉพาะที่กำหนดยกเว้นภาษีอากร แต่ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ว่า ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องคำนวณภาษีเป็นรายปีหรือส่งเสริมหรือรายนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีอย่างไร เมื่อพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการดังกล่าวไว้ หากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมีการบัญญัติไว้ กรณีจึงต้องใช้หลักเกณฑ์ เจื่อนไข วิธีการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากรเป็นหลักในการคำนวณ โดยมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้บริษัทคำนวณกำไรสุทธิโดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีมารวมเป็นรายได้ และให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยถือว่ารายได้ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากกิจการประเภทใดก็ตามเป็นรายได้ของบริษัท ดังนั้นไม่ว่าโจทก์จะมีโครงการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนก็โครงการก็ตาม การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องถือว่าทุกโครงการของโจทก์เป็นหน่วยภาษีเดียวกันที่



ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โจทก์จึงต้องนำ ผลประกอบการทั้งหมดมารวมกัน ได้แก่ ผลประกอบการของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุนทุกๆ โครงการและผลประกอบการ ของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมา คำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีตาม คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 38/2552 ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2552 ที่ว่า กรณีบริษัทประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุนและมีโครงการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุนในกิจการแต่ละประเภทมากกว่าหนึ่ง โครงการนั้น ต้องคำนวณรายได้และรายจ่าย จากกิจการทุกประเภทที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันตามบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่กิจการใดมี โครงการที่ได้รับการส่งเสริมหลายโครงการก็ ต้องนำรายได้และรายจ่ายของโครงการนั้น ทุกโครงการในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันมา คำนวณเพื่อให้ได้ยอดกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หาก ปรากฏว่ามีผลขาดทุนสุทธิเกิดขึ้นย่อมถือว่าเป็นผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุน และบริษัทย่อมมีสิทธินำ ผลขาดทุนประจำปีดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่าง

เวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออก จากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุนที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือก หักจากกำไรสุทธิปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ และบริษัทมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีจาก กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนทั้งจำนวน ไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้ นิติบุคคล และหากยังมีผลขาดทุนประจำปีของ กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่นำมา หักเหลืออยู่อีก บริษัทมีสิทธินำผลขาดทุนนั้นไป หักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุน ซึ่งเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราปกติและคำนวณภาษีตามหนังสือตอบ ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0802/13731 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณ กำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน ซึ่งให้ความเห็นว่า การคำนวณกำไรสุทธิ และขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหาก จากกัน แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำกำไรสุทธิและขาดทุน สุทธิของกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคลและที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้



นิติบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน และกรณีใช้สิทธิประโยชน์ตามมาตรา 36 (4) (เดิม) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้ถือรายได้จากการส่งออกในรอบบัญชีปีแรก หลังจากได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวไม่ว่าจะเต็มรอบบัญชีหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่ารอบบัญชีนั้นจะมีการส่งออกหรือไม่ก็ตามเป็นปีฐาน ซึ่งปีแรกหรือปีฐานดังกล่าวไม่มีสิทธิหักเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากไม่อาจหาค่าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนได้สำหรับปีที่ 2 และปีที่ 3ให้นำรายได้จากการส่งออกในรอบบัญชีถัดไปมาเทียบหารายได้จากการส่งออกที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อน ส่วนปีที่ 4 ถึงปีที่ 10 รายได้ของปีนั้นๆ จะต้องไม่น้อยกว่ารายได้จากการส่งออกเฉลี่ย 3 ปีย้อนหลัง จึงจะมีสิทธิหักเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวนร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก การคำนวณเงินได้พึงประเมินเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนร้อยละ 5 ของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออกจึงต้องคำนวณจากรายได้การส่งออกโดยรวมในแต่ละปี มิใช่คำนวณจากแต่ละโครงการ ซึ่งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรและหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวเป็นวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร

วิธีการคำนวณภาษีของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น กรณีไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้ออื่นต่อไป เพราะไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลง”

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

(สนธิศาสตร์ เจตนารวาพวงศ์ - สุนทร ทรงอุทิศ - อธิป จิตต์สำเร็จ)

หมายเหตุ

1. การประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร นั้นมีทั้งกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินและไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมิน

กรณีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88 และมาตรา 88/1 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน เพราะมาตรา 88/4 ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินหรือไม่ก็ได้

การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/15 และ 91/16 ก็เช่นเดียวกัน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน เพราะมาตรา 91/21 (5)



ให้นำมาตรา 88/4 มาขอใช้บังคับโดยอนุโลม ส่วนการเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์ที่มีได้เสียหรือปิดหรือเสียหรือปิดแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บโดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนก็ได้ เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติว่าอากรแสตมป์เป็นอากรประเมินและไม่มีบทบัญญัติว่าไว้เป็นอย่างอื่น อากรแสตมป์จึงไม่ใช่อากรประเมิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 332/2551) ทั้งมาตรา 123 เพียงแต่บัญญัติให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ออกหมายเรียกตรวจสอบหรือไม่ก็ได้ มิได้บังคับว่าต้องออกหมายเรียกตรวจสอบเสมอไป

