

การตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในปัจจุบันจะเห็นได้ว่างบประมาณรายได้ของรัฐบาลไม่เพียงพอถึงงบประมาณรายจ่ายซึ่งรัฐบาลก็พยายามกระทำทุกวิถีทางเพื่อให้ได้รายได้เพิ่มขึ้น เช่นการเพิ่มอัตราภาษีศุลกากร การค้าวิที่จะรื้อฟื้นการจัดเก็บภาษีมรดก การเพิ่มอัตราภาษี แต่อย่างไรก็ดีแม้ว่ารัฐบาลจะใช้วิธีการเพิ่มอัตราภาษีให้พัฒนาเพิ่มขึ้นตามความเหมาะสมและความเจริญของเศรษฐกิจแต่เพียงอย่างเดียวแล้วย่อมไม่เป็นการเพียงพอต่องบประมาณรายได้ซึ่งนับวันจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ และไม่เป็นผลดีแก่ประชาชนผู้เสียภาษีอากรโดยสุจริต แต่ควรจะใช้วิธีการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อลดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้น้อยลง ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรได้ผลดี ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยเสมอหน้าทุกคน บทที่ 5 นี้ จึงเป็นแนวทางการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังต่อไปนี้

5.1 วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ

ในการตรวจสอบภาษีอากรนั้น นอกจากเพื่อหวังประเมินภาษีเพิ่มเติมเข้าเป็นรายได้ของรัฐแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบอีกดังนี้

(1) วัตถุประสงค์ในการปราบปรามและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่ยังไม่เห็นคุณค่าของการเสียภาษีอากรให้แก่ประเทศชาติ และมักมีทัศนคติที่ไม่ถูกต้องอีกด้วย คือถือกันว่าผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีอากรได้มากเท่าใด คือผู้ที่ควรได้รับยกย่อง

ด้วยเหตุนี้ จึงต้องมีการตรวจสอบ และดำเนินคดีทั้งทางแพ่งและทางอาญาเพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อีกต่อไป และช่วยให้เป็นที่เชิดหลาบบแก่ผู้เสียภาษีโดยไม่สุจริต

(2) เพื่อเป็นการทราบบรรยากาศของกฎหมายภาษีอากร และทั้งป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย จากการตรวจสอบสมุคบัญญัติ เอกสาร และข้อเท็จจริงต่าง ๆ ของผู้เสียภาษีทำให้ทราบวิธีการหลีกเลี่ยงภาษี วิธีต่าง ๆ กันของผู้เสียภาษีแต่ละราย ๆ ทั้งวิธีการหลีกเลี่ยงที่ผิดกฎหมาย และวิธีการหลีกเลี่ยงที่ถูกกฎหมาย เพราะใช้ช่องโหว่ของกฎหมายมาเป็นประโยชน์แก่ตน ผลของการตรวจสอบนี้จึงเป็นหนทางไปสู่การปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องหรือช่องโหว่ของกฎหมาย และหาทางป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีอื่น ๆ อีกต่อไป

(3) เพื่อเป็นการสร้างสรรค์ความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรโดยสุจริต และมีความรู้ความสามารถไม่เพียงพอที่จะใช้ช่องโหว่ของกฎหมายเป็นประโยชน์แก่ตนเอง

ทั้งนี้ เนื่องด้วยการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นการลดค่าใช้จ่ายของกิจการได้ การตรวจสอบภาษีอากรจึงช่วยสร้างความเสมอภาคให้แก่ผู้ประกอบการค้าโดยทั่วกัน เพราะถ้าไม่มีการตรวจสอบผู้ประกอบการธุรกิจที่สามารถหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ก็จะหลีกเลี่ยงไปตลอด ต้นทุนของสินค้าย่อมต่ำกว่าธุรกิจที่ไม่ได้หลีกเลี่ยงภาษีอากร ด้วยเหตุนี้การแข่งขันกันขายในตลาดจึงไม่ทัดเทียมกัน

(4) เพื่อเป็นการกระตุ้นเตือนให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย และป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีอากรโดยสุจริตคิดจะหลีกเลี่ยงภาษีอากรในอนาคต ในทุก ๆ รายที่ทำการตรวจสอบภาษีอากร และทราบว่าผู้เสียภาษียรายใดปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายก็จะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม พร้อมทั้งให้คำแนะนำถึงวิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง และชี้แจงโทษของการฝ่าฝืนกฎหมายให้ทราบอีกด้วย เพื่อว่าในโอกาสต่อไปผู้เสียภาษีจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายต่อไป

## 5.2 มูลเหตุของการตรวจสอบ

เนื่องจากวัตถุประสงค์ข้อหนึ่งของการตรวจสอบ คือการให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรทุกราย การตรวจสอบภาษีอากรรายใดรายหนึ่งจะต้องกระทำไปอย่างมีเหตุผลและเที่ยงธรรม หากการตรวจสอบเกี่ยวกับภาษีอากรรายใดมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจริงแล้ว ผลการตรวจสอบนั้นย่อมเป็นคุณแก่ประเทศชาติ

ดังนั้นก่อนจะทำการตรวจสอบภาษีอากรรายใด จะต้องมีมูลเหตุ หรือสาเหตุอันควร เชื่อได้ว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจริง ซึ่งพอจะแยกมูลเหตุของการตรวจสอบออกได้ดังนี้

### 5.2.1 โดยการวิเคราะห์แบบแสดงรายการเสียภาษี

เนื่องจากจำนวนแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในแต่ละปีมีจำนวนมากเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ประมาณปีละ 10 % โดยเฉพาะในเขตกรุงเทพมหานคร มีผู้นับแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้ประมาณ 25,000 ราย ดังนั้นการจะทำการตรวจสอบทุก ๆ รายย่อมทำไม่ได้ เพราะจำนวนเจ้าหน้าที่มีไม่เพียงพอ ฉะนั้นจึงเลือกทำการตรวจสอบเป็นบางราย โดยทำการตรวจสอบแบบสุ่มขั้นต้นทุกรายโดยการวิเคราะห์แบบแล้วประเมินเรียกเก็บเฉพาะประเด็นที่ตรวจพบ ซึ่งวิธีการนี้ช่วยย่นระยะเวลาการตรวจสอบให้เร็วขึ้นทันต่อเหตุการณ์ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะหลบหนีไปที่อื่น แม้ว่าการตรวจสอบจะไม่ครบถ้วนทุกประเด็นก็ตาม ซึ่งจะได้อ้างถึงวิธีการวิเคราะห์แบบแสดงรายการในบทต่อไป

