

บทสรุปและ เสนอแนะ

บทสรุป

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากประมวลรัษฎากรนั้น มีหลักการ
จัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งปกติจะมีกำหนด 12 เดือน กำไรสุทธิ
ที่ว่าจะมาจากยอดขายหรือยอดขายรับหักด้วยต้นทุน ค่าใช้จ่ายในการขาย
และบริหาร เหลือเท่าใดจะเรียกว่ากำไรสุทธิและนำกำไรสุทธินั้นมาเสียภาษี
ในอัตราร้อยละ 30

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้นนี้ต้องสอดคล้องกับหลักการภาษี
อากรที่ดี คือ

1. หลักความยุติธรรม ต้องเก็บให้ทั่วถึงตามกำลังสามารถของ
ผู้เสียภาษี
2. หลักความแน่นอน อัตราและฐานต้องแน่นอน ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อย
3. หลักความสะดวก ประชาชนยื่นชำระสะดวก ทั่วกฎหมายภาษี
เข้าใจง่าย
4. หลักความประหยัด คือ เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี
เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยยื่นแบบภายใน 150 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลา
เวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไร
ขาดทุน ส่วนการคำนวณหากำไรสุทธิ การหักค่าใช้จ่ายให้ทำตามบทบัญญัติ
ในประมวลรัษฎากร

เมื่อเจ้าพนักงานได้รับแบบแสดงรายการจากผู้เสียภาษีแล้ว จะทำการวิเคราะห์แบบแสดงรายการว่าผู้เสียภาษีเขียนเลขผิดพลาด หรือคำนวณผิดพลาดหรือไม่ ถ้าพบเจ้าพนักงานจะคำนวณภาษีที่ผิดพลาดนั้น แล้วประเมินไปยังผู้เสียภาษี แต่ถ้าจากการวิเคราะห์แบบหรือจากข้อมูลอื่นๆ เช่น การบอกเล่า การแจ้งความ เอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายรับรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ซึ่งพอจะเป็นสาเหตุได้ว่า มีการหลบเลี่ยงภาษีหรือยื่นขอลดรายรับไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มาไต่สวน พร้อมทั้งให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชี มามอบให้เจ้าพนักงานเพื่อทำการตรวจสอบ ไต่สวน เมื่อได้จำนวนเงินภาษีแล้ว เจ้าพนักงานก็จะประเมินเรียกเก็บ พร้อมทั้งเรียกเก็บเงินเพิ่มเบี้ยปรับถ้ามี

แต่ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ดำเนินการดังต่อไปนี้
กล่าวคือ

1. ไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมบัญชีบุคคล บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน หรือ
2. ไม่ได้ทำบัญชี หรือ
3. ทำบัญชีไว้ไม่ครบ หรือ
4. ไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวน

เจ้าพนักงานประเมินจะไม่สามารถทราบผลการดำเนินการดำเนินกิจการได้ ไม่ทราบค่าใช้จ่าย ยอดซื้อ ต้นทุน จึงทำให้ไม่สามารถคำนวณหากำไรสุทธิได้ตามวิธีปกติ เมื่อหากำไรสุทธิไม่ได้ก็จะไม่สามารถคำนวณยอดภาษีได้

ด้วยเหตุนี้เอง รัฐจึงได้มีมาตรการคิดภาษีขึ้นมาโดยให้คำนวณภาษี
ในอัตราร้อยละ 5 จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (มาตรา 71(1))
เพื่อเป็นการ

1. ลงโทษผู้เสียภาษีให้เสียภาษีจำนวนมากกว่าการคิดคำนวณ
ตามวิธีปกติ
2. สร้างความเป็นธรรม ในการจัดเก็บแก่ผู้เสียภาษีโดยสุจริต

