

บทที่ 2

การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับ (มาตรา 71(1))

2.1 เหตุผลในการจัดเก็บภาษีโดยการประเมินภาษีจากยอดรายรับ การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับตามมาตรา 71(1) เป็นการประเมินนอกเหนือจากการคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิตามปกติทั่วไปซึ่งมี เหตุผลในการกำหนดหลักการดังกล่าว ดังนี้คือ

2.1.1 กิจการไม่สามารถคำนวณภาษีจากกำไรสุทธิ ทั้งนี้ตั้งเห็นได้จากบทบัญญัติ ดังต่อไปนี้คือ

ก. บทบัญญัติตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรที่ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และ กระทำกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลา บัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด<sup>2</sup> แต่ถ้าไม่สามารถ คำนวณกำไรสุทธิได้แล้วให้ใช้การประเมินจากยอดรายรับ (มาตรา 71(1))

ข. บทบัญญัติตามมาตรา 76 ทวิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้ หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบ กิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือ ผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทน ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และ ให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไร แต่ถ้าไม่สามารถทำได้ให้ใช้การประเมิน จากยอดรายรับ (มาตรา 71(1))<sup>1</sup>

<sup>1</sup>ปรีดี บุญยัง, "ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทต่างประเทศ ที่ประกอบกิจการในประเทศไทย," สรรพากรสาส์น 1 (มกราคม 2534) : 97-115.

### 2.1.2 เป็นมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการบังคับจัดเก็บรายได้หรือผลประโยชน์ไปจากประชาชน โดยมีได้มีการตอบแทนโดยตรงจากรัฐบาล ดังนั้น จึงมีประชาชนบางคนพยายามหาทางหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐบาล หรือพยายามหาทางให้เสียภาษีน้อยที่สุด หรือไม่ต้องเสียเลย ซึ่งแยกการหนีการเสียภาษีออกเป็น 2 กรณีคือ

#### (ก) การหลบเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Avoidance)

เป็นการหลบเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยไม่ผิดกฎหมาย แต่ขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายในการเก็บภาษีนั้น การหลบเลี่ยงภาษีวิธีนี้จะทำได้โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรที่เปิดให้กระทำได้ หรือผู้เสียภาษีอาจจะพยายามปรับปรุงการประกอบพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง

#### (ข) การหนีภาษี (Tax Evasion) เป็นการเจตนา

ละเมิดกฎหมายภาษีอากรโดยตรง ถ้าบทลงโทษผู้เสียภาษีเบาเกินไป หรือเจ้าหน้าที่ขาดประสิทธิภาพในการจัดเก็บ การหนีภาษีก็น่าจะมีมาก<sup>2</sup>

ในการหนีภาษีในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น อาจเกิดขึ้นในลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) ไม่ยื่นแบบแสดงรายการการชำระภาษี พร้อมทั้งยื่นงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนเมื่อถึงกำหนดเวลาต้องยื่นต่อเจ้าพนักงาน หรือ
- 2) ไม่ได้ทำบัญชีอันได้แก่ บัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือ
- 3) ทำบัญชีที่กล่าวไว้ในข้อ 2 ไม่ครบ คือ ทำเพียงบางเล่ม และทำไม่สมบูรณ์ หรือ

<sup>2</sup>ปรีดี บุญยัง, "ปัญหาการบริหารงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร" สรรพากรสาส์น 9 (กันยายน 2532) : 35-43.

4) เมื่อเจ้าพนักงานออกหมายเรียกให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมามอบให้ เจ้าพนักงานเพื่อใช้เป็นหลักฐาน เพื่อทำการตรวจสอบ ใต้สวนหายอดรายรับในการเสียภาษี แต่ไม่นำมามอบให้<sup>3</sup>

จากทั้ง 4 กรณีนี้ทำให้เจ้าพนักงานไม่สามารถคำนวณหา กำไรสุทธิได้ เนื่องจากไม่ทราบค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ ค่าใช้จ่าย ในการขายและการบริหาร รัฐจึงจำเป็นต้องหาวิธีการคำนวณหาภาษีบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้เพื่อให้เกิดผลดังต่อไปนี้คือ

(1) ความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะหลัก ภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องมีการจัดเก็บอย่างทั่วถึง ในเมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบ แสดงรายการหรือไม่ได้นำบัญชีมามอบให้ ก็จะไม่สามารถคำนวณหาภาษีได้ จึงต้อง หาวิธีการคำนวณภาษีมาใช้<sup>4</sup>

(2) เป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่สุจริต มาตรการนี้นับว่า เป็นมาตรการรุนแรง เพราะหากพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการตามบทบัญญัติ ดังกล่าวที่ให้อำนาจไว้เช่นนั้นแล้ว แม้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะ ขาดทุนสุทธิ ก็ไม่เป็นข้อยกเว้นที่จะให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยวิธีการเช่นนี้ ดังนั้น กิจการใหญ่ๆ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด อาจมีรายรับก่อนหักรายจ่าย ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น 20 ล้าน หรือ 200 ล้าน หากผิดพลาดไม่ดำเนินการ ดังกล่าว เข้าข่ายนี้แล้วพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมสามารถประเมินภาษีในอัตรา ร้อยละ 5 ของยอดรายรับดังกล่าวนี้ได้ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษี ตามความเป็นจริง แม้ปรากฏว่ากิจการของตนขาดทุนสุทธิไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม<sup>5</sup>

<sup>3</sup>บุญจริง ชลวิโรจน์, "การประเมินตามมาตรา 71," สรรพากรสาร 8 (สิงหาคม 2534) : 78-90.