### 5.2.2 โดยการตรวจสอบตามแบบแผนปฏิบัติงาน

นอกเหนือจากการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์แบบแสดงรายการ ซึ่งเป็น การตรวจสอบเบื้องต้นโดยทั่ว ๆ ไปแล้ว ยังต้องมีการตรวจสอบตามแบบแผนปฏิบัติงาน หรือตามนโยบายของกรมสรรพากรอีกด้วยดังนี้

1. การเลือกตรวจสอบเฉพาะประเภทกิจการที่เชื่อว่ามีภาระเสี่ยงภาษีอากรมาก เช่นกิจการรับเหมาก่อสร้าง กิจการรับจ้างทำของ เป็นต้น การเลือกประเภทกิจการเพื่อทำการตรวจสอบนี้ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรในประเภทเดียวกันเป็นอย่างมาก เพราะสามารถตรวจสอบเทียบเคียงระหว่างกิจการกันได้ และใช้มาตรฐานในการตรวจสอบเดียวกันด้วย

2. การเลือกตรวจสอบรายบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งควรจะได้ทำการตรวจสอบโดยรวดเร็วทุก ๆ ราย ทั้งนี้เพราะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นการชั่วคราว หรือมีวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างเท่านั้น เมื่อได้ดำเนินกิจการเฉพาะอย่างนั้นเสร็จเรียบร้อยแล้วก็จะกลับประเทศของตน เช่น บริษัทที่มาสร้างเขื่อนกั้นน้ำ หรือถนน เป็นต้น เมื่อเสร็จสัญญา ก็จะจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศทันที เพราะฉะนั้นจึงจำเป็นต้องทำการตรวจสอบว่า ได้มีการเสียภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

3. การเลือกตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่ซึ่งได้แก่รายบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายไทย ซึ่งมีทุนจดทะเบียนและชำระแล้วตั้งแต่ 5 ล้านบาทขึ้นไป หรือมียอดขายก่อนหักรายจ่ายตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป

4. ในทุกปีงบประมาณกรมสรรพากรจะต้องทำการตรวจสอบภาษีอากรให้ได้ตามร้อยละของประมาณการเงินภาษีอากรที่ตั้งไว้ ดังนั้นแผนการปฏิบัติงานในบางปีอาจจะมีการเพิ่มเติมนโยบายเพิ่มเติมก็จำเป็นต้องทำการตรวจสอบตามนโยบายของปีนั้น ๆ เช่น กำหนดให้ตรวจสอบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่หมดอายุการได้รับการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น

### 5.2.3 โดยตรวจสอบกรณีมีผู้กล่าวหาแจ้งความ

ซึ่งอาจจะเป็นการได้รับบัตรสนเท่ห์ ได้รับจดหมายร้องเรียน ทั้งกรณีเปิดเผยนามและไม่เปิดเผยนาม ก่อนจะทำการตรวจสอบต้องหาหลักฐานข้อเท็จจริง

เสียก่อน จึงจะดำเนินการ ออกหมายเรียกผู้นั้นมาตรวจสอบไต่สวนได้ ทั้งนี้อาจมีการ  
กลั่นแกล้ง เป็นการส่วนตัวหรือเนื่องจากการแข่งขันในทางการค้า เป็นต้น

#### 5.2.4 โดยการประมวลหลักฐาน

ซึ่งเป็นการรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ ทั้งที่ได้จากภายในกรม  
สรรพากร เช่น แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.5 แบบแสดงรายการการค้า ภ.ค.พ.(4)  
และอื่น ๆ เป็นต้น และจากภายนอกกรมสรรพากร เช่น ได้จากหอทะเบียนที่ดิน สำนักงาน  
คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น ถ้าหลักฐานที่ปรากฏชี้ชัดแจ้งว่ารายได้ได้มีการ  
หลีกเลี่ยงภาษีอากร ก็ควรทำการตรวจสอบต่อไป

นอกจากนี้กรมสรรพากร ยังได้วางระเบียบให้มีการ ส่งหลักฐานข้อมูล  
การตรวจสอบไปให้แก่อีกและกันทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ตามนัยหนังสือ ที่ ก.ค.  
08005/8963 ลง 20 พ.ค.20 เช่น กรณีกองตรวจภาษีอากร สำนักงานสรรพากร เขต  
หรือสำนักงานสรรพากร จังหวัดได้ออกหมายเรียกหรือหนังสือเชิญผู้ใดมาทำการ ตรวจสอบ  
หากตรวจพบข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตรวจสอบภาษีรายอื่นก็ให้ประสานงานและส่ง  
หลักฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้ซึ่งกันและกัน เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบด้วย

#### 5.2.5 โดยหน่วยราชการส่งหลักฐานมาให้ตรวจสอบ

เช่น กรณีธนาคารแห่งประเทศไทยส่งหลักฐานเกี่ยวกับผู้ขออนุญาต  
จำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ กรมศุลกากรส่งหลักฐานการนำสินค้าเข้าและส่งออก  
มาให้ตรวจสอบ หรือคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ส่งหลักฐานผู้ถูกเพิกถอนสิทธิขอยก  
เว้นภาษีมาให้ทำการตรวจสอบ เป็นต้น

5.2.6 รายบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.5,  
ภ.ง.ด.5 ก, ภ.ง.ด.5 ข., และอื่น ๆ)

ภายในกำหนดเวลา โดยปกติจะเป็นระยะเวลา 150 วัน นับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีก็จะดำเนินการ ออกหมายเรียกมาทำการ ตรวจสอบไปสวน

### 5.2.7 ทำการตรวจสอบ กรณีผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอคืนภาษี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตาม มาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อสิ้นปีปรากฏผลการดำเนินงานของกิจการ ขาดทุน หรือมีกำไร แต่เมื่อคำนวณแล้วจะต้องเสียภาษีน้อยกว่าที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนได้ภายในกำหนดระยะเวลา ซึ่งจะขอทำการ ออกหมาย เรียกมาตรวจสอบให้แน่ชัดว่า มีภาษีที่จะต้องคืนให้จริงหรือไม่ ในบางระยะผลการตรวจสอบพบว่ากิจการมีกำไรขาดทุนจริงจึงไม่ได้เงินภาษีที่หักไว้ ณ ที่จ่ายคืน แต่กลับถูกประเมิน เรียกเก็บเพิ่มเติมอีกด้วย

