

ปัญหาการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีพร้อมทั้งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นประกอบด้วย ไม่ว่าจะประกอบกิจการหรือไม่ประกอบกิจการก็ตาม ถ้าผลการคำนวณมีกำไรสุทธิก็ต้องชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการด้วย แต่ถ้ามีผลขาดทุนสุทธิก็ไม่ต้องชำระภาษี

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมบัญชี เอกสาร หรือเมื่อเจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่านิติบุคคลนั้นยื่นแสดงรายการไว้ไม่ตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกทำการตรวจสอบ พร้อมกับให้นำบัญชี หรือเอกสารมามอบให้เจ้าพนักงาน แต่ถ้านิติบุคคลนั้น นำมามอบเพียงบางส่วนหรือไม่นำมามอบให้ เจ้าพนักงานก็ไม่สามารถตรวจสอบและคำนวณภาษีตามวิธีปกติ คือ ใช้ยอดรายรับหักด้วยรายจ่ายคิดกำไรสุทธิ กรมสรรพากรจึงได้มีมาตรการคิดคำนวณภาษีโดยวิธีคิดอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เพื่อใช้เป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย พร้อมกับสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีโดยสุจริต

ปัญหาที่นำมาเสนอนี้ จะเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งอาจจะเป็นไปเพราะความไม่รู้ ความบกพร่อง เหตุสุดวิสัย มิใช่หมายถึงในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาให้ประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับ เพื่อที่จะได้เสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งปัญหาที่จะชี้ให้เห็นนี้ แบ่งออกเป็น 3 ประการ

3.1 การบริหารงานของกรมสรรพากร

3.1.1 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบภาษีอากร

ก. การรวบรวมพยานหลักฐานข้อมูลก่อนออกหมายเรียก
เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจใช้ดุลพินิจว่า เมื่อได้ข้อมูลที่ครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว จะดำเนินการตรวจสอบโดยวิธีใด จึงจะเกิดผลดีแก่ราชการมากที่สุด¹

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ผู้เสียภาษีมักต้องถูกเรียกตรวจสอบ หลังจากที่ยื่นรอบระยะเวลาแล้วเป็นเวลานาน ทำให้บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่เก็บไว้อาจสูญหาย หรืออยู่ไม่ครบถ้วน เมื่อได้รับหมายเรียกแล้ว ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถนำมาให้ได้ภายในกำหนดเวลา ทำให้เจ้าหน้าที่ไม่สามารถคำนวณภาษีตามวิธีปกติได้ จึงอาจถูกประเมินโดยคิดคำนวณจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย²

ข. การออกหมายเรียกในการตรวจสอบ

ย้อนหลังได้ไม่เกิน 2 ปีภาษี (มาตรา 19) ทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานก็จะออกหมายเรียก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย้อนหลัง 2 รอบระยะเวลาบัญชี เสมอไม่มีการเรียกตรวจสอบปีต่อปี ทำให้บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอยู่ไม่ครบถ้วน และผู้ที่มาให้อภัยค่าก็ไม่สามารถอธิบายถึงการดำเนินกิจการของตนได้ละเอียด เจ้าพนักงานก็ไม่สามารถหาข้อมูลเพื่อที่จะคิดคำนวณภาษีตามวิธีปกติ จึงต้องมีการคำนวณภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 ข้อ 7.

²ทรรคิน ร่มรื่นสุขารมย์, "มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต นิติศาสตร์บัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2529), หน้า 118-119.

3.1.2 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน

ก. การไม่นำบัญชี เอกสาร มามอบให้เจ้าพนักงาน

การที่ผู้เสียภาษีไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมามอบให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบนั้น เจ้าพนักงานสามารถประเมินภาษีจากยอดรายรับโดยคิดในอัตราร้อยละ 5

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1283/2526 ระหว่างห้างหุ้นส่วนจำกัด สหไทย แมชชีนเนอร์ โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย

มาตรา 83 ตรี* แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ผู้ประกอบการค้าเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่สถานการค้า หรือถ้าจะเก็บรักษาไว้ที่อื่น ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ การที่โจทก์เก็บบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีของโจทก์ไว้ที่อื่น ซึ่งมีใช้สถานการค้าของโจทก์ และโจทก์มิได้แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 83 ตรี ดังกล่าว ถือว่าเป็นการจงใจฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 83 ตรี และเป็นความผิดตาม มาตรา 92 แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อโจทก์ซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานการค้าของตน แต่กลับกระทำการฝ่าฝืนกฎหมายโดยการนำสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไปเก็บที่อื่น ซึ่งมีใช้สถานการค้าของโจทก์ แล้วต่อมาเกิดเพลิงไหม้สมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี โดยโจทก์มิได้เป็นผู้กระทำก็ตาม โจทก์ย่อมอ้างเอาเหตุที่บัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีของโจทก์ถูกเพลิงไหม้อันสืบเนื่องมาจากการที่โจทก์กระทำการฝ่าฝืนกฎหมาย เป็นเหตุสุดวิสัยที่ไม่อาจส่งบัญชีและเอกสาร ให้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* เป็นมาตราในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีการค้าซึ่งแก้ไขเปลี่ยนแปลงตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

มาตรา 83 ตรี "บัญชีตามมาตรา 83 มาตรา 83 ทวิ และเอกสารประกอบการลงบัญชีดังกล่าว ให้เก็บรักษาไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ที่สถานการค้า หรือถ้าจะเก็บรักษาไว้ที่อื่น ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ"

เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบตามหมายเรียกหาได้ไม่ เจ้าพนักงานประเมิน ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับ ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 71(1) ได้³

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นตามปกติเก็บจากกำไรสุทธิ ซึ่งมีที่มาจากรายรับหักด้วยรายจ่าย แต่ก็มีบางกรณีที่เก็บจากรายรับโดยไม่หักรายจ่าย ซึ่งกรณีหนึ่งก็คือ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำแต่ทำไม่ครบที่กำหนดไว้ หรือไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นไปให้ เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้ส่วน กรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมิน ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหัก รายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใด จะมากกว่า (เดิมร้อยละ 2) ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหัก รายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัย เทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลา บัญชีก่อนไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 71(1))

การไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นไปให้ เจ้าพนักงาน ประเมินตรวจสอบได้ส่วนนั้น ถ้าเกิดขึ้นเพราะเหตุสุดวิสัย เช่นเพลิงไหม้จาก ที่อื่นแล้วลุกลามมาที่สถานประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี ทำให้บัญชี เอกสาร หรือ หลักฐานอื่นถูกเผาผลาญไป หรือเกิดอุทกภัยน้ำท่วมสถานประกอบธุรกิจของผู้เสีย ภาษีอย่างรวดเร็ว ผู้เสียภาษีขนย้าย บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นไม่ทัน ทำให้ ถูกน้ำเสียหายอ่านไม่ได้ เป็นต้น ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีจากยอด รายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย

³ บุญจริง ชลวิโรจน์, "การประเมินตามมาตรา 71(1),"

สรรพากรศาสตร์, 8 (สิงหาคม 2534), หน้า 85.