<sup>4</sup>ปรีดี บุญยัง, "ปัญหาการบริหารงานป้องกันภาษีเงินได้," หน้า 40.

<sup>5</sup>จรัส แหยมสร้อยทอง, "การประเมินตามมาตรา 71(1)," สรรพากรสาร 4 (เมษายน 2529) : 50-70.

2.2 กรณีการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับตาม  
มาตรา 71(1)

2.2.1 ขอบเขตของการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับ  
ตามมาตรา 71(1)

กรณีที่จะต้องมีการประเมินเรียกเก็บภาษีตามข้อนี้ ต้อง  
เนื่องจากเหตุใดเหตุหนึ่งดังนี้

(ก) ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตาม  
บทบัญญัติในส่วนที่ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล รายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการ  
คำนวณภาษีเงินได้ ได้แก่ แบบแสดงรายการตามที่อธิบดีกำหนด (ภ.ง.ด.50  
หรือ ภ.ง.ด.52) และบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน หรือ

การไม่ยื่นแบบแสดงรายการ การไม่ยื่นแบบแสดง  
รายการนั้น เจ้าพนักงานประเมินทราบได้จากการดูทะเบียนการยื่นแบบแสดง  
รายการ ส่วนการไม่ทำบัญชีที่ดี ทำบัญชีไว้ไม่ครบถ้วนก็ดี เจ้าพนักงานประเมิน  
จะทราบได้ต่อเมื่อได้ออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบการเสียภาษี ซึ่งอาจเป็น  
การออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือ 23 ก็ได้ แล้วแต่กรณี และการไม่  
นำบัญชี เอกสาร หลักฐาน มาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบ  
เจ้าพนักงานประเมินจะทราบได้ก็ต่อเมื่อได้มีการออกหมายเรียกและสั่งให้ผู้มี  
หน้าที่เสียภาษีนำบัญชี เอกสารมาให้ทำการตรวจสอบแล้ว แต่ผู้มีหน้าที่ไม่ปฏิบัติตาม

การพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่น  
แบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี  
ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่  
วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ต่อมาอีก 3 วัน ได้นำแบบแสดงรายการ  
มายื่น

2) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วัน  
สุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ต่อมาก่อนออกหมายเรียกได้นำแบบแสดงรายการ  
มายื่น

3) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วัน  
สุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีต่อมา เมื่อได้รับหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร  
ก่อนการแจ้งการประเมินได้นำแบบแสดงรายการมายื่น

4) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี จนกระทั่งเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบและแจ้งการประเมินภาษี

5) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีพ้นกำหนด 90 วันแล้ว ได้นำแบบแสดงรายการมายื่น

6) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แต่ไม่พ้น 90 วัน ได้นำแบบแบบแสดงรายการมายื่น<sup>๕</sup>

เนื่องจากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการอาจเกิดจากกรณีต่างๆ กันได้ดังที่กล่าวมาแล้ว การปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน ฉะนั้น เพื่อให้การปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินในเรื่องเดียวกันเป็นไปในแนวเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้ออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติในกรณีดังกล่าวตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 ข้อ 3 สรุปเป็นแนวทางในการปฏิบัติได้ ดังนี้

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 24 พร้อมทั้งเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะทำการประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ แล้วแต่ว่าภาษีตามวิธีการประเมินใดจะมีจำนวนมากกว่า ความหมายของคำสั่งดังกล่าวนี้หมายถึง หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีทางเลือกใช้สิทธิได้ 2 ทาง กล่าวคือ จะประเมินตามมาตรา 24 หรือจะใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 71(1) โดยให้เลือกประเมินตามวิธีการที่จะได้ภาษีอากร

<sup>๕</sup> บุญจรัส ชลวิโรจน์, การประเมินตามมาตรา 71, หน้า 80.