### 5.3 การวิเคราะห์แบบแสดงรายการ

ได้กล่าวแล้วว่า การตรวจสอบภาษีอากรให้ครบถ้วนทุกราย และให้ทันภายใน ระยะเวลา 1 ปี ย่อมทำไม่ได้เนื่องจากอัตรากำลังเจ้าหน้าที่มีจำนวนจำกัด การวิเคราะห์ แบบจึงเป็นการตรวจสอบขั้นต้นวิธีหนึ่ง ที่จะช่วยให้ทราบว่าผู้เสียภาษีรายใดบ้างที่เสียภาษี โดยคำนวณกำไรสุทธิไว้ไม่ถูกต้อง สมควรทำการตรวจสอบเพิ่มเติมประการใด และเป็น เครื่องกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีทราบว่ากรยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ไว้ไม่ครบถ้วนนั้น อาจถูกเรียกตรวจสอบทันที ทั้งต้องรับผิดทางแพ่งและทางอาญาอีกด้วย

นอกจากนี้การวิเคราะห์แบบยังช่วยให้สามารถตรวจสอบได้รวดเร็วทั้งจำนวนเงิน จำนวนราย ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ เนื่องจากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการ ได้เลือกที่จะทำการตรวจสอบรายใดก่อน หรือหลังตามความเหมาะสม เป็นการจำกัดประเด็นการ ตรวจสอบให้น้อยลง

### 5.3.1 เทคนิคการวิเคราะห์แบบ

ก่อนที่จะทำการวิเคราะห์แบบ เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาษีควรจะมีความรอบรู้เกี่ยวกับบัญชีและกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง การดำเนินงานของแต่ละประเภทกิจการ ประเพณีทางการค้า สถานการณ์ทางเศรษฐกิจในรอบระยะเวลายุคบัญชีนั้น ๆ ด้วย เพราะสิ่งเหล่านี้เป็นปัจจัยช่วยในการตรวจสอบได้ทางหนึ่งนอกเหนือจากเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีมักจะตกแต่งเอามาให้ตรวจสอบ

1. ผู้ตรวจสอบภาษีต้องมีความรู้ในทางการค้า การประกอบธุรกิจ ประเภทวิชาชีพอิสระ เนื่องจากว่าวิชาชีพอิสระบางอย่างทำกำไรได้สูง และหลบเลี่ยงภาษีอากรได้ง่าย

ดังนั้นจึงต้องตรวจดูว่า กำไรสุทธิตามที่ผู้เสียภาษีได้แสดงไว้ นั้นเป็นไปตามอัตราที่ควรจะเป็นในกิจการประเภทนั้นหรือไม่

2. สถานการณ์ของเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในรอบระยะเวลายุคบัญชีปีที่ตรวจสอบ ภาวะทางเศรษฐกิจ ข้อบังคับของรัฐบาล อาจมีผลให้กิจการนั้นได้กำไรอย่างมหาศาลในช่วงเวลานั้น ๆ ซึ่งกำไรอันเป็นลาภลอยนี้อาจไม่ได้นำมารวมเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เช่นการประกาศขึ้นราคาสินค้าน้ำมันเบนซิน ซึ่งกิจการผู้ค้าน้ำมันอาจได้รับกำไรจากสินค้าที่ค้างอยู่ในสต็อกได้ หรือการที่กฎหมายกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ไม่เกินร้อยละ 15 แต่บางกิจการให้กู้ยืมสูงกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดนี้ แต่ไม่ได้นำรายรับส่วนเกินนี้มาเป็นรายได้เพื่อคำนวณเสียภาษี เป็นต้น

3. การประกอบธุรกิจประเภทที่ใช้เงินสดในการดำเนินงานทั้งการซื้อและการขาย เงินสดย่อมเปลี่ยนมือไปสู่มือของเจ้าของได้อย่างง่ายดาย โดยไม่มีการบันทึกและคำนวณเป็นรายได้

ฉะนั้น ในการตรวจสอบกิจการประเภทนี้ต้องตรวจสอบไปถึงฐานะความ

เป็นอยู่ของเจ้าของกิจการ ซึ่งอาจจำเป็นต้องทราวยวิธี ค่าเพิ่มสุทธิ (Net Worth) ด้วยก็ได้

4. ธุรกิจขนาดเล็ก ส่วนใหญ่จะเป็นการดำเนินงานแบบครอบครัว คือ สมาชิกในครัวเรือนจะช่วยกันดำเนินงานและอยู่อาศัยในกิจการนั้น ๆ ซึ่งเจ้าของจะเป็นผู้ควบคุมทั้งด้านรายรับและรายจ่าย จึงไม่มีการจดบันทึกทางการเงินบัญชี ตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป

ดังนั้น การตรวจสอบกิจการประเภทนี้ต้องตรวจสอบถึงฐานะความเป็นอยู่ของเจ้าของกิจการด้วย

### 5.3.2 วิธีการวิเคราะห์แบบจะตองพิจารณาวิเคราะห์แบบแสดงรายการและเอกสารอื่น ๆ ประกอบ

โดยทำการวิเคราะห์ตามระเบียบของกรมสรรพากร ตามหลักประมวลรัษฎากร ตามหลักการบัญชีและข้อมูลอื่นประกอบดังนี้

5.3.2.1 การวิเคราะห์แบบแสดงรายการ ซึ่งได้แก่ แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.5, ภ.ง.ด.5 ก, ภ.ง.ด.5 ข, ภ.ง.ด.5 ค

1. ตรวจสอบถูกต้องของการกรอกแบบว่าได้กรอกแบบแสดงรายการไว้ครบถ้วนหรือไม่ และเอกสารที่ต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการได้แนบมาด้วยครบถ้วนหรือไม่ ซึ่งมีเอกสารดังนี้

- งบดุลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรอง
- บัญชีการค้า หรือบัญชีผลิตกรรม
- บัญชีกำไรขาดทุน
- บัญชีจັกสรรกำไร (ถ้ามี)
- รายละเอียดสินค้าคงเหลือ (ถ้ามี)



- รายการ โอนหุ้น หรือหุ้นส่วนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- รายละเอียดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญ
- รายละเอียดเกี่ยวกับภาษีที่ถูกต้องแล้ว ณ ที่จ่าย

2. ตรวจสอบการคำนวณตัวเลขในแบบแสดงรายการไว้

ถูกต้องหรือไม่

3. ตรวจสอบแบบแสดงรายการได้ยื่นไว้ภายในกำหนดระยะเวลาหรือไม่ ถ้ามีการขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการ ต้องมีหลักฐานการอนุมัติประกอบมาด้วย

4. ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการได้ เช่นที่ชื่อกำกับไว้ถูกต้องหรือไม่ พร้อมกับประทับตราของนิติบุคคลนั้น ๆ

5. ตรวจสอบระยะเวลาบัญชีได้กรอกไว้หรือไม่ ทั้งนี้เพื่อพิจารณาเปลี่ยนแปลงรอบระยะเวลาบัญชีว่าตรงกับปีก่อน ๆ หรือไม่ ถ้าไม่ตรงกันได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีได้หรือไม่ และเหตุผลการขอเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อประกอบการวิเคราะห์

6. ตรวจสอบว่าบุคคลนั้น ๆ ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ถูกต้องตรงกับประเภทของธุรกิจตามที่กรมสรรพากรกำหนดไว้หรือไม่ เช่น ถ้าเป็นกิจการประเภทการขนส่งระหว่างประเทศต้องใช้แบบ ภ.ง.ด.5 ก. เป็นต้น

7. สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่ใด ทะเบียนการค้าเลขที่เท่าใด ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการค้นประวัติการเสียภาษีการค้าควบคุมไปด้วย

8. กิจการประกอบเป็นส่วนใหญ่คืออะไร ได้จากการวิเคราะห์แบบเราอาจพบว่ากิจการประกอบเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งผู้เสียภาษีได้กรอกไว้ในแบบแสดงรายการ

นั้นไม่ตรงกับรายการในงบกำไร ขาดทุน หรืองบการผลิต ซึ่งต้องตรวจสอบสาเหตุต่อไป  
เช่น

ในแบบแสดงรายการระบุว่า กิจกรรมประกอบเป็นส่วนใหญ่  
คือทำการ เป็นนายหน้า แต่รายการในงบกำไร ขาดทุน พบว่าไม่เคยเสียภาษีการค้ามา  
ก่อนเลย เป็นต้น

9. วัน เดือน ปี ที่จดทะเบียนนิติบุคคล ต้องเป็นวันเริ่มต้น  
ของรอบระยะเวลาบัญชีแรกของกิจการ ถ้ารอบระยะเวลาบัญชีแรกเริ่มต้นช้ากว่าวัน  
เดือน ปี ที่จดทะเบียนนิติบุคคล เป็นระยะเวลาานเกินกว่าวิเศษระกว่ามีรายได้โดยม่าง  
ที่เกิดขึ้น แต่มีใค่นำมาลงบัญชี

10. วัน เดือน ปี ที่เริ่มประกอบกิจการในประเทศไทย  
ชื่อตัวแทน สถานที่ทำการ ของตัวแทน กรณีเป็นสาขาหรือตัวแทน ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน  
นิติบุคคลต่างประเทศ ใคกรอกไว้ครบถ้วนหรือไม่

11. ตรวจสอบของกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ ตามบัญชีกำไร  
ขาดทุนต้องตรงกับกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในงบ กำไร ขาดทุน ดูว่ามีรายการยกยอดมาบันทึก  
บ้างหรือไม่

12 ตรวจสอบจำนวนภาษีจากยอดกำไรสุทธิที่แสดงไว้ว่าเป็น  
จำนวนเงินภาษีที่ทวงชำระเท่าไร ตรงกับจำนวนเงินที่เครื่อง Cash Register ใไว้ที่ส่วน  
บนของแบบแสดงรายการหรือไม่ ถ้าไม่มีจำนวนเงินภาษีที่ทวงเสีย เครื่อง Cash  
Register จะแสดงยอด 00.00

13. ช่องรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ  
มาตรา 65 ทรี ตรวจสอบว่ามีกรนำรายการใค่นำมาบวกกลับ และในปีที่ผ่าน ๆ มาใค่นำ  
การบวกกลับ เพื่อคำนวณกำไรสุทธิหรือไม่ ทั้งนี้เพราะใบบางปีอาจไม่มีการปรับปรุงราย  
การก็ได้

14. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ว่าเป็นจำนวนเงินเท่าไร สัมพันธ์กับยอดขายของกิจการหรือไม่ โดยเฉพาะกิจการที่ทำการค้ากับหน่วยงานของรัฐบาลแต่เพียงอย่างเดียว ควรจะมียอดขาย เป็นอย่างน้อยเท่ากันหรือมากกว่ายอดภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งได้หักกลับเป็นยอดรายรับแล้ว และให้ถือเป็นเครดิตเฉพาะปีที่ถูกหักเท่านั้น และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนี้จะต้องไม่รวมค่าปรับผิดสัญญา เข้าไปด้วย

15. ตรวจสอบการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ว่าได้หักไว้ในอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาหรือไม่ และมีการซื้อทรัพย์สินเพิ่มระหว่างปีหรือไม่ บางกิจการลงเป็นการซื้อระหว่างปี จึงต้องปรับปรุงกำไรสุทธิเสียใหม่ ให้เป็นไปตามระยะเวลาที่ได้ออกรายรับนั้นมา

16. ตรวจสอบว่ากิจการได้นำเอากำไรจากการขายทรัพย์สินมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือไม่

17. ตรวจสอบว่าผู้ยื่นแบบแสดงรายการได้กรอกรายชื่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน และค่าตอบแทนที่จ่ายให้แล้วในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่

ความสัมพันธ์ของผู้ถือหุ้นกับผู้เป็นหุ้นส่วนเกี่ยวพันกันอย่างไร ถ้ามีความเกี่ยวพันเป็นเครือญาติกัน เช่น เป็น พ่อ แม่ ลูกกัน แล้วก็ควรวิเคราะห์ให้ลึกลงไปว่าได้นำเอารายจ่ายส่วนตัวมารวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนหรือไม่ หรือค่าใช้จ่ายเบียดประชุม เงินเดือนของหุ้นส่วน มีการจ่ายเงินสมควรถือหรือไม่

18. ตรวจสอบว่าผู้ถือหุ้นแต่ละคนถือหุ้นกันคนละเท่าไร มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดหรือไม่ คือนิติบุคคลนั้นอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติ มาตรา 75 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดาหรือไม่