คดีนี้ถ้าโจทก์เก็บสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่ห้างโจทก์แล้วถูกเพลิงไหม้ก็จะไม่เป็นปัญหา แต่เพราะโจทก์เก็บไว้ที่อื่นจึงเป็นปัญหาขึ้นมา โดยศาลฎีกาเห็นว่ามาตรา 83 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้ประกอบการค้าเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่สถานการค้า หรือถ้าจะเก็บรักษาไว้ที่อื่น ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ การที่โจทก์เก็บบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีของโจทก์ไว้ที่สำนักงานห้างหุ้นส่วนจำกัด สหไทยการยนต์ สามยอด เลขที่ 137 ซึ่งแม้จะติดกับสำนักงานห้างโจทก์ และมีหุ้นส่วนผู้จัดการคนเดียวกับห้างโจทก์ก็ตาม ถือได้ว่ามิใช่เป็นการเก็บรักษาไว้ที่สถานการค้าของโจทก์ เมื่อโจทก์ซึ่งมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานการค้าของตน แต่กลับกระทำการฝ่าฝืนกฎหมายโดยนำไปเก็บรักษาไว้ที่อื่น แล้วต่อมาเกิดเพลิงไหม้สมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีโดยโจทก์มิได้เป็นผู้กระทำก็ตาม โจทก์จะอ้างเป็นเหตุสุดวิสัยไม่อาจส่งบัญชีและเอกสารให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ ตามหมายเรียกหาได้ไม่ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์ในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามมาตรา 71(1) ได้

มาตรา 83 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติให้ผู้ประกอบการค้าเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่สถานการค้า หรือถ้าจะเก็บรักษาไว้ที่อื่นก็ให้ผู้ประกอบการค้าแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ นั้น เป็นบทบัญญัติในส่วนของการเก็บภาษีการค้า มิใช่บทบัญญัติในส่วนของการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่มีบทกฎหมายใดให้โยงไปใช้กับกรณีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่น่าจะนำมาใช้กับกรณีการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งนำมาใช้ในลักษณะที่เป็นโทษ การเก็บภาษีอากรนั้นแม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อนำรายได้มาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน การที่⁴

⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, กรณีศึกษาปัญหาภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : ป.ประยูรวงศ์ จก., 2531), หน้า 150-157.

จะเก็บภาษีจากบุคคลใดในพฤติการณ์ใด จึงต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ เมื่อประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้มีบทบัญญัติดังเช่นมาตรา 83 ตี มาใช้กับการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ฉะนั้นจึงไม่เห็นด้วยที่ศาลฎีกานำบทบัญญัติมาตรา 83 มาใช้บังคับคดีนี้ ซึ่งเป็นเรื่องของการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

มีประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พุทธศักราช 2515 ข้อ 13 บังคับให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ประกอบธุรกิจนั้น จะเก็บรักษาไว้ที่อื่นไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี ซึ่งการขออนุญาตและการอนุญาตต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกรมทะเบียนการค้ากำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรก็ได้ออกประกาศกรมทะเบียนการค้า ฉบับที่ 15 (พ.ศ. 2526) กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการไว้ว่า สถานที่อื่นซึ่งจะอนุญาตเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีได้นั้น หมายถึง สำนักงานแห่งใหญ่ สำนักงานสาขา สถานที่เก็บเอกสารพัสดุของธุรกิจ หรือสถานที่ที่กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ ผู้จัดการหรือเจ้าของเป็นผู้มีสิทธิไว้สถานที่นั้น อนึ่ง การขออนุญาตเก็บรักษาไว้ที่สำนักงานบริการรับทำบัญชีอาจทำได้ ถ้าสำนักงานบริการรับทำบัญชื่อนั้นตั้งอยู่ในจังหวัดเดียวกับสถานที่ประกอบธุรกิจ สำหรับผลของการฝ่าฝืนโดยนำบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไปเก็บรักษาไว้ที่อื่นโดยมิได้รับอนุญาต ก็คือต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท^๕

คดีนี้ศาลฎีกาน่าจะอ้างประกาศของคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าวมากกว่า อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่นำบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไปให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบตามหมายเรียกนั้น หากเป็นเพราะเหตุสุดวิสัย เจ้าพนักงานประเมินน่าจะไม่มีอำนาจประเมินภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายแสดงว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจตามคำสั่ง

^๕ เรื่องเดียวกัน, หน้า 155.

กรมสรรพากรที่ ป.5/2527 ข้อ 2 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้หรือประสบภัยธรรมชาติเป็นเหตุให้ไม่สามารถนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชี มามอบให้เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอที่จะทำการตรวจสอบ แม้บัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีจะเก็บรักษาไว้ที่อื่นอันมิใช่สถานประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีและมีได้ขออนุญาตก็ตาม เพราะการเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ที่อื่นโดยมิได้ขออนุญาตนั้น ผลมี แต่เพียงว่าต้องรับโทษปรับไม่เกินสองพันบาท หาได้มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้ถือว่ากรณีเช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้จากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายได้ ฉะนั้น แม้จะอ้างประกาศของคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าวว่า เจ้าพนักงานประเมินน่าจะไม่มีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เพราะกรณีเพลิงไหม้สมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีของโจทก์โดยโจทก์มิได้เป็นผู้กระทำดังเช่นข้อเท็จจริงในคดีนี้ น่าจะถือเป็นเหตุสุดวิสัยที่โจทก์ไม่อาจส่งสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้^๕

กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินจะพึงมีอำนาจทำการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรได้นั้น จะต้องปรากฏว่าผู้ยื่นรายการมีบัญชีอยู่และอยู่ในวิสัยที่จะนำบัญชีไปให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้ส่วนได้ แต่ไม่นำไปไม่ว่าจะเป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ แต่จากฎีกาที่ 1283/2526 ที่ยกมานี้ เจ้าพนักงานได้ใช้อำนาจประเมินในกรณีที่ เป็นเหตุสุดวิสัย จึงเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ถูกต้อง ทำให้ผู้เสียภาษีจำนวนมากกว่าที่ควร

^๕ เรื่องเดียวกัน, หน้า 157.

ข. บัญชีหรือ เอกสารต้องส่งให้ครบถ้วนและเพียงพอแก่การ
ตรวจสอบ

บัญชีหรือพยานหลักฐานดังกล่าว ผู้ยื่นรายการจะส่งเพียง
บางส่วนไม่ได้ ต้องส่งให้ครบถ้วนและเพียงพอแก่การตรวจสอบด้วย หากผู้ยื่น
รายการไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการ
ไว้ส่วนเลย หรือส่งเพียงบางส่วนไม่ครบถ้วนตามคำสั่ง เจ้าพนักงานประเมิน
ก็มีอำนาจประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71(1) ในทางกลับกันหากผู้ยื่น
รายการส่งเอกสารครบถ้วนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจประเมินโดย
อาศัยบทบัญญัติมาตราดังกล่าว เช่น⁷

กรณีที่ว่าเลยจะประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ที่ 1
ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) นั้น ต้องเป็นกรณีโจทก์ที่ 1 ส่งเอกสาร
และบัญชีให้เจ้าเลยตรวจสอบไม่ครบถ้วน หากข้อเท็จจริงฟังไม่ได้ว่าโจทก์ที่ 1
ส่งเอกสารและบัญชีให้เจ้าเลยตรวจสอบไม่ครบถ้วน เจ้าเลยย่อมไม่มีอำนาจ
ประเมินภาษีแก่โจทก์ที่ 1 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) (คำพิพากษา
ศาลฎีกาที่ 3452/2529)

บัญชีหรือเอกสารพยานหลักฐานอื่นที่เจ้าพนักงานประเมิน
มีคำสั่งเรียกให้ผู้ยื่นรายการนำมาแสดงต้องเป็นบัญชีเอกสารอันควรแก่เรื่อง
บัญชีหรือเอกสารพยานหลักฐานอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมีคำสั่งเรียกให้ผู้ยื่น
รายการนำมาแสดงต้องเป็นบัญชีหรือเอกสารอันควรแก่เรื่อง หากไม่ใช่บัญชี
หรือเอกสารอันควรแก่เรื่อง เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจประเมิน
โดยอาศัยวิธีการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) ได้ เช่น

⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 เรื่อง การประเมินภาษีเงินได้
นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 2527.