มากกว่า การที่กรมสรรพากรมีคำสั่งเช่นนี้สืบเนื่องจากวรรคสองของมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า "บทบัญญัติมาตรานี้ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียตามบทบัญญัติในมาตราอื่น"

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้วเห็นว่า การประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร จะได้จำนวนภาษีมากกว่า แต่เจ้าพนักงานประเมินจะไม่ใช้อำนาจมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า กรณีมีเหตุอันสมควร แต่กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติจากอธิบดีเสียก่อน และกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อพ้น 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แต่ไม่เกิน 90 วัน กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินจะไม่ประเมินตามมาตรา 71(1) ก็ได้ โดยไม่ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดี

อนึ่งมีประเด็นพิจารณากรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการว่าตอนใดจึงจะถือได้ว่าไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เพราะกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามที่กล่าวมาแล้วมีหลายกรณีด้วยกัน ในเรื่องนี้ควรได้พิจารณาแนวการวินิจฉัยข้อหาหรือตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กต.0802/1748 วันที่ 21 ตุลาคม 2530 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบห้างหุ้นส่วนจำกัดแห่งหนึ่งตามมาตรา 19 และมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรของรอบระยะเวลาบัญชี มกราคม-ธันวาคม 2525 และ มกราคม-ธันวาคม 2526 โดยได้ออกหมายเรียกลงวันที่ 9 สิงหาคม 2528 ซึ่งห้างฯ นี้ประกอบกิจการขายส่งน้ำมันเชื้อเพลิง และห้างฯ ได้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบให้ทำการตรวจสอบโดยครบถ้วน ซึ่งปรากฏว่ารอบระยะเวลาบัญชี ปี 2525 ห้างฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อพ้น 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้เมื่อวันที่ 27 สิงหาคม 2527 แต่เป็นการยื่นก่อนได้รับหมายเรียกตรวจสอบ ส่วนรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2526 ห้างฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อพ้นกำหนด 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี คือ ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ไว้เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม 2530 ซึ่งเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภายหลัง  
ได้รับหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรแล้ว จึงมีปัญหว่ากรณีตามข้อเท็จจริงนี้  
เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินตามมาตรา 71(1) ได้เพียงใดหรือไม่  
ปัญหานี้กรมสรรพากรได้วินิจฉัย ดังนี้

1. ภาษีปี 2525 ห้างฯ ยื่นแบบแสดงรายการเมื่อพ้นกำหนด  
เวลาตามกฎหมาย แต่เป็นการยื่นก่อนได้รับหมายเรียกตรวจสอบ ในขณะที่ออก  
หมายเรียก ห้างฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว การออกหมายเรียกจึงต้อง  
ออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ซึ่งเป็นการออกหมายเรียกในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสีย  
ภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว (แม้จะพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ  
แล้วก็ตาม) และเมื่อเป็นการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 การประเมิน  
จึงต้องเป็นไปตามมาตรา 20 และประเมินเบี้ยปรับหนึ่งเท่าตามมาตรา 22  
จะประเมินตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะข้อเท็จจริง  
ขณะตรวจสอบ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว

2. ภาษีปี 2526 ขณะออกหมายเรียก ห้างฯ ยังไม่ยื่น  
แบบแสดงรายการ การใช้อำนาจออกหมายเรียกควรต้องเป็นไปตามมาตรา 23  
และประเมินภาษีตามมาตรา 24 เบี้ยปรับสองเท่าตามมาตรา 26 หรือจะใช้  
อำนาจมาตรา 71(1) แล้วแต่การประเมินภาษีตามวิธีไหนจะได้ภาษีมากกว่า  
ทั้งนี้ตามข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 และหากจะไม่ประเมิน  
ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดี  
กรมสรรพากร<sup>7</sup>

จากแนววินิจฉัยดังกล่าว จึงเห็นได้ว่า การไม่ยื่นแบบ  
แสดงรายการนั้นให้พิจารณาในขณะที่ออกหมายเรียก คือ ถ้ายื่นหลังวันที่ออก  
หมายเรียกแล้ว แสดงว่าไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

<sup>7</sup> บุญจริง ชลวิโรจน์, การประเมินตามมาตรา 71, หน้า 82.

## (ข) ไม่ได้ทำบัญชี

ในการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ อันได้แก่ การขายสินค้าหรือการให้บริการใดๆ ก็ตาม ผู้ประกอบธุรกิจทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตลอดจนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และผู้มีหน้าที่จัดการสำนักงานสาขาของผู้ประกอบธุรกิจดังกล่าว มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีสำหรับการประกอบกิจการตามปกติของตนให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี หรือประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 (พ.ศ. 2515) ซึ่งนิยมเรียกว่า "ปว. 285" บัญชีที่ต้องจัดทำดังกล่าว นอกจากจะก่อประโยชน์โดยตรงต่อผู้ประกอบธุรกิจ และผู้อื่นที่เกี่ยวข้องแล้ว ยังเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ การค้า และสอดคล้องกับระบบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอีกด้วย<sup>๕</sup>

ประเภทบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องจัดทำ ซึ่งมีจะนิยมเรียกว่าบัญชี 5 เล่มดังนี้

1. บัญชีเงินสด
2. บัญชีแยกประเภท
  - ทรัพย์สิน
  - รายได้ : รายจ่าย
  - อื่นๆ ตามแต่ละประเภทของธุรกิจ
3. บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง
4. บัญชีรายวันซื้อ-ขาย
5. บัญชีรายวันทั่วไป

<sup>๕</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์, "บัญชีที่ต้องจัดทำตามประมวลรัษฎากร,"

สรรพากรสาส์น 1 (มกราคม 2532) : 39-50.



การเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี ให้ถือปฏิบัติดังนี้

(1) ต้องเก็บรักษาไว้ ณ สถานที่ประกอบธุรกิจนั้นๆ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตให้เก็บไว้ ณ สถานที่อื่น (ข้อ 13 แห่ง พ.ว. 285)

(2) ต้องเก็บรักษาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 10 ปี นับแต่วันปิดบัญชี แต่ถ้าได้เก็บรักษาไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี แล้วจะขออนุญาตต่อสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชี ไม่เก็บรักษาต่อไปก็ได้ (ข้อ 14 แห่ง พ.ว. 285)

ดังนั้นผู้เสียภาษี นอกจากจะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ด้วย

(ค) ทำบัญชีไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 หรือมาตรา 68 ทวิ คือ มาตรา 17 กำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด และถ้าอธิบดีประสงค์ให้มีบัญชีใดหรือเรียกบัญชีใด ก็มีอำนาจทำได้ และในมาตรา 68 ทวิ คือ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำบัญชีงบดุลบัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ทำบัญชีไม่ครบตามที่กำหนด บัญชีที่กำหนดตามมาตรา 17 ได้แก่

- บัญชีงบดุล
- บัญชีอื่นๆ ประกอบแบบแสดงรายการ
- บัญชีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรต้องการ

บัญชีที่กำหนดตามมาตรา 68 ทวิ ได้แก่

- บัญชีงบดุล
- บัญชีทำการ
- บัญชีกำไรขาดทุน

สรุปแล้วบัญชีที่จะต้องยื่นพร้อมแบบแสดงรายการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่ บัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน

(ง) ไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงาน  
ประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 (กรณียื่นรายการแล้วมีเหตุอันควรเชื่อว่า  
รายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมี  
อำนาจออกหมายเรียกมาตรวจสอบได้ภายในกำหนด 2 ปี) หรือตามมาตรา  
23 (กรณีผู้ใดไม่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก  
มาทำการตรวจสอบได้ภายในกำหนด 10 ปี)<sup>๑</sup>

ไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้  
เจ้าพนักงานทำการไต่สวน กรณีนี้เป็นกรณีที่มีปัญหาข้อขัดแย้งเกิดขึ้น  
ระหว่างเจ้าพนักงานประเมินกับผู้เสียภาษี โดยอ้างเหตุผลต่างๆ ที่ทำให้  
ไม่สามารถนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาส่งมอบ เช่น สูญหาย  
ถูกน้ำท่วมเสียหาย ถูกไฟไหม้เสียหาย ถูกปลวกกัดกิน ถูกหนูแทะ  
ถูกลักขโมยไป ฯลฯ

สำหรับกรณีนี้เป็นเรื่องที่จะต้องฟังข้อเท็จจริงเป็นรายๆ ไป  
ว่า ข้ออ้างของผู้เสียภาษีรับฟังได้ว่า มีเหตุการณ์เช่นที่กล่าวอ้างเกิดขึ้นจริง  
หรือไม่ และเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นเหตุสุดวิสัยหรือไม่ เป็นหน้าที่ของผู้เสีย  
ภาษีต้องนำสืบให้เห็นจริงตามข้ออ้าง เท่าที่ปรากฏตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ  
พิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาศาลฎีกา ส่วนมากผู้เสียภาษีไม่สามารถนำสืบให้เห็น  
จริงได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัยตามที่อ้าง เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษี  
ตามมาตรา 71(1) ได้ ตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3212/2516 ห้ามหุ้นส่วนนิติบุคคลหลักเลี้ยง  
ไม่ส่งบัญชีและเอกสารหลักฐานตามหมายเรียก โดยอ้างว่า ถูกคนร้ายลักไป ซึ่ง  
ฟังไม่ขึ้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71(1)

<sup>๑</sup>ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ : ห.ส.น.  
สามเจริญพานิช, 2531), หน้า 309.