### 5.3.2.2 การวิเคราะห์งบการค้ำกำไรขาดทุนหรืองบการผลิตและงบบุล

1. ให้ทำการตรวจสอบงบการค้ำกำไรขาดทุน งบดุล และบัญชีจักรกรกำไร ว่าได้ทำขึ้นถูกต้องตามหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปหรือไม่ และได้ปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ๆ หรือไม่
2. ถ้าอัตราส่วนของกำไรขั้นต้นต่อยอดขายที่คำนวณได้ต่ำกว่าอัตราส่วนตามปกติของธุรกิจประเภทเดียวกัน อาจเป็นไปได้ว่า มีการละเว้นการลงรายการขายหรือมีการเพิ่มเติมรายจ่ายให้ต้นทุนสูงกว่าความจริง
3. อัตราส่วนของค่าใช้จ่ายค่าเนื้องานต่อยอดขาย ถ้าสูงกว่าอัตราส่วนตามปกติของธุรกิจประเภทนั้น อาจมีการนำรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ทรี มารวมคำนวณด้วย ต้องวิเคราะห์ต่อไป
4. กรณีกิจการที่ต้องเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรให้ทำการเปรียบเทียบเป็นรายเดือนระหว่าง รายรับตามหลักฐานที่รวบรวมได้จากภายนอก (เช่นรายรับที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ) กับรายรับที่ยื่นแบบ ภ.ศ.พ. (4) เพื่อชำระภาษีการค้า หากรายรับตามหลักฐานมีมากกว่ารายรับที่เสียภาษีการค้าไว้แสดงว่ากิจการนั้นเสียภาษีการค้าไว้ไม่ครบถ้วน แต่จากรายรับจากแบบ ภ.ศ.พ. (4) มีมากกว่า อาจจะเป็นการนำรายรับมายื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขาดไป ต้องทำการตรวจสอบหาสาเหตุต่อไป กรณีที่รวบรวมหลักฐานจากภายนอกไม่ครบถ้วน ก็สามารถเปรียบเทียบโดยไข้อยกรวมระหว่างรายรับทั้งหมดตลอดปี ตามหลักฐานเทียบกับรายรับที่ยื่นแบบ ภ.ศ.พ. (4) ไว้ ถ้าพบยอดแตกต่างกันแสดงว่าอาจจะมีการแสดงรายรับไว้ไม่ครบถ้วน
5. ตรวจสอบว่ามีรายจ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่าย เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร รวมอยู่ด้วยหรือไม่ เช่น เมื่อเอาภาษีเงินได้นิติบุคคล มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

แล้วเวลาปรับปรุงกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษี ให้นำรายจ่ายนี้มารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีด้วยหรือไม่

- รายจ่ายบริจาคการกุศลสาธารณะเกินกว่าร้อยละ 1 ของกำไรสุทธิหรือไม่ โดยปกติมักจะคิดจากกำไรสุทธิของกิจการ ฉะนั้นต้องวิเคราะห์ให้ลึกลงไปว่า กำไรสุทธินั้นเป็นกำไรสุทธิที่ปรับปรุง เพื่อเสียภาษีแล้วหรือยัง และมักจะพบเสมอในรายที่ดำเนินการขาดทุนเนื่องจากนำค่าการกุศลมาถือเป็นรายจ่ายซึ่งต้องคำนวณกำไรสุทธิเสียใหม่ กรณีผู้เสียภาษีขอหักรายจ่าย ค่าการกุศลไว้สูงมาก ไม่สัมพันธ์กับรายได้ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่า มีรายรับมากกว่าที่ลงบัญชีไว้

- รายจ่ายค่ารับรอง มีมากเกินไปสมควรหรือไม่

- โบนัสที่จ่ายอาจกำหนดจ่ายจากผลกำไร

6. การหักค่าใช้จ่ายบางอย่างเกี่ยวกับทรัพย์สิน อาจทำให้ทราบว่าทรัพย์สินบางส่วนซ่อนเร้นไว้ไม่ลงบัญชีพร้อมกับรายได้ที่ไม่ได้ลงบัญชีด้วย เช่น บริษัทขนส่ง มีรถเมล์ 10 คัน แต่ซื้อยางแบบเคอริเป็นจำนวนมาก แสดงว่าน่าจะมีรถยนต์ที่ก่อให้เกิดรายได้มากกว่านี้ แต่ไม่ยอมลงบัญชี เป็นต้น

7. รายการเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายที่มียอดถ้วน ๆ อาจเป็นรายการที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีหลักฐานประกอบ หรือรายจ่ายอันเป็นการเหมาต่อเดือน ต่อวัน เช่นนี้ย่อมไม่ใช่เป็นรายจ่ายจริงของกิจการ

8. รายจ่ายบางรายการ อาจจะเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นถึงผลการผลิตได้ เช่นรายจ่ายภาระ-บรรจุนสินค้า ค่าส่วนลดหรือค่านายหน้า ค่าไฟฟ้ากำลัง

9. จากยอดภาษีการค้าที่ถือเป็นรายจ่ายในงบกำไรขาดทุนทำการ เปรียบเทียบรายรับหรือยอดขาย ที่ต้องเสียภาษีการค้ากับรายรับในงบทำการ หรืองบกำไรขาดทุน ว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ เพื่อจะได้ทราบว่ารายได้ส่วนใดที่ยังเสียภาษีไม่ครบถ้วน และใช้วิธีการภาษีการค้า ถูกต้องหรือไม่

10. กิจกรรมผลิตสินค้าส่วนใหญ่ จะต้องมีความปลอดภัย หรือ ผลผลิตปลอดภัย ควรตรวจสอบว่า ให้นำรายรับจากผลผลิตปลอดภัยนี้มาลงบัญชีไว้แล้ว หรือไม่

11. กรณีที่กิจการไม่แสดงรายละเอียดค่าใช้จ่ายต้นทุนการผลิต ต้นทุนการขาย และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในบัญชีการค้าและกำไรขาดทุน (แสดงแต่เพียงยอดรวมไว้) ย่อมเป็นข้อสังเกตได้ว่าอาจมีรายจ่ายต้องห้ามตามประมวล รัษฎากรแฝงอยู่ด้วย

12. ในกรณีที่พบว่า ยอดในบัญชีต้นทุนและบัญชีเงินทวงของ ในงบดุลของผู้เสียภาษี มีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นเป็นจำนวนมาก ควรตั้งข้อสังเกต เพื่อตรวจสอบ แหล่งที่มาของรายการนั้น

13. ตรวจสอบว่าในงบดุลมีทรัพย์สินอื่น ๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้ หรือไม่ และให้นำรายได้นั้นมาลงเป็นรายรับด้วยหรือไม่ เช่น ทุน ทุนกู้ ทรัพย์สินให้เช่า ให้นำรายรับจากค่าเช่า เงินปันผล ดอกเบี้ย ทุนกู้ มาลงเป็นรายรับหรือไม่

14. ตรวจสอบสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา บัญชีได้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะน้อยกว่าหรือไม่ เพราะ หลายกิจการมักคำนวณราคาสินค้าคงเหลือตามใจชอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ประมวล รัษฎากรกำหนดไว้