ห้างหุ้นส่วนจำกัด โฉมก่ ได้ส่งสมุดบัญชีและเอกสารให้
 เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนมาแล้วครั้งหนึ่ง จนได้รับแจ้งการประเมินให้
 เสียภาษีเพิ่มจากยอดกำไรสุทธิ กรณีจึงไม่มีความจำเป็นที่เจ้าพนักงานประเมิน
 จะเรียกเอกสารอื่นใดจากโฉมก่มาสอบเพิ่มเติมอีก ดังนั้น ที่เจ้าพนักงานประเมิน
 เรียกให้โฉมก่ส่งสัญญาขายผ่อนชำระ สัญญาเช่าซื้อ สัญญาค้ำประกัน และบัญชี
 รายละเอียดสินค้าคงเหลืออีก เป็นการเรียกเอกสารที่ไม่สมควรแก่เรื่องไม่ชอบ
 ด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 19 จึงไม่มีเหตุที่จะประเมินภาษีโฉมก่จากยอดขาย
 ก่อนหักรายจ่ายตามวิธีการในมาตรา 71(1) ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่
 878/2529)

อาจสรุปได้ว่า ถ้าบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นที่เจ้าพนักงาน
 ประเมิน มีค่าสิ่งนั้น เป็นบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่อง คือ จำเป็น
 ที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบแล้ว แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับคำสั่ง
 ฝ่าฝืนไม่ส่ง โดยไม่มีข้อแก้ตัวอันรับฟังได้ ย่อมมีเหตุที่เจ้าพนักงานประเมิน
 จะประเมินภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1)
 ได้ แต่ถ้าบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นที่เจ้าพนักงานประเมินมีค่าสิ่ง มิใช่
 บัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่อง คือ ไม่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบแล้ว
 เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจที่จะประเมินภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขาย
 ก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) ทั้งนี้แม้ข้อแก้ตัวในการไม่ส่งบัญชีหรือ
 พยานหลักฐานอื่นจะฟังไม่ขึ้นก็ตาม ดังเช่นตัวอย่างในคดีนี้ เป็นต้น

ในการนำส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานบางส่วน ซึ่งไม่
 เพียงพอแก่การตรวจสอบ เป็นกรณีที่ผู้ประกอบการนำบัญชี เอกสาร หรือ
 หลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนเพียงบางส่วน เช่น นำบัญชี
 มาให้ครบถ้วน แต่ไม่นำเอกสารประกอบการลงบัญชีมาให้เลย หรือนำมาให้ทั้ง
 บัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี แต่ไม่ครบถ้วนขาดไปบางเดือน เป็นต้น
 จะถือว่าเป็นการไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้ หรือไม่เพราะกรณี
 เป็นการนำมาให้แล้ว แต่นำมาให้เป็นบางส่วน

สำหรับกรณีนี้กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 ข้อ 1 ว่า "กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกกฎหมายเรียกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด เพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรและสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานทำการตรวจสอบด้วย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้นำบัญชีหรือ เอกสารประกอบการลงบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมามอบให้ตามหมายเรียก และเพียงพอแก่การตรวจสอบ เมื่อหากำไรสุทธิได้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบไม่ได้"

ปัญหาเมื่อพิจารณาจากคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวแล้ว จะเห็นว่ากรมสรรพากรได้ตีความว่า "การไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น" ว่าหมายถึง การไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชี ที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมามอบให้เพียงพอแก่การตรวจสอบเพื่อกำไรสุทธิ ซึ่งตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติว่า "เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี" ซึ่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบเพื่อกำไรสุทธิ คือ

1. บัญชีรายได้
2. บัญชีรายจ่าย
3. เอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีรายได้รายจ่าย

จากการพิจารณาจากสำนวนการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเอกสารว่าจะเพียงพอหรือไม่ พอจะสรุปได้ดังนี้

ตัวอย่างที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ได้

(1) บริษัทฯ ไม่นำหลักฐานการซื้อขายหุ้น ซึ่งเป็นกิจการส่วนใหญ่ที่บริษัทกระทำมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบ

(2) ห้างฯ ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างและซ่อมแซม
 นำบัญชีเงินสด บัญชีทรัพย์สิน สมุดบัญชีแยกประเภทรายได้-รายจ่าย และ
 ใบสำคัญจ่ายบางส่วนมามอบ แต่ไม่นำสำเนาใบเสร็จรับเงิน และสมุดบัญชี
 ชื่อ-รายชื่อ-รายชื่อ มามอบให้ อีกทั้งหลักฐานที่มามอบให้ก็ไม่น่าเชื่อถือเพราะยอดในสมุด
 บัญชีไม่ตรงกับที่แสดงไว้ในแบบ ภ.ง.ด.50 สันนิษฐานว่า ทำขึ้นใหม่ เพราะ
 สมุดบัญชีใหม่มา^๕

บัญชีเอกสารที่นำมาส่งมอบยังขาดบัญชีหลักฐานที่จะแสดง
 รายรับและลักษณะการประกอบกิจการเป็นประเภทรับจ้าง หากไม่มีหลักฐาน
 ใบเสร็จรับเงินก็ยากที่จะตรวจสอบรายรับให้ถูกต้องได้

(3) บริษัทฯ ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง ส่งมอบเฉพาะ
 ใบสำคัญจ่าย สัญญาจ้างเหมาฯ และใบเสร็จรับเงินภาษีการค้า ไม่ส่งมอบบัญชี
 และเอกสารอื่นๆ

เอกสารที่นำมาส่งมอบไม่เพียงพอที่จะทำการตรวจสอบตามวิธี
 การปกติ เนื่องจากการรับเหมาก่อสร้างเป็นกิจการที่มีทรัพย์สิน และค่าใช้จ่าย
 จำนวนมาก จำเป็นต้องใช้หลักฐานทางบัญชีและเอกสารอื่นประกอบในการ
 ตรวจสอบ

(4) บริษัทฯ ส่งมอบใบสำคัญจ่ายบางส่วน แต่ไม่มีหลักฐาน
 การซื้อสินค้า ทำให้ไม่สามารถคำนวณหาต้นทุนขายได้

บริษัทฯ ไม่นำเอกสารใบสำคัญจ่ายซื้อสินค้า ซึ่งเป็นเอกสาร
 สำคัญมาให้ตรวจสอบ ทำให้ไม่สามารถหากำไรหรือขาดทุนตามวิธีปกติได้

(5) บริษัทฯ ประกอบกิจการจำหน่ายอุปกรณ์การพิมพ์ และ
 เครื่องพิมพ์ ส่งมอบเฉพาะบัญชีแยกประเภทรายได้-รายจ่าย สำเนาใบเสร็จ
 รับเงินขายสด และใบส่งของ (บิลเชื้อ) ไม่นำหลักฐานการนำเข้าส่งออก
 และค่าใช้จ่ายมาให้ตรวจสอบ

^๕ จ้ารัส แหยมสร้อยทอง, "การประเมินตามมาตรา 71(1)",
 สรรพากรสาส์น, 4 (เมษายน 2529) หน้า 65.

หลักฐานที่นำมาให้ตรวจสอบขาดใบสำคัญจ่าย ไม่สามารถตรวจสอบกำไรสุทธิของบริษัทฯ ได้ อีกทั้งบริษัทฯ ให้การยอมรับว่า หากไม่สามารถติดตามบัญชีและเอกสารที่ยังส่งมอบไม่ครบมาให้เจ้าพนักงานประเมินยินยอมให้ประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ได้

(6) ห้างฯ ประกอบกิจการในคลังและภัตตาคาร ส่งมอบเฉพาะสมุดเงินสด ใบเสร็จรับเงินภาษีเงินได้และภาษีการค้า ไม่นำบัญชีและเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีอย่างอื่นมาให้ตรวจสอบ

ห้างฯ นำสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีมาให้ตรวจสอบไม่ครบถ้วน ไม่เพียงพอที่จะใช้คำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิ

(7) ห้างฯ ส่งมอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีขาดไปเฉพาะสำเนาใบเสร็จรับเงินจากการขายสินค้า^๐

ห้างฯ ไม่นำสำเนาใบเสร็จรับเงินจากการขายสินค้า ซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญในการตรวจสอบยอดรายได้มาให้ตรวจสอบ

ตัวอย่าง เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71(1)

(1) บริษัท ประกอบกิจการจำหน่ายคาน ฝืน และเสาเข็มคอนกรีต โดยซื้อจากบริษัทในเครือเดียวกัน บริษัทฯ ส่งมอบบัญชีและเอกสารไม่ครบถ้วน ขาดหลักฐานการซื้อ