ในบางกรณีผู้เสียหายอาจนำสืบให้เห็นจริง และฟังได้ว่า เหตุที่ไม่สามารถนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาส่งมอบเป็นเหตุสุดวิสัย ซึ่ง ทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) เช่น เกิดเพลิงไหม้ สถานประกอบการธุรกิจของผู้เสียหายโดยไม่ใช่ความผิดของผู้เสียหาย ทำให้บัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นถูกเผาผลาญไป หรือเกิดอุทกภัยน้ำท่วม สถานประกอบการธุรกิจของผู้เสียหายอย่างรวดเร็ว ผู้เสียหายขนย้ายบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นไม่ทัน ทำให้น้ำท่วมเสียหาย เป็นต้น

สำหรับกรณีที่ผู้เสียหายไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมา ส่งมอบ โดยอ้างเหตุไฟไหม้หรือประสพภัยธรรมชาตินี้ กรมสรรพากรได้วาง แนวทางปฏิบัติไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.5/2527 วันที่ 20 พฤศจิกายน 2527 เรื่อง การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 71(1) แห่ง ประมวลรัษฎากร ข้อ 2 ว่า "กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้ หรือประสพภัยธรรมชาติ เป็นเหตุให้ไม่สามารถนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐาน ประกอบการลงบัญชี ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล มามอบให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ทั้งนี้เจ้าพนักงานประเมินไม่ควรใช้วิธีการประเมิน ดังกล่าว ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการขายสินค้า บางอย่าง ซึ่งสามารถหาหลักฐานเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ โดยง่าย เช่น กิจการขายส่ง สุนัข เบียร์ ยาสูบ น้ำมันเชื้อเพลิง ปูนซีเมนต์ เป็นต้น หรือกิจการค้าที่มีสาขาทั่วโลก"

กรณีนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงาน ประเมินทำการได้ส่วนเพียงบางส่วน เช่น นำบัญชีมาให้ครบถ้วน แต่ไม่นำเอกสาร ประกอบการลงบัญชีมาให้เลย หรือนำมาให้ทั้งบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี แต่ไม่ครบถ้วนขาดไปบางเดือน เป็นต้น จะถือว่าเป็นการไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้หรือไม่ เพราะกรณีเป็นการนำมาให้แล้ว แต่นำมาให้เพียง บางส่วน

สำหรับกรณีนี้ กรมสรรพากรได้วางแผนทางปฏิบัติไว้ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 ข้อ 1 ว่า "กรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน ออกหมายเรียกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด เพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากร ตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร และสั่งให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงาน ทำการตรวจสอบด้วย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ได้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล มามอบให้ตามหมายเรียก และเพียงพอแก่การตรวจสอบเพื่อกำไรสุทธิได้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบ ไม่ได้"

เมื่อพิจารณาจากคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวแล้ว จะเห็นว่า กรมสรรพากรได้ตีความ "การไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น" ไว้ว่า หมายถึง การไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีที่จำเป็น ต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมามอบให้เพียงพอแก่การตรวจสอบ เพื่อกำไรสุทธิ ซึ่งก็จะเป็นปัญหาต่อไปว่า บัญชี เอกสาร หรือหลักฐาน อะไร ประเภทไหน ที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบ<sup>10</sup>

## 2.2 การคำนวณภาษี

ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 71 (1) กำหนดให้คำนวณ ภาษีจากยอดรายรับในอัตราร้อยละ 5 ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) การคำนวณจากยอดรายรับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลไม่ส่งมอบบัญชี เอกสาร และหลักฐานประกอบการลงบัญชี

ตัวอย่าง บริษัทโชคดีจำกัด ได้รับหมายเรียกตามมาตรา 19 จากเจ้าพนักงาน แต่บริษัทโชคดี ไม่ส่งมอบบัญชี เอกสาร และหลักฐานประกอบ การลงบัญชีมาส่งมอบให้เจ้าพนักงาน

<sup>10</sup> จารัส แหมมสร้อยทอง, การประเมินตามมาตรา 71(1),

การคำนวณของเจ้าพนักงาน ตลอดจนการคิดเงินเพิ่มเป็นดังนี้<sup>11</sup>

จากการตรวจสอบข้อมูล บริษัทมีรายได้อีก  
 รายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2532 = 2,734,833.- บาท  
 ต้องรับผิดชอบชำระภาษีตามมาตรา 71(1) ร้อยละ 5  
 ก่อหนี้กรจ่ายใด = 137,191.65 บาท  
 ภาษีที่ชำระไว้แล้วตามแบบแสดงรายการปลายปี  
 (เนื่องจากแบบแสดงรายการมีผลขาดทุนสุทธิ) = -  
 เงินเพิ่มตามมาตรา 27 ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน (จำนวน 30 เดือน)  
 =  $\frac{1.5}{100} \times 137,191.65 \times 30 = 61,735$  บาท  
 รวมเป็นเงินภาษี = 198,926.- บาท

หมายเหตุ เงินเพิ่มตามมาตรา 27 นี้ คำนวณไว้ถึงวันที่ 31 กรกฎาคม 2535  
 ฉะนั้นบริษัทโชคดี ต้องนำเงินจำนวน 198,926.- บาท มาชำระต่อ  
 เจ้าพนักงานก่อน 31 กรกฎาคม 2535 มิฉะนั้นจะต้องคิดเงินเพิ่มอีก

(2) เป็นการคำนวณจากยอดรายรับในกรณีที่บริษัทหรือ  
 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งมอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีมามอบให้  
 เจ้าพนักงานไม่ครบถ้วน  
 ตัวอย่าง บริษัทเจริญสุขได้รับหมายเรียกจากเจ้าพนักงาน  
 ตามมาตรา 19 แต่บริษัทเจริญสุข นำบัญชีมามอบให้เจ้าพนักงานไม่ครบถ้วน  
 จึงไม่สามารถติดกำไรสุทธิโดยวิธีปกติได้

<sup>11</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตาม  
 ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532.