15. ตรวจสอบว่ากิจการให้นำเอาค่าใช้จ่ายริเริ่มก่อตั้งกิจการ ซึ่งต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 20 มาหักเป็นรายจ่าย ในการคำนวณ กำไรสุทธิทั้งจำนวนหรือไม่

16. ถ้ากิจการมีเงินลงทุนสูง แต่มีรายได้จากการลงทุนคงที่ อาจจะบันทึกรายได้จากการลงทุนไว้ไม่ครบถ้วน

17. บริษัทที่มีเงินสดคงเหลือในมือสูงมาก แต่ขณะเดียวกันมีรายจ่ายค่าดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ และเงินเบิกเกินบัญชี เป็นจำนวนสูง

### 5.3.2.3 การวิเคราะห์งบดุลและงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ

ในรายที่เป็นกิจการขนาดใหญ่ หรือในรายที่มีหลักฐานว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การวิเคราะห์แบบแสดงรายการเพียงปีเดียว ดังกล่าว เป็นการวิเคราะห์เบื้องต้นเท่านั้น ยังไม่เพียงพอจะทราบประเด็นที่จะตรวจสอบได้ชัดเจน ต้องทำการวิเคราะห์โดยอาศัยหลักการบัญชีเกี่ยวกับการวิเคราะห์งบการเงินประกอบด้วย คือ การวิเคราะห์งบดุลเปรียบเทียบ งบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ

โดยปกติเราจะทำการวิเคราะห์ 5 รอบระยะเวลาบัญชี ตามอำนาจที่กฎหมายให้ไว้ ซึ่งมีวิธีวิเคราะห์ ดังนี้

1. ตรวจสอบว่ากิจการนั้น ๆ ได้บันทึกรายการทางบัญชีตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และถือปฏิบัติเช่นเดียวกันมาทุก ๆ ปี หรือไม่ หากมีการเปลี่ยนแปลง วิธีการบันทึกทางบัญชี ให้วิเคราะห์เพิ่มเติมด้วยว่าผลกำไรจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการบันทึกทางบัญชีนี้ได้นำมาลงเป็นรายได้หรือไม่
2. ตรวจสอบสินค้างเหลือ ยกมาทั้งต้นปีและปลายปีตามงบเปรียบเทียบที่จัดทำขึ้น เพื่อดูว่าสินค้างเหลือยกมาต้นปีในปีหนึ่ง ๆ ตรงกับสินค้างเหลือปลายปีก่อน ๆ หรือไม่ หากมีการยกยอดมาผิด ย่อมมีผลให้การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีผิดไปด้วย
3. นอกจากจะเปรียบเทียบอัตราส่วนกำไรขั้นต้น กำไรสุทธิ กับกิจการอื่น ๆ ประเภทเดียวกันแล้ว ยังต้องทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบแนวโน้มในรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน ๆ อีกด้วย กำไรสุทธิมีแนวโน้มต่ำลงและกิจการยังคงจักรกำไรให้ผู้ถือหุ้นจำนวนเท่าเดิม แล้วอาจเป็นไปได้ว่ามีรายรับที่หลบไม่ลงบัญชี

โดยปกติอัตราส่วนกำไรขั้นต้นมักจะเป็นอัตราส่วนใกล้เคียงกัน หากพบว่ากิจการมีอัตราส่วนกำไรขั้นต้นสูงบ้างต่ำบ้างในบางปี อาจเป็นเครื่องชี้ให้เห็นว่า มีการผิดพลาดทางบัญชี เช่น อาจมีการขายโดยไม่ไถ่ลงบัญชี ส่วนต้นทุนสินค้าขาย ใต้นำมารวมเป็นรายจ่ายด้วย หรืออาจเกิดจากการที่ราคาสินค้าคงเหลือไม่ได้ใช้วิธีใดวิธีหนึ่งโดยสม่ำเสมอ แต่อย่างไรก็ตาม ธุรกิจบางประเภทอาจมีกำไรขั้นต้นที่ไม่แน่นอนได้ เช่น กิจการรับเหมาก่อสร้างย่อมมีกำไรขั้นต้นไม่แน่นอน แล้วแต่ปริมาณงานที่ทำ แต่กิจการผู้ผลิตอัตราส่วนกำไรขั้นต้นย่อมใกล้เคียงกันทุกปี

4. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างกำไรขาดทุนกับเงินสำรองต่าง ๆ หากปรากฏว่าในปีใดมีบัญชีเงินสำรองเพิ่มขึ้น ให้ดูส่วนที่เพิ่มขึ้นว่าโอนมาจากรายการใด หากโอนมาจากกำไรก็ต้องดูว่ายอดกำไรที่ลดลงนั้นมีส่วนสัมพันธ์กันหรือไม่ และกำไรดังกล่าวนี้ได้ชำระภาษีไว้ครบถ้วนก่อนโอนเป็นเงินสำรองหรือไม่

5. จากการเปรียบเทียบงบการเงินของปีต่าง ๆ อาจพบว่ามีรายการแปลก ๆ ซึ่งไม่ได้เกิดขึ้นสม่ำเสมอ รายการใดเกิดขึ้นบ้างก็ให้พึงเล็งรายการนั้นด้วย

6. วิเคราะห์รายการต่าง ๆ ตามวิธีที่กล่าวไว้ในหัวข้อการวิเคราะห์แบบแสดงรายการงบการค้ำกำไรขาดทุนและงบดุล และเปรียบเทียบกันในเรื่อง 5 รอบระยะเวลาบัญชีนั้น อัตราส่วนรายจ่ายต่าง ๆ จะใกล้เคียงกัน เช่น ค่าไฟฟ้า โดยเฉลี่ยจะมีอัตราส่วน 8 % ของยอดขาย ต่อมาในปีที่ 5 พบว่า ค่าไฟฟ้ามีอัตราส่วนเพิ่มเป็น 12 % ของยอดขาย เช่นนี้ อาจจะมีการหลบยอดรายรับลงบัญชีรายได้ไว้ไม่ครบถ้วนก็เป็นได้ หรือเป็นเพราะกระแสไฟฟ้าขึ้นราคา ซึ่งผู้วิเคราะห์จะต้องมีความรู้เกี่ยวกับภาวะเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้น ๆ ด้วย เป็นต้น

การวิเคราะห์แบบแสดงรายการและงบการเงินของผู้เสียภาษีนี้ จุดประสงค์สำคัญต้องการวิเคราะห์หาข้อผิดพลาดทางการบัญชีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เพื่อเป็นแนว