ส่วนการประเมินภาษีเงินได้นั้นเจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนหรือไม่นั้น หากเป็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ผู้จ่ายเงินได้ที่มิได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ไม่ถูกต้องครบถ้วนชำระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่มิได้หักหรือหักไม่ถูกต้องครบถ้วนได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ เพราะมิใช่เป็นการประเมินที่เป็น การแก้ไขจำนวนเงินที่ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ตามมาตรา 20 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8685/2543, 2587/2549 และ 8829/2550)

ทั้งกรณีที่จะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน ประเมินนั้นมาตรา 19 และ 23 บังคับเฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น ไม่ได้ใช้บังคับกับผู้จ่ายเงินได้ที่มิได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือหักแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน อีกประการหนึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 51 ก็บัญญัติไว้โดยเฉพาะให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินส่งหนังสือแจ้งความให้ผู้จ่ายเงินได้ยื่นบัญชีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) (3) (4) และ (7) หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ตามที่เห็นสมควร และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งความ

ส่วนกรณีการประเมินภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้จะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือไม่

หากผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 23 ก่อนจึงจะประเมินตามมาตรา 24 ได้

แต่ถ้าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกหมายเรียก



ตรวจสอบก่อนประเมินหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่า เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินจากรายการและข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการหรือไม่ หากสามารถประเมินได้ก็ประเมินได้ตามที่มาตรา 18 ได้ให้อำนาจไว้ แต่ถ้าไม่สามารถประเมินได้ก็ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนตามมาตรา 19 แล้วประเมินตามมาตรา 20 ซึ่งการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 ต้องกระทำภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ยื่นรายการ แต่อธิบดีกรมสรรพากรอาจขยายเวลาเป็นไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ หากปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร

คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินมิได้ออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมิน การประเมินจึงมิได้เป็นการประเมินตามมาตรา 19 และ 20 แต่เป็นการประเมินตามมาตรา 18 ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินจากรายการและข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเท่านั้น บทบัญญัติมาตรา 18 เป็นบทบัญญัติตามกฎหมายมหาชน ซึ่งมีหลักว่า เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจหน้าที่เฉพาะที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น และจะต้องปฏิบัติหน้าที่ภายในขอบเขต

ที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินโดยอาศัยข้อเท็จจริงนอกเหนือจากที่ปรากฏในแบบแสดงรายการโดยไม่ออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนไม่ได้ ถือเป็นกรประเมินโดยไม่ชอบ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541) การที่เจ้าพนักงานประเมินในคดีนี้ประเมินโดยอาศัยข้อมูลจากการตรวจสอบสภาพกิจการของโจทก์และเอกสารที่เจ้าพนักงานประเมินขอให้โจทก์ส่งเพิ่มเติมโดยมิได้ออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 ก่อนและศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ เห็นว่าเป็นการประเมินตามมาตรา 18 การประเมินจึงชอบด้วยกฎหมายนั้น ด้วยความเคารพต่อที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาผู้เขียนเห็นว่าน่าจะไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 18

2. การประเมินภาษีต้องกระทำภายในกำหนดเวลาเท่าใดนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าเป็นการประเมินภาษีประเภทใด

การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมีทั้งที่ต้องกระทำภายใน 2 ปี 5 ปี หรือ 10 ปี ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 88/6

ส่วนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติกำหนดเวลาการประเมินไว้โดยเฉพาะเหมือนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรมีอายุความ



10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงต้องกระทำภายในกำหนดเวลา 10 ปี (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2880/2549, 8824/2549) นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี

กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บค่าอากรแสตมป์ที่มีได้เสียหรือปิดหรือเสียหรือปิดแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนก็มีกำหนดเวลา 10 ปีเช่นเดียวกัน เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติกำหนดเวลาเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์ไว้โดยเฉพาะ เมื่อสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 การเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์จึงต้องกระทำภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่ต้องเสียหรือปิดแสตมป์

ส่วนการประเมินภาษีเงินได้นั้นประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเวลาประเมินไว้ เมื่อสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 การประเมินภาษีเงินได้จึงต้องกระทำภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่เวลาที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา

193/12 คือเมื่อครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี แต่ถ้ามีการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม กำหนดเวลา 10 ปี ย่อมเริ่มนับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม เพราะเมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่ยื่นเพิ่มเติมนั้น และประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่นเพิ่มเติมนั้น สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรที่มีการประเมินจึงเริ่มบังคับได้ตั้งแต่วันนั้นเป็นต้นไป ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรที่ว่ากำหนดเวลา 10 ปี ในการประเมินภาษีต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม *อนึ่งกำหนดเวลาประเมิน 10 ปี มีใช้อายุความ เพราะมิใช่กำหนดเวลาฟ้องร้องคดี จึงไม่อยู่ในบังคับบทบัญญัติมาตรา 193/29 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่หากจำเลยไม่ได้ยกอายุความขึ้นเป็นข้อต่อสู้ศาลจะอ้างอายุความมาเป็นเหตุยกฟ้องไม่ได้ ดังนั้น หากมีการประเมินเมื่อพ้นกำหนดเวลา 10 ปี ศาลมีอำนาจเพิกถอนการประเมินได้แม้ผู้ถูกประเมินจะไม่ได้ยกการประเมินเมื่อพ้นกำหนดเวลา 10 ปี ขึ้นเป็นข้อต่อสู้ก็ตาม*