แม้จะไม่มีหลักฐานการซื้อ แต่เจ้าพนักงานประเมินได้นำสืบบริษัทผู้ขาย ซึ่งเป็นบริษัทในเครือและอยู่ระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินอีกคนหนึ่ง ซึ่งพบว่ายอดขายตรงกับยอดซื้อของบริษัทฯ จึงมีเหตุผลเพียงพอที่จะเชื่อได้ว่า มีการซื้อขายกันจริง อีกทั้งพฤติการณ์ที่ปฏิบัติในการซื้อขายคือ เมื่อสั่งซื้อบริษัทฯ จะตั้งบริษัทผู้ขายเป็นเจ้าหนี้ไว้ก่อน เมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงชำระเงินและออกหลักฐานใบเสร็จให้ แม้หลักฐานสูญหายบ้าง แต่ในการประเมินเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ใช้ยอดเงินได้ โดยอาศัยยอดซื้อของบริษัทฯ ที่ลงบัญชีไว้จากหลักฐานและเหตุผลดังกล่าว เพียงพอที่จะคำนวณหากำไรสุทธิได้แล้ว

^๐ เรื่องเดียวกัน, หน้า 66-68.



(2) หน่วยงานประกอบกิจการส่วนใหญ่คือ ภัตตาคาร และกิจการส่วนน้อยคือ จำหน่ายอุปกรณ์เครื่องตกแต่ง ห้างฯ นำสมุดเงินสด ใบสำคัญคู่จ่าย และบัญชีคุมสินค้ามาให้ตรวจสอบ ขาดใบเสร็จรับเงินและบัญชีขาย

กรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินใช้วิธีประเมินเทียบกับรายรับที่ห้างฯ ถูกกำหนดรายรับขั้นต่ำไว้แล้วเป็นเกณฑ์ จึงไม่จำเป็นต้องใช้หลักฐานอื่น เพื่อที่จะตรวจสอบด้านรายได้ ส่วนรายได้จากการขายอุปกรณ์เครื่องตกแต่งนั้น เจ้าพนักงานก็มีได้ปรับปรุงหรือประเมินเพิ่มเติม คงถือตามที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้

ในด้านรายจ่าย แม้บัญชีเอกสารจะไม่ครบถ้วน แต่ก็สามารถสอบทานรายการต่างๆ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการลงบัญชีที่จะใช้เป็นแนวทางในการคำนวณกำไรสุทธิได้แล้ว¹⁰

เจ้าพนักงานควรพิจารณาอย่างรอบคอบแต่ละประเภทกิจการไปว่า รายได้บัญชีและเอกสารเพียงพอแก่การตรวจหรือไม่ ไม่ใช่จะเรียกขอบัญชีและเอกสารโดยอ้างว่าไม่เพียงพอแก่การตรวจสอบ เมื่อผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมามอบให้ได้ต้องประเมินตามมาตรา 71(1) เสมอ

ค. การประเมินตามมาตรา 71(1) กรณีที่บัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้หรือประสบภัยธรรมชาติ จากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 เรื่องการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

"ข้อ 2. กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้หรือประสบภัยธรรมชาติ เป็นเหตุให้ไม่สามารถนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชี ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนำมามอบให้เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอที่จะทำการตรวจสอบการเสียภาษีหรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกที่ออกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ทั้งนี้ เจ้าพนักงานประเมินไม่ควรใช้วิธีการประเมินดังกล่าว ในกรณี

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 69-70.

ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการขายสินค้าบางอย่างซึ่งสามารถ
หาหลักฐานเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้โดยง่าย เช่น การขายส่งสุรา
เบียร์ ยาสูบ น้ำมันเชื้อเพลิง ปูนซิเมนต์ เป็นต้น หรือกิจการค้าที่มีสาขาทั่วโลก

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกไฟไหม้หรือประสบภัย
ธรรมชาติ ทำให้ไม่สามารถนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชี ซึ่ง
จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีมามอบให้เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอที่จะ
ทำการตรวจสอบ ก็ให้ทำการประเมินตามมาตรา 71(1)

แต่ได้มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/18147 ลงวันที่ 11
กันยายน 2523 เรื่องหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ กรณีสมุดบัญชี เอกสาร
หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีถูกไฟไหม้ สูญหายหรือเสียหาย ให้ใช้หลักเกณฑ์
การคำนวณกำไรสุทธิตามข้อ 1.1 ถึง 1.4 ดังนี้

1.1 คำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิตามหลักบัญชี โดยการ
นำเอาทรัพย์สินสุทธิต้นปีและปลายปีมาเปรียบเทียบกัน (ทรัพย์สินสุทธิ=ทรัพย์สิน-
หนี้สิน) ถ้าทรัพย์สินสุทธิปลายปีสูงกว่าก็มีกำไร ถ้าต่ำกว่าก็ขาดทุน ผลขาดทุนสุทธิ
ที่คำนวณได้ตามวิธีการดังกล่าว จะนำไปถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (12)
แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะมิใช่ผลขาดทุนสุทธิที่คำนวณได้ตามเงื่อนไขและ
หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ถือเอากำไรสุทธิที่ปรากฏในแบบ ภ.ง.ด.50 หรือผล
จากการตรวจสอบในปีที่มากที่สุดในรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลังประมาณ 3 ปี
เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.3 คำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิโดยวิธีคำนวณหาอัตรา
ร้อยละของยอดกำไร หรือขาดทุนสุทธิต่อยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายของปีบัญชี
ก่อนๆ ประมาณ 3-5 ปี แล้วนำอัตราถัวเฉลี่ยมาเป็นหลักเปรียบเทียบกับยอด
รายรับก่อนหักรายจ่ายตามที่ได้ยื่นเสียภาษีการค้าไว้ เพื่อคำนวณหากำไรหรือ
ขาดทุนสุทธิของปีที่ถูกไฟไหม้ สูญหาย หรือเสียหาย

1.4 สำหรับกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีการค้าหรือต้องเสียภาษี
การค้ารวมอยู่ด้วย คำนวณหาอัตราร้อยละของกำไรหรือขาดทุนสุทธิต่อยอดรายรับ
ก่อนหักรายจ่ายถัวเฉลี่ย ทำนองเดียวกันกับข้อ 1.3 แล้วนำมาคูณกับยอดรายรับ
ในปีใดปีหนึ่งที่มียอดรายรับตามที่ปรากฏในแบบ ภ.ง.ด.50 หรือยอดรายรับ

จากผลการตรวจสอบสูงสุดในรอบระยะเวลาบัญชีประมาณ 3 ปีที่แล้วมาเพื่อ
คำนวณหากำไรหรือขาดทุนสุทธิ

แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรปัจจุบัน เมื่อออกหมายเรียก
ตรวจสอบรายใดแล้ว ผู้เสียภาษีอ้างว่าไม่สามารถนำ บัญชี เอกสาร หรือ
หลักฐานประกอบการลงบัญชีมามอบให้เนื่องจากถูกไฟไหม้หรือประสบภัยธรรมชาติ
แล้ว เจ้าหน้าที่จะใช้การประเมินตามมาตรา 71(1) โดยอ้างคำสั่งกรมสรรพากร
ที่ ป.5/2527 ข้อ 2 ซึ่งมีวิธีการคำนวณ และทำสำนวนได้รวดเร็วกว่าและ มักจะ
ไม่ใช้วิธีการคำนวณตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/18147 เพราะยุ่งยาก
เสียเวลา การใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานในกรณีนี้ก่อให้เกิดความไม่เป็น
ธรรมกับผู้เสียภาษี¹¹

ง. การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีการประเมิน
ตามมาตรา 71(1) จะให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ได้หรือไม่

หากผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควร
แก่เรื่องมาแสดงและเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโดยอาศัยอำนาจตาม
มาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้ ผู้ต้องเสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์
การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่ถ้านอกจากผู้ต้อง
เสียภาษีอากรจะไม่นำส่งเอกสารดังกล่าวแล้ว ยังไม่ยอมไปให้ถ้อยคำชี้แจง
ประกอบการตรวจสอบได้ส่วนตามหมายเรียก และเจ้าพนักงานประเมินทำการ
ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ต้องเสียภาษี โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 21
(ประเมินภาษีและแจ้งไปยังผู้เสียภาษี) หรืออำนาจตามมาตรา 25 (ประเมิน
ภาษีและแจ้งไปยังผู้เสียภาษี) ซึ่งทั้งสองกรณีนี้ห้ามอุทธรณ์การประเมิน¹²

¹¹ สัมภาษณ์ ไพศาล เลิศดำรงเดช, เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6,
กรมสรรพากร 5 มกราคม 2536.