ทางการตรวจสอบและหาประเด็นสำคัญอันเป็นเหตุแสดงว่าผู้เสียหาย หรือเสียหาย สมควรออกหมายเรียกเพื่อทำการตรวจสอบเท่านั้น มิใช่ต้องการประโยชน์อย่างอื่น

ดังนั้นจึงไม่จำเป็นที่ผู้วิเคราะห์จะต้องทำการวิเคราะห์ให้ละเอียดทุกแง่ทุกมุม ดังเช่นการวิเคราะห์งบการเงิน เพื่อประโยชน์ในแง่ธุรกิจ ทั้งนี้เพราะในบางกรณีเมื่อเรียกเอกสารหลักฐานต่าง ๆ มาตรวจสอบแล้วปรากฏว่าไม่มีข้อผิดพลาดตามที่วิเคราะห์ไว้เลย แต่กลับพบว่าผิดในประเด็นอื่น อีกประการหนึ่งงบการเงินที่ธุรกิจจัดทำขึ้นเพื่อยื่นต่อกรมสรรพากรนั้น อาจเป็นงบการเงินที่ตกแต่งขึ้นใหม่ ปิดบังตัวเลข ข้อเท็จจริงบางประการไว้ ผลการวิเคราะห์จึงไม่ได้แสดงฐานะที่แท้จริงของธุรกิจนั้น ๆ ได้ จึงกล่าวได้ว่า หลักเกณฑ์การวิเคราะห์ที่กล่าวมาทั้งหมดนี้เป็นเพียงแนวทางการปฏิบัติเท่านั้น ซึ่งผู้วิเคราะห์จะทำการวิเคราะห์ในประเด็นใด มากน้อยละเอียดเท่าใดโดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจ และประสบการณ์ในการวิเคราะห์งบการเงิน รวมทั้งความรอบรู้พิเศษเกี่ยวกับกิจการประเภทนั้น ๆ ของผู้วิเคราะห์แต่ละคน

## ตัวอย่าง

## แบบวิเคราะห์แบบ ก.ง.ค.5

ราย บริษัท ก, ข, ค. ค่าวัสดุก่อสร้างจำกัด รอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ.2518

ประเภทกิจการ **จำหน่ายอุปกรณ์ก่อสร้างทุกชนิด** ทะเบียนเลขที่ 27.70 0001

ขนาดกิจการ  ใหญ่  กลาง  เล็ก

รายการวิเคราะห์	รายละเอียดและความเห็นของผู้วิเคราะห์				
1. <u>กำไรสุทธิ</u> (หรือขาดทุน) ที่ต้องเสียภาษีและวิธีการคำนวณภาษี	1). กำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิทำเนื่องจาก				
	<u>2518</u>		<u>2519</u>		
	ขาย	46,294,388.97	100%	56,731,239.63	100%
	ต้นทุนขาย	45,960,649.51	99.28%	56,191,568.51	99.05%
	กำไรขั้นต้น	333,739.46	.72%	539,671.12	.95%
	ค่าใช้จ่าย	342,890.12	.74%	521,718.11	.92%
	กำไรสุทธิ	(9,150.66)	(0.2%)	17,953.01	.03%
2. <u>ต้นทุนการผลิตและต้นทุนสินค้าที่ขาย</u>	<p>ก. ขายสินค้าต่ำกว่าที่ขายจริง อาจเนื่องจากการบันทึบบัญชีขายไว้ไม่ครบถ้วนมีการปิดบังยอดขายสินค้าบางส่วนที่ขายเป็นเงินสดโดยขายแล้วไม่ออกใบรับ หรือไม่ได้นำใบรับปรุงบัญชีขายสินค้าที่ขายระหว่างสิ้นงวดบัญชี โดยลงบัญชีเงินสดและลูกหนี้ไว้แต่ไม่ลงบัญชีขายในงวดเดียวกันนั้น จึงทำให้บัญชีขายไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้กำไรขั้นต้นและกำไรสุทธิต่ำ</p> <p>ข. บัญชีซื้อสินค้าอาจลงบัญชีไม่ถูกต้อง เนื่องจากไม่ได้ปรับปรุงยอดซื้อ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรืออาจมีรายการจ่ายค่าซื้อสินค้าของกิจการอื่นรวมอยู่ด้วย ทำให้ยอดซื้อในแต่ละงวดสูงมาก</p>				

รายการ วิเคราะห์	รายละเอียดและความเห็นของผู้วิเคราะห์		
3. รายได้และ รายจ่ายที่ขอ หักตามประ มวลรัชฎากร	ปี		ซื้อสินค้า
		2518	50,920,042.51 บาท
		2519	58,473,945.81 บาท
	ก. สิ้นค้าคงเหลือสิ้นปี อาจลงบัญชีไม่ถูกต้อง		
	ปี	สิ้นค้าคงเหลือสิ้นปี	turn over ของสิ้นค้าคงเหลือ
	2518	4,959,393.-	9.29
	2519	7,241,770.30	9.22
4. รายการ อื่น ๆ อาทิ ค่าสิทธิหรือ ค่าเสื่อม ราคา กำไรหรือ ขาดทุนจาก การขาย ทรัพย์สิน ทุน เงินกู้	บางรายการอาจลงบัญชีซื้อแล้วแต่ไม่รวมอยู่ในสิ้นค้าคงเหลือปลายปี ทำให้สิ้นค้าคงเหลือปลายปีต่ำไป หรือตรวจนับสิ้นค้าคงเหลือไม่ครบถ้วน ดูจากอัตราการหมุนของสิ้นค้าคงเหลือแล้ว กิจการนี้น่าจะขายสินค้าได้ดี และเร็ว ซึ่งทำให้มีกำไรมาก แต่กิจการนี้ก็กลับมีกำไรสุทธิต่ำมากในปี 2519 และปี 2518 มียอดขาดทุน		
	2). ค่าใช้จ่ายดำเนินงาน		
	ก.	ค่าซ่อมแซมอะไหล่	ปี 2518 135,424.05 บาท
			2519 65,476.- บาท
	สงสัยว่าอาจมีการลงบัญชีไม่ถูกต้อง เป็นรายการค่าซ่อมแซมของกิจการอื่น เพราะกิจการนี้มีรถยนต์ใช้ร่วมกันเพียงคันเดียว ไม่ควรมีค่าใช้จ่ายมากนัก อาจเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 กรณีค่าซ่อมแซมอะไหล่นี้ควรถือเป็นรายจ่ายลักษณะทุน		
	ข.	ค่าน้ำมัน	มีจำนวนเงินสูงมาก ถึง 148,418.31 บาท
	อาจรวมค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่ใช่ของบริษัทหรือรายจ่ายส่วนตัวไว้ด้วย		