การตรวจสอบบริษัทที่มีรายได้ก่อนหักรายจ่าย

ในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2534	= 1,000,000.- บาท
ต้องรับผิดชอบภาษีตามมาตรา 71(1) ร้อยละ 5	= 50,000.- บาท
ภาษีที่ชำระไว้ตามแบบแสดงรายการปลายปี	= 10,000.- บาท
เป็นภาษีที่ต้องชำระ	= 40,000.- บาท

เงินเพิ่มตามมาตรา 27 ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน (จำนวน 30 เดือน)

$$= \frac{1.5}{100} \times 40,000 \times 30 = 18,000 \text{ บาท}$$

$$\text{รวมเป็นเงินภาษี} = 58,000.- \text{ บาท}$$

หมายเหตุ เงินเพิ่มตามมาตรา 27 นี้ คำนวณไว้ถึงวันที่ 30 เมษายน 2536

การคำนวณตามมาตรา 71 (1) ทั้งสองตัวอย่างนี้เป็น การคำนวณภาษีจากแบบแสดงรายการปลายปีของนิติบุคคลเท่านั้น แต่ถ้า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการประมาณการกำไร สุทธิครึ่งปี ตามมาตรา 67 ทวิ และ 67 ตรี เมื่อถูกประเมินตามมาตรา 71 (1) แล้ว ยังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ด้วย

### 2.3 ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีจากการประเมินตามมาตรา 71(1)

(1) การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 จาก ยอดรายรับเป็นการประเมินในอัตรากำแพง เป็นโทษกับตัวผู้เสียภาษี

การประเมินในอัตราร้อยละ 5 จากยอดรายรับ

$$\text{รายรับ 100 บาท เสียภาษี} = 5 \text{ บาท}$$

การประเมินตามวิธีปกติ เสียภาษีร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ

$$\text{กำไรสุทธิ 100 บาท เสียภาษี} = 30 \text{ บาท}$$

$$\text{อัตรา 30\% จะมาจากกำไร} = 100\%$$

$$\text{อัตรา 5\% จะมาจากกำไร} = \frac{100}{30} \times 5 = 16.67\%$$

30

ฉะนั้นการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 นั้น ถือว่าบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไรจากธุรกิจใช้อัตราร้อยละ 16.67%<sup>12</sup>

<sup>12</sup> เอกสารสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6 (อัดสำเนา).

ตัวอย่าง บริษัท ก. ทำกิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิงในปี 2534  
 เจ้าพนักงานได้ออกหมายเรียก บริษัท ก. มาตรวจสอบ แต่ บริษัท ก. ไม่ได้นำ  
 บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมามอบให้เจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานจึงประเมิน  
 ตามมาตรา 71(1)

เจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจสอบการซื้อขายน้ำมันจากบริษัทผู้ขาย  
 ปรากฏว่า บริษัท ก. มียอดซื้อ 1,000,000 บาท

$$\text{ฉะนั้นภาษีที่ประเมินตามมาตรา 71(1)} = \frac{5 \times 1,000,000}{100}$$

$$= 50,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ภาษีที่ บริษัท ก. ต้องชำระ} = 50,000 \text{ บาท}$$

(ยังไม่รวมเงินเพิ่ม)

จากยอดขาย 1,000,000 บาท

ถ้าบริษัท ก. คิดคำนวณตามวิธีปกติจากกำไรสุทธิ จากอัตรา  
 กำไรสุทธิจากการขายน้ำมันเฉลี่ยโดยทั่วไป = 2%

$$\text{ดังนั้น บริษัท ก. จะมีกำไรสุทธิ} = \frac{2 \times 1,000,000}{100}$$

$$= 20,000 \text{ บาท}$$

$$\text{เสียภาษีอัตรา 30\%} = \frac{30 \times 20,000}{100}$$

$$= 6,000 \text{ บาท}$$

แต่บริษัท ก. ไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมามอบให้  
 เจ้าพนักงาน จึงต้องเสียภาษีในอัตรา 50,000 บาท ซึ่งมากกว่าการเสียภาษี  
 ตามวิธีปกติมาก

สำหรับกิจการโดยทั่วไปที่กรมสรรพากรได้เฉลี่ยไว้<sup>15</sup> เพื่อเป็น  
 แนวทางทางการตรวจสอบ มีดังนี้

$$\text{- กิจการขายเหล้า เบียร์ กำไร} = 0.5\%$$

$$\text{- กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิง กำไร} = 2\%$$

<sup>15</sup> แนวทางการตรวจสอบภาษีอากร, 2535, หน้า 20.