จากการวิเคราะห์พบว่า หลักการของการคำนวณภาษีจากยอดรายรับ
เป็นหลักการที่ดีในการลงโทษผู้ไม่สุจริต และสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้สุจริต
แต่การดำเนินการให้เป็นไปตามหลักการนั้น ตัวเจ้าหน้าที่จะเป็นส่วนสำคัญ
ที่สุดที่จะทำให้หลักการนั้นบรรลุตามวัตถุประสงค์ อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ
ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 เจ้าหน้าที่ประเมินใช้อำนาจ
ดุลพินิจไม่ถูกต้องคือ ในกรณีไม่สามารถนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมามอบให้
มักจะประเมิน ตามมาตรา 71(1) โดยถือว่าเป็นเหตุสุดวิสัย การพิจารณาว่า
บัญชี เอกสารเพียงพอแก่การตรวจสอบหรือไม่ ไม่มีมาตรฐานว่า ควรมีบัญชีอะไร
บ้าง เจ้าหน้าที่มักจะอ้างว่าเอกสารไม่เพียงพอ เจ้าหน้าที่มีอำนาจ
เลือกประเมินตาม 71(1) พร้อมกับจะให้มีการอุทธรณ์หรือไม่มีการยื่นอุทธรณ์
ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ เจ้าหน้าที่มักประเมินภาษีตามมาตรา
71(1) กรณีเอกสารถูกไฟไหม้หรือสูญหายโดยไม่ใช้วิธีเปรียบเทียบทรัพย์สิน
สุทธิต้นปีและปลายปี หรือเอากำไรสุทธิย้อนหลัง 3 ปี หรือคำนวณหากำไรสุทธิ
หรือขาดทุนสุทธิ โดยวิธีคำนวณอัตราร้อยละของยอดกำไรของบัญชีปีก่อนๆ 3-5 ปี
นอกจากนั้นยังมีการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในกรณีส่งหมายเรียก ถึงตัวผู้เสียภาษี
อากรว่า ส่งโดยชอบถึงมือผู้เสียภาษีหรือตลอดจนการตรวจสอบได้ส่วนของ
เจ้าหน้าที่มักจะไม่นำแจ้งให้ผู้เสียภาษีว่าขาดบัญชี หลักฐาน หรือเอกสาร
อะไรบ้าง

การวิเคราะห์พบว่า ยังมีระเบียบหรือคำสั่งของกรมสรรพากรที่ไม่
ชอบด้วยหลักการเกี่ยวกับเรื่องการคิดเงินเพิ่ม เมื่อมีการประเมินตามมาตรา
71(1) เพราะขัดแย้งกับวิธีการคำนวณกำไรสุทธิ การนำผลขาดทุนสุทธิ

ย้อนหลังมาหักไม่ต่อเนื่องกัน การใช้มาตรา 71(1) ในบางกิจการไม่เป็น
การลงโทษผู้เสียหาย แต่กลับทำให้ผู้เสียหายเสียน้อยลง

ข้อเสนอแนะ

1. การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

1.1 การส่งหมายเรียก ควรจะใช้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

ไปส่งด้วยตนเอง พร้อมมีพยาน และทำบันทึกทำนองเดียวกันกับพนักงานเดินหมาย
ของศาล ซึ่งจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียหาย

1.2 การตรวจสอบโต้สวน เจ้าพนักงานประเมินควรจะบันทึก
ใบรับบัญชี เอกสาร ให้ถูกต้องชัดเจน และหากเห็นว่า บัญชี เอกสาร อะไร
ที่จำเป็นต้องใช้ ในการตรวจสอบแล้ว ผู้เสียหายไม่นำมาให้ก็ควรที่จะแจ้งให้
ผู้เสียหายทราบ และกำหนดวัน เวลา ให้ผู้เสียหายนำมาส่งมอบ เพื่อขจัดความ
ขัดแย้งในเรื่องบัญชี เอกสาร เพียงพอหรือไม่ เป็นการสร้างความเป็นธรรม
แก่ผู้เสียหาย

1.3 การพิจารณาว่า การไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น
มาให้ เจ้าพนักงานนั้นเป็นเหตุสุดวิสัยหรือไม่ เจ้าพนักงานควรพิจารณาเป็น
รายๆ ไปว่า เหตุเกิดจากความผิดของผู้เสียหายหรือจากเหตุอื่น ไม่ควรประเมิน
ภาษีตามมาตรา 71(1) ไปก่อน

1.4 การพิจารณาว่า บัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นนั้น เพียงพอ
แก่การตรวจสอบหรือไม่ กรมสรรพากรควรออกคำสั่งวางแนวทางปฏิบัติเพื่อที่จะ
ได้ใช้เป็นมาตรฐานให้การปฏิบัติของเจ้าพนักงานเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

1.5 เมื่อมีการประเมินตามมาตรา 71(1) แล้ว ไม่ควรให้มีการ
ประเมินตามมาตรา 21, มาตรา 25 อีก เพราะการประเมินตามมาตรา 71(1)
เป็นการลงโทษอยู่แล้ว กรมสรรพากรควรออกคำสั่งไม่ให้มีการประเมินตาม
มาตรา 21 และมาตรา 25

1.6 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้หรือประสบภัย
ธรรมชาติ เป็นเหตุให้ไม่สามารถนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมามอบให้
เจ้าพนักงานทำการตรวจสอบได้ เจ้าพนักงานควรใช้วิธีเปรียบเทียบทรัพย์สิน
สุทธิ การกำหนดกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อนๆ ไม่ควรใช้มาตรา