¹² มาตรา 71 วรรคสอง.

การที่เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามมาตราใดประกอบกับ
มาตรา 71 (1) นั้น มีอยู่ได้หลายกรณี คือ

- 1) หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งออก
ตามมาตรา 71(1), 27 แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งออก
ตามมาตรา 71(1), 19, 21 แห่งประมวลรัษฎากร
- 3) หนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งออก
ตามมาตรา 71(1), 23, 25 แห่งประมวลรัษฎากร¹³

ปัญหาเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บทั้ง 3
กรณี จะเลือกกรณีใด แล้วแต่ดุลพินิจ เนื่องจากมาตรา 71 วรรคสอง ให้
อำนาจที่จะเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน หากเจ้าพนักงานประเมินเลือก
ประเมิน กรณีที่ 2 หรือกรณีที่ 3 แล้ว ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินต่อ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีกมิได้ แต่ถ้าประเมินตามกรณีที่ 1 สามารถอุทธรณ์
การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานกรณีนี้อาจจะทำให้ผู้เสียภาษี
เสียสิทธิได้รับความไม่เป็นธรรม¹⁴ เพราะเจ้าพนักงานอาจเลือกปฏิบัติได้

จ. กระบวนการตรวจสอบและออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน

1) การตรวจสอบได้ส่วน

การตรวจสอบได้ส่วนของพนักงานเจ้าหน้าที่ภาษีสรรพากร
เพื่อที่จะป้องกันมิให้การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยมิชอบ อีกทั้งหาทาง
ป้องกันการหลีกเลี่ยงดังกล่าวนั้น พร้อมทั้งเป็นการเร่งรัดการจัดเก็บภาษี
อย่างหนึ่ง และนอกจากนี้ก็เพื่อที่จะป้องกันมิให้มีการหาทางหลีกเลี่ยงภาษี

¹³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากร พ.ศ. 2525.

¹⁴ ไพศาล ธีรานูตร, "คำพิพากษาศาลฎีกา", สรรพากรสาร
2 (กุมภาพันธ์ 2535) : 101-107.

หรือไม่ชำระค่าภาษีอากรให้แก่รัฐต่อไป กฎหมายจึงได้วางกฎเกณฑ์อำนาจในการตรวจสอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภาษีสรรพากร สามารถดำเนินการต่างๆ ได้ตามสมควร แม้ว่าการดำเนินการดังกล่าวนั้น จะเป็นการกระทบกระเทือนต่อสิทธิในทรัพย์สินหรือทางทำมาหาได้ของผู้ต้องเสียภาษีก็ตาม

การได้ส่วนหมายถึงการสอบปากคำผู้ต้องเสียภาษีหรือบุคคลอื่นดังที่กล่าวไว้ ซึ่งจะมีแบบฟอร์มของกรมสรรพากรอยู่ ซึ่งจะเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี ลักษณะของกิจการ การประกอบกิจการ โดยเจ้าพนักงานทำการบันทึกถ้อยคำ จากปากคำของผู้เสียภาษี เมื่อบันทึกแล้วเจ้าพนักงานนั้นจะให้ผู้นั้นลงชื่อไว้ตามปกติแล้วเจ้าพนักงานจะอ่านข้อความทั้งหมดให้ฟังว่า ถ้อยคำที่ให้ไว้ถูกต้องหรือไม่¹⁵

ในทางปฏิบัติแล้วเมื่อผู้เสียภาษีมาพบเจ้าพนักงานก็จะต้องนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมามอบให้เจ้าพนักงานตามที่ระบุไว้ในหมายเรียก เมื่อเจ้าพนักงานได้รับบัญชี เอกสารหรือหลักฐานแล้วจะบันทึกใบรับบัญชีและเอกสาร พร้อมกับมอบใบรับให้ผู้เสียภาษีหนึ่งชุด ขั้นตอนต่อไปก็จะเป็นการตรวจสอบของเจ้าพนักงานจากบัญชีและเอกสารนั้น¹⁶

ปัญหาการที่เจ้าพนักงานประเมินบันทึกใบรับบัญชี เอกสารไว้ไม่ชัดเจน ไม่ระบุว่ามียาการบัญชี เอกสารหลักฐานอะไรบ้าง หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีนำบัญชี เอกสารหลักฐานมาส่งมอบไม่ครบถ้วน ขาดบัญชี เอกสารหลักฐานที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เจ้าพนักงานประเมิน ก็ไม่ได้แจ้งให้ผู้เสียภาษีว่าขาดบัญชี เอกสารอะไรบ้าง ซึ่งปัญหาเหล่านี้

¹⁵ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, ภาษีอากรประยุกต์, (กรุงเทพฯ : เพอร์เฟคกราฟฟิคกรุ๊ป, 2534), หน้า 167-175.

¹⁶ แนวทางการตรวจสอบภาษีอากร. (กรุงเทพฯ : กรมสรรพากร, 2535), หน้า 43.

เป็นปัญหาที่ควรจะต้องยุติในชั้นตรวจสอบ ไม่ควรจะต้องให้เป็นปัญหาในชั้นอุทธรณ์หรือชั้นศาล

2) การส่งหมายเรียกถึงผู้ต้องเสียภาษีอากร

เป็นสิ่งสำคัญต่อผู้เสียภาษีอากรมาก ซึ่งหมายเรียกตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้แก่

1. หมายเรียก
2. หนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษี
3. หนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์
4. หนังสือเชิญพบ
5. หนังสืออื่นๆ ที่มีถึงผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการเสียภาษี¹⁷

เมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ยื่นรายการให้พนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจที่จะมีหนังสือเชิญพบออกหมายเรียกผู้นั้นมาโต้สวน หรือออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้นั้น หรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องไปแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในวันเวลาที่กำหนด และนอกจากนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ยังมีอำนาจที่จะประเมินให้ผู้เสียภาษีไม่ถูกต้อง ให้เสียภาษีตามจำนวนที่ประเมินและแจ้งการประเมินให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบ หรือในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ก็อาจมีการทำหนังสือเชิญผู้อุทธรณ์มาพบ หรือนำบัญชีหรือเอกสารต่างๆ ไปให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ และในที่สุดเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ก็จะต้องมีหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบ

ปัญหาการส่งหมายเรียกหรือหนังสือใด ๆ แก่ผู้จะต้องเสียภาษี นับว่าเป็นเรื่องสำคัญมาก เพราะหากได้มีการสั่งให้ถูกต้องหรือโดยชอบแล้ว

¹⁷ กรมสรรพากร, "เอกสารการสัมมนาเจ้าหน้าที่เร่งรัดภาษีอากรค้าง," มกราคม 2536.