- กิจการซื้อมาขายไป กำไร = 0.5-1%
- กิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้า กำไร = 7%
- กิจการขายเสื้อผ้า กำไร = 5%
- กิจการขายสินค้าผูกขาด เช่น  
โทรศัพท์มือถือ กำไร = 10%

การคิดอัตรากำไรเฉลี่ยของกรมสรรพากรนั้น ต้องคิดว่า  
กิจการนั้นมีกำไร แต่ความเป็นจริงการประกอบกิจการนั้นไม่ใช่ว่าจะมีผลกำไร  
เสมอไป บางบริษัทอาจจะขาดทุนได้ เนื่องจากตัวแปรต่อไปนี้<sup>14</sup>

- ก. สภาพของเศรษฐกิจของแต่ละท้องที่
- ข. การแข่งขันกัน ถ้ากิจการที่ทำนั้นมีผู้ประกอบการอื่น  
ขายสินค้าประเภทนั้นอยู่ด้วยจะทำให้ยอดขายไม่ดีเท่าที่ควร
- ค. ท่าเลที่ตั้งของสถานการค้านั้น อยู่ในทำเลที่ไม่ดี พอทำให้  
ยอดขายน้อยลงได้
- ง. ความล้มสมัยของสินค้าที่ขาย
- จ. ความชำนาญในการประกอบการค้า

แต่ถ้าเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 71(1) ในอัตรา  
ร้อยละ 5 เท่ากับว่าประเมินโดยให้นิติบุคคลนั้น

- 1) ต้องมีกำไรเสมอในอัตรา 16.67% ซึ่งนับว่าเป็นอัตรา  
ที่สูงมาก
- 2) จะขาดทุนสุทธิแล้วไม่เสียภาษีไม่ได้ ต้องเสียภาษีเสมอ  
เพราะเป็นการประเมินจากยอดรายรับ<sup>15</sup>

<sup>14</sup> แนวทางการตรวจสอบภาษีอากร.

<sup>15</sup> สัมภาษณ์, ประสงค์ พุทธเนศ, เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6,



เมื่อเจ้าพนักงานประเมินบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
ในอัตราร้อยละ 5 แล้ว ยังมีผลต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นอีก คือ

- 1) จะนำผลขาดทุนสุทธิในปีก่อนหน้านั้นไม่เกิน 5 ปี มาหัก  
จากกำไรสุทธิไม่ได้
- 2) แม้ภายหลังจะพิสูจน์ได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น  
มีผลขาดทุนสุทธิก็ไม่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิในปีที่เจ้าพนักงานประเมินภาษี  
ในอัตราร้อยละ 5 ไปหักจากปีต่อไปได้

(2). การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 จาก  
ยอดรายรับ ไม่เหมาะสมกับบางกิจการ

ตัวอย่าง บริษัท ก. ขายบ้านและที่ดิน ได้ขายไปมีรายได้  
3,000,000 บาท ต้นทุนทั้งหมดประมาณ 2,000,000 บาท

กำไรสุทธิ	= 3,000,000 - 2,000,000
	= 1,000,000 บาท

กำไร 1,000,000 บาท เท่ากับ กำไร

$$= \frac{1,000,000}{3,000,000} \times 100 = 33.33\%$$

แต่ถ้า บริษัท ก. เจตนาไม่ส่งมอบบัญชี เอกสาร หรือ  
หลักฐานอื่นให้เจ้าพนักงาน จึงต้องประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ในอัตรา  
ร้อยละ 5 ซึ่งจะเสียภาษีโดยมีอัตรากำไร 16.67% เห็นได้ว่าการประเมิน  
ภาษีตามวิธีปกติจะมีกำไรสุทธิสูงกว่า (33.33%)

<sup>16</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/20169 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน

การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) ไม่เป็นการ  
ลงโทษในบางกิจการ เช่น

- การค้าอสังหาริมทรัพย์
- การขายเทปเพลง
- การค้าอัญมณี

การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) นั้น ต้องพิจารณา  
ถึงประเภทของกิจการ

#### 2.4 บทบาทและอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

2.4.1 อำนาจประเมินภาษีอัตราร้อยละ 5 ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงาน  
สามารถหายอดรายรับของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้แล้ว ก็สามารถคิด  
อัตราภาษี 5% ได้ทันที พร้อมกับแจ้งไปยังผู้เสียภาษี

2.4.2 อำนาจในการนำรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขาย  
ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ค่าว่ารายรับนั้นหมายถึง รายได้จากการประกอบกิจการ  
ค้าตามกฎหมายภาษีการค้าเดิม (ปัจจุบันยกเลิกไปแล้ว) ส่วนยอดขายนั้นรวม  
หมายความถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยนให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครอง  
ในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าด้วยวิธีใด<sup>17</sup>

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>17</sup> สุมาลี กาญจนมัย, หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีและการตรวจสอบ  
ภาษีเงินได้นิติบุคคล, หน้า 160.