71(1) เพราะวิธีที่ว่ามี กรมสรรพากรยังไม่ยกเลิก และเพื่อสร้างความ เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

2. ตัวเจ้าพนักงานประเมิน

เจ้าพนักงานประเมินเมื่อได้รับการบรรจุแต่งตั้ง จะมีอำนาจ ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีได้ทันที ทั้ง ๆ ที่ยังขาดประสบการณ์ ดังนั้น กรมสรรพากรควร

2.1 อบรมเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรอยู่เสมอ ให้ทันกับ กฎหมายระเบียบและเหตุการณ์ของโลกที่เปลี่ยนแปลง

2.2 การตรวจสอบภาษีที่มีความยุ่งยากซับซ้อนหรือการประเมิน ภาษีโดยมาตรา 71(1) ซึ่งเป็นการลงโทษ ไม่ควรให้เจ้าหน้าที่ที่ขาดประสบการณ์ ทำการตรวจสอบ

2.3 ในบางกรณีเจ้าหน้าที่อาจร่วมมือกับผู้เสียภาษีให้มีการ ประเมินตามมาตรา 71(1) เพื่อที่จะให้เสียภาษีน้อยลง กรมสรรพากรควร กำหนดวิธีการตรวจสอบวิธีนี้อย่างรัดกุมโดยให้มีเจ้าหน้าที่หลายฝ่ายควบคุม

3. หลักการของมาตรา 71(1)

การจะใช้มาตรา 71(1) ควรเลือกใช้เฉพาะบางกิจการเท่านั้น บางกิจการ เช่น การค้าอสังหาริมทรัพย์ การค้าอัญมณี ผู้เสียภาษีมีเจตนาให้ ประเมินในอัตราร้อยละ 5 เพราะการเสียภาษีส้อยละ 5 นั้น จะเสียภาษีน้อยกว่า การคำนวณตามปกติ เจ้าพนักงานควรหาวิธีตรวจสอบตามวิธีอื่นก่อน เช่น

- ออกหมายเรียกพยานที่พอจะทราบเกี่ยวกับกิจการนั้นมาได้ส่วน หาข้อเท็จจริง

- ออกหมายเรียกการหมุนเวียนของเงินในบัญชีจากธนาคาร

- ตรวจสอบ ยึดบัญชี เอกสาร ของผู้เสียภาษี

- ใช้วิธีหาค่าใช้จ่ายแล้วคำนวณย้อนกลับหากำไรสุทธิ

- เปรียบเทียบกับนิติบุคคลอื่นที่มีประเภทกิจการอย่างเดียวกัน

เงินทุนใกล้เคียงกัน ทำเลใกล้เคียงกัน แล้วคำนวณหารายรับ กำไรสุทธิ

4. ระเบียบหรือคำสั่งกรมสรรพากร

4.1 คवरยกเลิกการคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี กรมสรรพากรหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปลายปี (ภ.ง.ด.50) และแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51) เพราะ

1. ภาษีที่ประเมินตามมาตรา 71(1) มิใช่ภาษีที่คำนวณมาจากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แต่เป็นการประเมินโดยวิธีพิเศษ
2. ตามหนังสือที่ กค.0810/13103 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2532 ข้อ 2. ที่ระบุว่า การคำนวณเปรียบเทียบปริมาณกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ให้เปรียบเทียบกับกำไรสุทธิก่อนการตรวจสอบ (กำไรสุทธิตาม ภ.ง.ด.50) ซึ่งเมื่อปรากฏว่าประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ให้คำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี จากภาษีที่ชำระขาด ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย แต่กำไรสุทธิของบริษัทตามหนังสือที่ กค.0804/19144 ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2532 ข้อ 2. ให้คำนวณกำไรสุทธิจากเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นการคิดกำไรสุทธิโดยวิธีตีกลับขึ้นมา จึงเป็นการไม่ถูกต้อง

4.2 คवरยกเลิกการนำผลขาดทุนสุทธิมาหักของหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.080420169 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2531 เพราะ

1. การประเมินตามมาตรา 71(1) เป็นการลงโทษ และไม่สามารถหาผลขาดทุนสุทธิ กำไรสุทธิได้
2. การนำผลขาดทุนสุทธิไปหักในปีต่อจากปีที่มีการประเมินตามมาตรา 71(1) นั้น น่าจะไม่ถูกต้อง เพราะในปีนั้นไม่สามารถทราบถึงจำนวน สิ้นค้าคงเหลือ การคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิของปีต่อไปจากปีที่มีการประเมินตามมาตรา 71 (1) จึงไม่สามารถหาต้นทุนที่แท้จริงได้