ผู้ต้องเสียภาษีไม่ดำเนินการใดๆ ภายในเวลาดำหนด ย่อมหมดสิทธิในการที่จะ
ดำเนินการขบวนกรต่างๆ ต่อไปนี้ เช่น ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ซึ่งอาจ
เป็นคนในบ้านรับไว้ หรือพนักงานการสื่อสารมาส่งให้โดยเป็นการส่งทางไปรษณีย์
ลงทะเบียน ซึ่งผู้ต้องเสียภาษีอาจไม่ได้รู้ได้เห็นหรือได้รับเองเลย แต่ก็ถือว่าเป็น
การส่งมอบโดยชอบแล้ว ดังนั้นหากไม่เห็นฟ้องด้วยการประเมินก็ต้องอุทธรณ์
ภายใน 30 วัน ถ้าหากพ้นไปแล้วก็เป็นอันหมดสิทธิและแม้แต่จะต่อสู้คดีก็ไม่อาจ
ต่อสู้คดีได้เช่นกัน ถือว่าการประเมินนั้นเป็นการยุติไปตามที่เจ้าพนักงานประเมิน
ได้ประเมินแล้ว แม้ว่าการประเมินนั้นอาจไม่ถูกต้องก็ตาม ผู้ต้องเสียภาษีไม่มี
สิทธิฟ้องหรือต่อสู้คดีได้เลย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 159-160/2514 โจทก์ทำการค้าที่ดิน
โดยใช้บ้านที่อยู่อาศัยเป็นสถานการค้า เจ้าพนักงานสรรพากรไปส่งคำวินิจฉัย
อุทธรณ์ให้แก่โจทก์ ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งโจทก์รับราชการ แต่ไม่พบและได้มอบ
ให้แก่ผู้ใต้บังคับบัญชาของโจทก์ที่ศาลากลางจังหวัด ดังนี้ถือว่าไม่ได้ส่งที่บ้าน
หรือสำนักงานที่โจทก์ทำงาน เป็นการส่งไม่ถูกต้องตามวิธีการ ตามประมวล
รัษฎากรมาตรา 8 วรรค 2

จะเห็นว่าการออกหมายเรียกและการส่งหมายเรียกหรือ
หนังสืออื่นตามประมวลรัษฎากร เป็นขั้นตอนสำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บ
ภาษีอากร เพราะมีความเกี่ยวข้องและสัมพันธ์กับการตรวจสอบได้ส่วนการเสีย
ภาษีอากร การอุทธรณ์ ตลอดจนการฟ้องคดีต่อศาลหากปฏิบัติผิดพลาด หรือ
หละหลวมก็จะมีผลกระทบ อาจทำให้การจัดเก็บภาษีไม่บรรลุผล เพราะฉะนั้น
จึงควรที่จะให้ความสำคัญในเรื่องเล็กน้อยเหล่านี้มากยิ่งขึ้น ทั้งในด้านปฏิบัติและ
ด้านบริหาร สิ่งสุดท้ายควรที่จะเพิ่มบทบาทให้เจ้าหน้าที่ไปส่งหนังสือสำคัญด้วย
ตนเอง ทำนองเดียวกับพนักงานเดินหมายของศาล ซึ่งจะเป็นการสร้าง
ความเป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษี

การส่งหมายเรียกหรือหนังสือต่างๆ โดยไม่ชอบ ย่อมก่อให้เกิด
เกิดผลติดตามมาหลายอย่าง เช่น ไม่ผูกพันผู้ต้องเสียภาษีในอันที่จะไปพบ
เจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ตามหมายเรียก หรือหมายนั้นนั้น ไม่จำเป็นที่จะต้องส่ง

เอกสารหรือหลักฐานต่างๆ อันควรแก่เรื่องให้ไป และประการสำคัญระยะเวลาเริ่มต้นในการนัดเพื่อใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินหรือการฟ้องคดีต่อศาลจึงยังไม่เริ่มต้นขึ้น ย่อมเป็นผลดีต่อฝ่ายผู้เสียหาย และนอกจากนั้นจะไม่ถูกบังคับให้ใช้มาตรการเด็ดขาด เช่น มาตรการการหักรายได้อ่อนรายจ่ายใดๆ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1)¹⁸

ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ก่อให้เกิดปัญหาที่สำคัญอย่างยิ่งปัญหาหนึ่ง นั่นคือปัญหาภาษีอากรค้าง

ภาษีอากรค้าง หมายถึง ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งอาจจะเกิดจากการที่เมื่อถึงกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากร หากมีภาษีที่จะต้องชำระ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ แต่เมื่อสิ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว ถ้ายังไม่ชำระภาษีอากรก็ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง หรืออาจจะเกิดจากการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหรือสั่งให้เสียภาษีเพิ่มเติมเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระแล้ว ไม่นำเงินมาชำระ จะด้วยเหตุใดก็ตาม ก็ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรได้ที่ราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ซึ่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากร อาจมอบหมายให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ และสำหรับจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ก็ได้ให้อำนาจแก่ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอให้มีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากร นอกจากการขายทอดตลาดของนายอำเภอจะต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน ซึ่งการยึดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินก็ต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดทรัพย์สินก็ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

¹⁸ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, ภาษีอากรประยุกต์, หน้า 147-161.

ภาษีอากรค้างถือว่า เป็นอุปสรรคอันสำคัญยิ่งต่อการดำเนินนโยบายการพัฒนาประเทศ เพราะทำให้ไม่สามารถนำเงินภาษีอากรจำนวนดังกล่าวมาใช้ในการพัฒนาประเทศได้ทันที่ นอกจากนั้นยังต้องเสียงบประมาณค่าใช้จ่ายและกำลังเจ้าหน้าที่ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างอีกจำนวนมาก ภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงการขาดประสิทธิภาพและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งมีผลกระทบต่อภาพพจน์ของกรมสรรพากรในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี และจะส่งผลถึงการจัดเก็บภาษีอากรในอนาคตอย่างต่อเนื่องด้วย^{1๐}

ดังนั้น จึงเป็นความจำเป็นที่จะต้องหามาตรการที่จะแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างดังกล่าว เพื่อแก้ไขและป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้นแล้ว และที่อาจจะเกิดขึ้นอีกในอนาคต การที่จะหามาตรการมาแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างได้นั้น จะต้องทราบถึงมูลเหตุที่ก่อให้เกิดภาษีอากรค้างและสภาพของปัญหาภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นและ เป็นอยู่ในปัจจุบันประกอบด้วย เป็นสำคัญ^{๑๐}

กรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่า หากปล่อยให้สถานการณ์เป็นเช่นนี้ต่อไป ปัญหาหนี้ภาษีอากรค้างก็นับว่าจะกลายเป็นปัญหาที่เรื้อรังและยากแก่การแก้ไข จึงได้ตั้งคณะทำงานขึ้นมาชุดหนึ่ง ประกอบด้วย ฝ่ายบริหาร ฝ่ายปฏิบัติเกี่ยวกับงานลูกหนี้ภาษีอากร และฝ่ายกฎหมายภาษีอากร เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์แนวทางในการแก้ไขคณะทำงาน จึงได้จัดทำแผนงานการพิจารณาปรับปรุงยอดลูกหนี้ภาษีอากรค้างให้สอดคล้องกับความเป็นจริงชั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การจำหน่ายหนี้ภาษีอากรมีความคล่องตัว และมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามเป้าหมายที่วางไว้ คาดว่าจะสามารถลดยอดลูกหนี้

^{๑๐} สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, "การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529), หน้า 34.

^{๒๐} เอกสารการสัมมนา, "คณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงยอดลูกหนี้ภาษีอากรค้าง," 2535.

นอกจากบัญชีลูกหนี้ได้ไม่ต่ำกว่า 1,000 ล้านบาท และเสนอให้มีการจัดตั้ง คณะกรรมการชุดหนึ่ง เพื่อพิจารณาสะสางบัญชีลูกหนี้ภาษีอากรค้าง เรียกว่า "คณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงยอดลูกหนี้ภาษีอากรค้าง" โดยในชั้นแรก คณะทำงานได้ดำเนินการกำหนดหลักเกณฑ์จำหน่ายหนี้ตามแผนการดังกล่าวก่อน ซึ่งได้ทำการศึกษาจากข้อมูลหนี้ค้างในเขตกรุงเทพมหานคร ณ วันที่ 15 ธันวาคม 2531 เป็นข้อมูลในการพิจารณามีหนี้ค้างจำนวน 51,117 รายใบแจ้ง 45,218 รายสำนวน เป็นเงิน 4,488.81 ล้านบาท ซึ่งเป็นหนี้ค้างเฉพาะ รายซึ่งมีปัญหาทั้งสิ้น คณะทำงานจึงได้จัดแบ่งลักษณะหนี้เหล่านี้โดยสรุปลักษณะ กับสภาพหนี้ค้างได้ทั้งสิ้น 13 ลักษณะดังนี้

ลักษณะที่ 1 หนี้ขาดอายุความ มีจำนวน 14,998 ราย เงิน 562,301,010.84 บาท

ลักษณะที่ 2 หนี้ถูกฟ้องล้มละลาย ขอเฉลี่ยหนี้แต่ไม่ได้รับชำระ 1,606 ราย เงิน 1,067,966,647.25 บาท

ลักษณะที่ 3 หนี้รายย่อยไม่เกิน 500 บาท ประเมินโดย แบบ ภ.ง.ด.11 ก. ส่วนใหญ่ยังส่งให้ผู้รับไม่ได้ จำนวน 23,682 ราย เงิน 6,017,244.28 บาท

ลักษณะที่ 4 ผู้ค้างภาษีถึงแก่กรรม, ไม่มีทรัพย์สิน, ไม่มีมรดก จำนวน 459 ราย เงิน 113,983,024.56 บาท

ลักษณะที่ 5 หนี้ที่เร่งรัดจากผู้ชำระบัญชี กรณีบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ โดยเร่งรัดถึงที่สุดแล้ว จำนวน 141 ราย เงิน 131,655,569.38 บาท

ลักษณะที่ 6 หนี้ที่ประเมินตามมาตรา 71(1) ของประมวล รัชฎากร โดยวิธีปิดหมาย ปิดหนังสือแจ้งการประเมิน ปิดหนังสือเตือนแทนการ ส่งโดยวิธีปกติ เนื่องจากนิติบุคคลนั้นๆ ไม่มีตัวตน แต่มิได้จดทะเบียนเลิกกิจการ จำนวน 1,627 ราย เงิน 1,402,732,710.14 บาท²¹

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

จากปัญหาหลายปัญหาจากการใช้อำนาจประเมินของ
เจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1)
ไว้ก่อน เพราะเป็นการง่ายและสะดวก ได้ภาษีมาก แต่ความจริงแล้วภาษีที่จะ
ประเมินนั้นไม่สามารถจัดเก็บได้ต้องเป็นหนี้ค้างเพราะ

- นิติบุคคลที่ถูกประเมินไม่มีตัวตนผู้รับผิดชอบ
- การส่งหมายเรียกหรือหนังสือไม่ปรากฏตัวผู้รับ
- นิติบุคคลที่ถูกประเมินไม่มีทรัพย์สินใดๆ



การมีหนี้ค้างจำนวนมากแสดงว่าการจัดเก็บของกรมสรรพากร
ขาดประสิทธิภาพ มีผู้เสียภาษีหลักเลียงมาก ทำให้เกิดภาระพนักงานเจ้าหน้าที่
และหมดค่าใช้จ่ายมาก²²

3.2 กฎหมายและระเบียบ

3.2.1 การคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ
ปลายปี (ภ.ง.ด.50) เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจตามมาตรา 71(1)
แห่งประมวลรัษฎากรประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
นั้นยังคงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรอีก
ตามหนังสือที่ กค.0810/19144 ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2532 เป็นการปฏิบัติ
ที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการ
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปลายปี (ภ.ง.ด.50) และแบบแสดงรายการเสียภาษี
เงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51)

²² สัมภาษณ์ พรสันต์ เด่นเพชรกุล, เจ้าหน้าที่บริหารงานสรรพากร 7,
6 กุมภาพันธ์ 2536.

ตัวอย่าง สมมติให้ภาษีที่ประเมินโดยใช้อำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2529 เป็นจำนวน 60 บาท

วิธีการคำนวณ

$$\begin{aligned} \text{กำไรสุทธิของบริษัท} &= \frac{\text{ภาษีที่ประเมิน}}{\text{อัตราภาษี}} \\ &= 60 \times \frac{100}{30} = 200 \text{ บาท} \\ \text{จำนวนภาษีตามมาตรา 67 ทวิ} &= \frac{\text{กำไรสุทธิ}}{2} \times \text{อัตราภาษี} \\ &= \frac{200}{2} \times \frac{30}{100} = 30 \text{ บาท} \\ \text{เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี} &= \text{จำนวนภาษี} \times \text{อัตราร้อยละ 20} \\ &= 30 \times \frac{20}{100} = 6 \text{ บาท} \end{aligned}$$

(ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0810/19144)²³

การประเมินเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ในกรณีนี้ น่าจะ ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะ

- (1) ภาษีที่ประเมินตามมาตรา 71(1) มิใช่ภาษีที่คำนวณมาจากฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แต่เป็นการประเมินโดยวิธีพิเศษ
- (2) ตามหนังสือที่ กค.0810/13103 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2532 ข้อ 2.²⁴ ที่ระบุว่า การคำนวณเปรียบเทียบปริมาณกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ให้เปรียบเทียบกับกำไรสุทธิ ก่อนการตรวจสอบ (กำไรสุทธิตาม ภ.ง.ด.50) ซึ่งเมื่อปรากฏว่าประมาณการกำไรสุทธิ

²³ดูภาคผนวก.

²⁴ดูภาคผนวก

ขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ให้คำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี แห่ง
ประมวลรัษฎากร จากภาษีที่ชำระขาด ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้
ณ ที่จ่าย

แต่กำไรสุทธิของบริษัท ตามหนังสือที่ กค.0804/19144
ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2532 ข้อ 2. ให้คำนวณกำไรสุทธิจากเงินภาษีที่ต้อง
ชำระตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกำไรสุทธิโดย
วิธีตัดกลับขึ้นมาจึงเป็นการไม่ถูกต้อง

(3) การประเมินเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี "ในกรณีที่
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ
หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ โดยแสดงประมาณการ
กำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือ
เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงิน
ภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้อง
เสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี"

จะเห็นว่า จะคิดเงินเพิ่มได้ต่อเมื่อต้องมีเหตุอันสมควร แต่
การคิดเงินเพิ่มตามกรณีดังกล่าวนี้คิดโดยไม่คำนึงถึงว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่²⁵
จึงเป็นการไม่ถูกต้อง

3.2.2 การนำผลขาดทุนสุทธิมาหักเมื่อมีการประเมินตามมาตรา 71(1)

ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0804/20169 ลงวันที่ 9
พฤศจิกายน 2531 เรื่อง การนำผลขาดทุนสุทธิมาหักเป็นรายจ่ายนั้น พอสรุป
ได้ว่า เมื่อบริษัทฯ ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1)
แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

²⁵ กรมสรรพากร, "เอกสารการสัมมนาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6"
กุมภาพันธ์ 2535.

1. ในกรณีบริษัทฯ ถูกประเมินให้เสียภาษีตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรไปแล้ว แม้ต่อมาภายหลังบริษัทฯ สามารถแสดงผลกำไรสุทธิในปีที่ถูกประเมินตามมาตรา 71(1) ดังกล่าวนั้นได้ก็ตาม บริษัทฯ จะนำผลขาดทุนสุทธิของปีก่อนๆ มาหักออกจากผลกำไรสุทธิในปีที่บริษัทฯ ได้ถูกประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) นั้นไม่ได้ และในทำนองเดียวกัน ภายหลังบริษัทฯ สามารถแสดงผลขาดทุนสุทธิในปีที่ถูกประเมินตามมาตราดังกล่าว บริษัทฯ ก็ก็นำผลขาดทุนสุทธิมาหักออกจากกำไรสุทธิของปีต่อไปของบริษัทฯ ไม่ได้เช่นเดียวกัน เพราะถือว่าในปีที่บริษัทฯ ได้ถูกประเมินให้เสียภาษีตามมาตราดังกล่าว บริษัทฯ ไม่มีผลกำไรสุทธิหรือผลขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร แต่ประการใด

2. หากในปีถัดไป บริษัทฯ มีผลกำไรสุทธิ บริษัทฯ ก็ยังคงมีสิทธินำผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นผลขาดทุนสุทธิในปีที่ถูกประเมินตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ไปหักออกจากผลกำไรสุทธินั้นได้ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