ตัวอย่าง บริษัท ก. มีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้างในปี 2533 เป็นจำนวนเงิน 100,000 บาท และมียอดขายทรัพย์สินอีก 20,000 บาท

รายรับจากการประกอบกิจการค้า	= 100,000 บาท
จ่ายทรัพย์สิน	= 20,000 บาท
ยอดขาย	= 120,000 บาท

ดังนั้นจึงต้องนำยอด 120,000 บาท มาคำนวณภาษีตามมาตรา

71(1)

ตัวอย่าง บริษัท ก. มียอดกำหนดรายรับขั้นต่ำจากการขายอาหาร เดือนละ 10,000 บาท

ยอดรายรับทั้งปี	= $12 \times 10,000 = 120,000$ บาท
แต่บริษัท ก. ขายได้จริงเดือนละ	= 6,000
ดังนั้นยอดขายทั้งปี	= $12 \times 6,000 = 72,000$ บาท

ดังนั้นจึงต้องนำยอดรายรับ 120,000 บาท มาคำนวณภาษีตาม

มาตรา 71(1)

เหตุที่กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานกำหนดยอดรายรับหรือยอดขายก็ได้ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า เพราะเพื่อประโยชน์สูงสุดในการจัดเก็บภาษีและป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกยอดขายหรือรายรับ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

2.4.3 ให้อำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป (ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ)

ตัวอย่าง บริษัท ก. ถูกหมายเรียกตรวจสอบปี 2535 แต่ไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมามอบให้เจ้าพนักงานและเจ้าพนักงานก็ไม่สามารถหายอดรายรับได้ แต่

ปีภาษี 2534 มียอดรายรับ = 100,000 บาท

ปีภาษี 2533 มียอดรายรับ = 80,000 บาท

ดังนั้นยอดรายรับที่จะนำมาคำนวณภาษีของปี 2535

=  $\frac{100,000 + 80,000}{2} = 90,000$  บาท<sup>55</sup>

2

2.4.4 ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินได้ตามที่เห็นสมควรถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏ การที่กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินได้ตามที่เห็นสมควรนั้น หมายถึง เจ้าพนักงานไม่สามารถหา

- ยอดขาย
- ยอดรายรับ
- ยอดรายรับของปีก่อนนั้นขึ้นไป

แนวทางปฏิบัติของการประเมินตามที่เห็นสมควร

ก. การกำหนดกำไรสุทธิจากรายจ่าย การตรวจสอบด้วยวิธีนี้เป็น การตรวจสอบที่ต้องอาศัยการตรวจสอบได้ส่วนถึงฐานะของกิจการเป็นประการสำคัญ ทั้งนี้โดยถือหลักว่า ในการดำเนินธุรกิจทุกประเภทรายรับของกิจการจะต้องมีจำนวนอย่างน้อยเท่ากับรายจ่าย กิจการนั้นจึงจะดำเนินต่อไปได้ แต่ถ้าหากบริษัทใดสามารถพิสูจน์ได้ว่าประกอบกิจการขาดทุน ก็ให้บริษัทนั้นเป็นผู้ นำพิสูจน์ว่ามียอดรายจ่ายมากกว่ารายรับ และรายจ่ายที่จะนำมาคำนวณย้อนไปหากำไรสุทธินั้นจะต้องเป็นรายจ่ายของกิจการเท่านั้น ไม่ต้องห้ามตามมาตรา

65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข. การกำหนดกำไรสุทธิจากยอดเงินฝากธนาคาร ในกรณีที่ไม่มีเอกสารอื่นๆ มาให้ตรวจสอบ หรือเอกสารนั้นไม่เป็นที่น่าเชื่อถือ วิธีการตรวจสอบโดยใช้ยอดเงินฝากธนาคารก็เป็นวิธีหนึ่งในการกำหนดรายรับของกิจการได้ โดยถือเอาจำนวนเงินที่นำฝากธนาคารของนิติบุคคลนั้น เป็นรายได้ก่อนหักรายจ่าย แล้วจึงคิดคำนวณหักรายจ่ายให้ในภายหลัง เว้นแต่ยอดเงินฝากบางรายการผู้เสียภาษีพิสูจน์ได้ชัดเจนว่ามีที่มาอย่างไร หรือเป็นเงินที่ไม่ต้องเสียภาษี เช่น การโอนเงินระหว่างธนาคารของผู้เสียภาษีเอง หรือเป็นเงินที่ได้มาจากการกู้ยืม เป็นต้น

โดยเจ้าพนักงานจะคำนวณเพื่อที่จะหำกำไรสุทธิให้ได้ แล้วนำกำไรสุทธินั้นมาคำนวณคิดภาษี พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่มถ้ามี .

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย