



แนวคำพิพากษาศาลฎีกา สำหรับการประเมินภาษี ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

โดยทั่วไปกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (ภ.ง.ด.50) ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินก็จะอาศัยอำนาจตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากร โดยเรียกพยานกับสั่งให้ผู้นั้นยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้

หลังจากได้รับหมายเรียกแล้ว หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีมามอบให้เจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียกที่เพียงพอแก่การตรวจสอบเพื่อหากำไรสุทธิได้ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มอีก ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เจ้าพนักงานประเมินยังมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล เรื่อง ขอบเขตการใช้อำนาจ ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 78/2541 ลงวันที่ 27 ตุลาคม พ.ศ. 2541 สำหรับการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี สรุปลงได้ดังนี้



กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด เพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร และสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบด้วย ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะทำการประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ แล้วแต่ว่า ภาษีตามวิธีใดจะมีจำนวนมากกว่า



กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อทำการตรวจสอบภาษีอากรบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขายส่งสินค้า บางประเภท ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินสามารถหาหลักฐานเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้โดยง่าย เช่น กิจการขายส่งสุรา เบียร์ ยาสูบ น้ำมันเชื้อเพลิง ปูนซีเมนต์ เป็นต้น ให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้ ตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี



เจ้าพนักงานประเมินจะไม่ประเมินภาษีเงินได้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ ถ้าปรากฏข้อเท็จจริงว่ามีเหตุอันสมควรที่จะไม่ประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเป็นแต่ละกรณีไป

แม้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 78/2541ฯ ข้างต้น จะไม่ใช่กฎหมาย แต่ก็ยังเป็นแนวทางที่กรมสรรพากรวางไว้เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติสำหรับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

และเมื่อพิจารณาตามคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ผ่านมา ก็มีคำวินิจฉัยเห็นพ้องกับแนวทางการประเมินภาษีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 78/2541ฯ ข้างต้น ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5204/2538 สรุปลงความว่า “...เมื่อ โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2527 และ 2528 ภายใน หนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นแบบการยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินได้ตามมาตรา 71 (1) การยื่นรายการของโจทก์ในภายหลังไม่อาจลบล้างอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้





แม้เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะได้เรียกให้จำเลยส่งเอกสารต่าง ๆ ไปเพื่อตรวจสอบ แต่เมื่อได้ความแน่ชัดแล้วว่าโจทก์ไม่ยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี อันเป็นเหตุหนึ่งที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะใช้อำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) ได้แล้ว ก็หาหาเป็นที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจะต้องทำการตรวจสอบไต่สวนหาความจริงจากเอกสารที่โจทก์ส่งมอบ การส่งมอบเอกสารของโจทก์ไม่ทำให้อำนาจการประเมินของเจ้าพนักงานดังกล่าวหมดสิ้นไป”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5932/2552 สรุปความว่า “...มาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร หาใช่เป็นบทบัญญัติตามเงื่อนไขที่ระบุเท่านั้น แต่ยังมีเจตนารมณ์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการให้ถูกต้องพร้อมทั้งนำเอกสารหรือหลักฐานทางบัญชีแสดงต่อเจ้าพนักงาน เพื่อพิสูจน์รายได้รายจ่ายของกิจการด้วย เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร และมีอำนาจประเมินตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้ ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินจะเลือกใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นการใช้โดยมีดุลพินิจที่เหมาะสมแก่กรณีและเป็นธรรมด้วย ปรากฏว่าในระหว่างการตรวจสอบไต่สวน โจทก์ให้ความร่วมมือแก่เจ้าหน้าที่ โดยให้ถ้อยคำและส่งมอบสมุดบัญชีต่าง ๆ ใบส่งของ ใบสำคัญจ่ายประกอบการลงบัญชี สำเนาใบเสร็จรับเงิน รายงานสินค้าคงเหลือและเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีอื่น ซึ่งหลักฐานดังกล่าวเพียงพอในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิจากการประกอบกิจการรอบระยะเวลาบัญชีที่พิพาทได้ ดังนั้น การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่ประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการไม่ชอบ”

เมื่อเปรียบเทียบคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวแล้วจะเห็นว่า คำวินิจฉัยของศาลมีแนวเปลี่ยนไปจากเดิม โดยตามคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 5204/2538 ซึ่งพิจารณาเห็นว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ซึ่งเป็นเหตุหนึ่งตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีได้แล้ว โดยเจ้าพนักงานประเมินไม่จำเป็นต้องตรวจสอบไต่สวนหาความจริงจากเอกสารหลักฐานที่ผู้เสียภาษีนำส่งในชั้นตรวจสอบอีกแต่อย่างใด การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร **จึงชอบแล้ว**

ในขณะที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5932/2552 พิจารณาเห็นว่า ในระหว่างตรวจสอบผู้เสียภาษีให้ความร่วมมือและได้ส่งมอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเพียงพอในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิจากการประกอบกิจการได้ เจ้าพนักงานประเมินก็ใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากรได้ เพราะการจะเลือกใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นการใช้โดยมีดุลพินิจที่เหมาะสมแก่กรณีและเป็นธรรมด้วย การที่เจ้าพนักงานประเมินเลือกใช้อำนาจประเมินตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีนี้ **จึงไม่ชอบ**

อย่างไรก็ดี แนวคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นยังคงสอดคล้องกับแนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 78/2541ฯ ที่เจ้าพนักงานประเมินอาจจะขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ที่จะไม่ใช้อำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้ ถ้าปรากฏว่ามีเหตุอันสมควร



โดย.. นางสุวรรณี ศรีพรพิทักษ์

กรมการ ในคณะกรรมการด้านการบัญชีอากร