จากข้อ 1 และ 2 แสดงได้ดังนี้

| | | |
|--------------|-------------|-------------|
| ปี พ.ศ. 2525 | ขาดทุนสุทธิ | 200,000 บาท |
| ปี พ.ศ. 2526 | ขาดทุนสุทธิ | 100,000 บาท |
| ปี พ.ศ. 2527 | ขาดทุนสุทธิ | 150,000 บาท |
| ปี พ.ศ. 2528 | ขาดทุนสุทธิ | 150,000 บาท |

ปี พ.ศ. 2529 ไม่ยื่นรายการตามมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ และเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานว่า บริษัท ก. มีรายรับจากการขายสินค้า 3,000,000 บาท เมื่อถูกประเมินตามมาตรา 71(1) ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับเป็นเงินภาษี 150,000 บาท

ปี พ.ศ. 2530

กำไรสุทธิ

200,000 บาท

ในปี พ.ศ. 2529 ถือว่าไม่มีกำไรสุทธิ ขาดทุนสุทธิ ไม่ต้องนำมาคิด แต่ให้นับเป็น 1 ปี พอในปี พ.ศ. 2530 นำผลขาดทุนสุทธิในปี พ.ศ. 2525 2526, 2527, 2528 รวม 600,000 บาท มาหักได้ ทำให้ผลของปี พ.ศ. 2530 เป็นขาดทุนสุทธิ เท่ากับ $600,000 - 200,000 = 400,000$ บาท²⁸

การที่ถือว่าการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2529 ไม่มีผลขาดทุนสุทธิ กำไรสุทธิ เพราะเป็นการประเมินจากยอดรายรับ จึงไม่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิมาหักได้ ถึงแม้ว่าภายหลังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิก็ตาม แต่การนำผลขาดทุนสุทธิจำนวน 600,000 บาท มาหักในปี พ.ศ. 2530 นั้น น่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมายและหลักการ เพราะ

(1) การประเมินตามมาตรา 71(1) เป็นการประเมินจากยอดรายรับ ไม่ได้ประเมินจากกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี

(2) การคำนวณภาษีในปี 2530 เพื่อหากำไรสุทธินั้น การคำนวณตามปกติต้องนำสินค้าคงเหลือของปี 2529 มาคำนวณ จึงจะได้ยอดกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิอย่างแท้จริง แต่ในปี 2529 นั้น ประเมินภาษีจากยอดรายรับ ทำให้ไม่มีรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ดังนั้นการคำนวณภาษีในปี 2530 แล้วคิดอัตรา 30 % นั้น ไม่สามารถแสดงถึงต้นทุนที่แท้จริงได้ 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี)

3. การนำผลขาดทุนสุทธิยกมาหักไม่เกิน 5 ปีตามมาตรา 65 ตรี (12) และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0807/10517 ลงวันที่ 8 กันยายน 2515 นั้น ต้องนำผลขาดทุนสุทธิมาหักจากกำไรสุทธิหรือผลขาดทุนสุทธิเท่านั้น แต่กรณีการประเมินตามมาตรา 71(1) ไม่มีผลขาดทุนสุทธิหรือกำไรสุทธิ

²⁸ สัมภาษณ์ ประพนธ์ ทรงเจริญ, เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6 กรมสรรพากร, 10 กุมภาพันธ์ 2535.

3.3 ผู้เสียหาย

ก่อนที่จะมีการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) นั้น ต้องมีการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนของเจ้าพนักงาน ซึ่งการออกหมายเรียกได้นั้นจะต้องมีสาเหตุ เช่น

- 1) มีเหตุอันเชื่อได้ว่าผู้เสียหายยื่นรายรับต่ำกว่าความเป็นจริง
- 2) มีหลักฐานการซื้อขายของผู้เสียหาย

ฯลฯ

กรณีดังกล่าวมาข้างต้นนั้น อาจเกิดจากเจตนาหลักเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษีก็ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากระบบภาษีของประเทศไทยเป็นระบบเลี่ยงภาษีโดยการประเมินตนเอง ดังนั้นความรู้สึกหรือความสำคัญของประชาชนที่มีต่อการเสียภาษีอากรหรือความสมัครใจในการเสียภาษีอากรจึงจำเป็นต่อระบบภาษีชนิดนี้ไม่น้อยกว่าระบบการบริหารภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพปัญหาการยกระดับความสมัครใจหรือความร่วมมือในการเสียภาษีอากรนี้เป็นปัญหาซึ่งรัฐบาลของประเทศไทยที่กำลังพัฒนา มักประสบเสมอ ความรู้สึกหรือความสำคัญของประชาชนผู้เสียภาษีมีมากน้อยต่างกัน ย่อมเป็นผลทำให้เกิดการหลบหลีกหรือหลักเลี่ยงภาษีอากรแตกต่างกันไป ด้วย ซึ่งมีมูลเหตุดังนี้

(1) ด้านเกี่ยวกับทัศนคติของผู้เสียภาษีต่อรัฐบาลและต่อกรมสรรพากร ผู้เสียภาษีส่วนหนึ่งมีความรู้สึกในทางต่อต้านการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลและกรมสรรพากร ทั้งนี้เนื่องจากการสร้างบรรยากาศในการสร้างความสมัครใจและกระตุ้นความสำคัญโดยการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยภาครัฐบาลไม่เพียงพอ การประชาสัมพันธ์หรือชี้แจงให้ประชาชนได้เห็นหรือตระหนักในความสำคัญของผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลว่าได้ใช้พัฒนาประเทศในด้านใดบ้าง ยังมีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และการที่ประชาชนขาดความรู้สึกว่ามีส่วนร่วมในนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ

(2) ผู้เสียบางรายไม่ได้จัดทำบัญชีด้วยตนเอง แต่จะไปว่าจ้างสำนักงานบัญชีรับจ้างจัดทำให้ ซึ่งสำนักงานบัญชีก็จะรับทำบัญชีหลายบริษัท พอถึงเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ก็จะจัดทำอย่างรีบเร่ง ไม่มี

เวลาที่จะจัดทำบัญชีอย่างละเอียดถูกต้องประกอบกับสำนักงานบัญชีจะจัดทำบัญชีอย่างขาดความรับผิดชอบ มุ่งจะทำบัญชีให้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้

(3) บทลงโทษไม่รุนแรง ทำให้ผู้เสียภาษีไม่เกรงกลัวต่อการกระทำผิดตามประมวลรัษฎากร เหตุที่เป็นเช่นนี้เนื่องจาก

ก. ความผิดฐานเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีโทษเบาเกินไป คือ มีโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (มาตรา 37 ทวิ) ทั้งๆ ที่ความผิดในฐานที่ใกล้เคียงกัน คือ การแจ้งข้อความเท็จโดยจงใจเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยความเท็จ หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันนั้น มีโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาท ถึงสองแสนบาท จึงทำให้ผู้เสียภาษีเห็นว่า การไม่ยื่นรายการมีโทษเบากว่า การยื่นรายการขาด ดังนั้นไม่ยื่นรายการเสียเลยจะดีกว่า เพราะแม้จะยื่นรายการ ก็คงจะทำได้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายได้ยาก ภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับจึงขาดหายไปเป็นจำนวนมาก เพราะเหตุผู้เสียภาษีอากรจงใจ ละเลยการยื่นรายการดังกล่าว²⁷

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁷ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, "ปัญหาและแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรทางการเงินประเทศไทย กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน" (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาคศึกษานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2523) หน้า 105.

ข. การดำเนินคดีอาญาต่อผู้เสียหาย จะพิจารณา รายที่ควรดำเนินคดีอาญาโดยการตั้งเกณฑ์ไว้สูง เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องเป็นรายที่มีเงินทุนจดทะเบียนตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไป หรือมีรายรับตั้งแต่สิบล้านบาทต่อปี ส่วนบุคคลธรรมดา ต้องมีเงินได้ตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไป ²⁸



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁸ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค.0827/11284,"