รายการ วิเคราะห์	รายละเอียดและความเห็นของผู้วิเคราะห์
	ค. <u>ค่าการกักตุน</u> เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทรี

ผลการวิเคราะห์ เห็นว่า  ควรทำการตรวจสอบ  ควรออกหนังสือเชิญพบ

ลงชื่อ ..... ผู้วิเคราะห์ ลงชื่อ ..... ผู้ควบคุมการ  
(นาย ..... ) (นาย..... )  
วิเคราะห์

## 5.4 วิธีการตรวจสอบภาษีเงินได้ในนิติบุคคล

มีอยู่ 2 วิธี คือ การตรวจสอบโดยการออกหมายค้นและการออกหมายเรียก โดยปกติแล้วจะใช้วิธีการออกหมายเรียก แต่ในบางกรณีที่เป็นเท่านั้นจึงจะใช้วิธีการออกหมายค้น ซึ่งจะกระทำโดยปราศหรือไม่ได้

### 5.4.1 การตรวจสอบโดยการออกหมายค้น หรือยึดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย

การยึดบัญชีเอกสารนี้ได้อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 เบญจแห่งประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยึดบัญชีเอกสารที่เป็นประโยชน์แก่การตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งมักจะเป็นเอกสารแสดงการติดต่อทางการค้า บัญชีสับที่ผู้เสียภาษีได้ทำขึ้นเพื่อแสดงฐานะอันแท้จริงของกิจการ ซึ่งเป็นบัญชีคนละชุดกับที่ยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากร จึงมักจะใช้วิธีการตรวจสอบนี้กับกิจการขนาดใหญ่ และมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างแท้จริงเท่านั้น วิธีปฏิบัติมีดังนี้

5.4.1.1 ผู้มีอำนาจอนุมัติได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร เป็นผู้ที่มีอำนาจอนุมัติให้ออกหมายค้นยึดบัญชีเอกสารในเขตกรุงเทพมหานคร ส่วนในเขตจังหวัดอื่น ๆ ผู้ว่าราชการจังหวัดสำหรับท้องที่จังหวัดนั้น ๆ เป็นผู้ที่มีอำนาจ โดยการออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดสมุดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย

5.4.1.2 การขออนุมัติตรวจค้นและยึดบัญชีเอกสารต่าง ๆ นั้น จะต้องสืบสวนให้ทราบแน่ชัดว่า บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น จัดทำบัญชี 2 ชุด หรือมีเจตนายื่นแบบแสดงรายการเป็นเท็จ เป็นต้น

5.4.1.3 การดำเนินการตรวจค้น ต้องปฏิบัติดังนี้

- 1) ในการทำการตรวจค้นต้องถือเป็นราชการด้วย  
ตั้งแต่ขั้นสืบสวน

ชั้นประมวลหลักฐาน

ชั้นวิจัยแบบ

จนกระทั่งทำการตรวจค้น

และเสนอผลการตรวจค้นต่อผู้บังคับบัญชาแล้ว

2) การออกตรวจค้นจะต้องแต่งเครื่องแบบตรวจราชการ  
เว้นแต่ผู้บังคับบัญชาผู้มีอำนาจลงนามในคำสั่งให้ตรวจค้นเห็นเป็นการสมควรที่จะไม่ให้แต่ง  
เครื่องแบบเพื่อเป็นผลดีและประโยชน์ในการตรวจค้นเป็นการเฉพาะรายเท่านั้น

3) ต้องนำบัตรประจำตัวและคำสั่งให้ตรวจค้นไปแสดง  
แก่เจ้าของหรือผู้ครอบครองสถานที่ที่จะทำการตรวจค้นทุกครั้ง และจะต้องมีเจ้าพนักงาน  
ไม่น้อยกว่า 3 นาย เข้าทำการตรวจค้น โดยมีข้าราชการซึ่งมีตำแหน่งไม่ต่ำกว่าระดับ  
5 ขึ้นไปเป็นหัวหน้าคณะ

#### 5.4.1.4 วิธีการตรวจค้น

1) แจ้งความประสงค์ในการตรวจค้นให้เจ้าของสถานที่  
ทราบ พร้อมทั้งแสดงความบริสุทธิ์ให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองสถานที่ทราบก่อนว่า เจ้า  
พนักงานมีใ้ค้นหาสิ่งหนึ่งสิ่งใดที่ผิดกฎหมายซ่อนเอาไว้ด้วยแต่อย่างใด และต้องตรวจค้นต่อ  
หน้าเจ้าของหรือผู้ครอบครองสถานที่ ถ้าเจ้าของหรือผู้ครอบครองสถานที่ไม่อยู่ ก็ให้ลูก  
จ้างหรือบุคคลใดไปตามตัวมา หากไม่สามารถตามตัวได้ก็ให้ผู้แทนหรือผู้ดูแลสถานที่นั้น ๆ  
เป็นผู้นำให้ทำการตรวจค้น

2) ต้องทำการตรวจค้นให้ละเอียดถี่ถ้วน อย่าให้มีผู้  
เอกสารสำคัญที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวข้องกับภาษีอากรหลงหูหลงตาไปใ้  
ผู้ทำการตรวจค้นจะต้องมีปฏิภาณไหวพริบ พึงรู้ว่าเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรควรจะต้องเก็บไว้  
ในที่ใด และควรยึดเอกสารใดมาทำการตรวจสอบ พร้อมทั้งต้องแยกบัญชีเอกสารที่ยึดมา  
นั้นให้เป็นสัดส่วน ขณะเดียวกันก็ต้องออกไปรับเอกสารตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด

ให้ไว้กับเจ้าของหรือผู้ครอบครองเป็นหลักฐาน 1 ฉบับด้วย

3) ให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจและผู้รับการตรวจลงชื่อไว้เป็นหลักฐานว่าบัญชีและเอกสารถูกยึดไปจากที่นั้นจริง เว้นแต่มีเอกสารมากให้หัวหน้าคณะพิจารณาว่าจะลงนามและให้อันดับเลขที่ในบัญชีเอกสารใดบ้าง โดยพิจารณาถึงความสำคัญและประโยชน์ของเอกสารว่ามีมากน้อยเพียงใด

4) การตรวจค้นต้องกระทำโดยสุภาพไม่ให้ทรัพย์สินของผู้ประกอบการเกิดความเสียหายหรือบอบสลาย และไม่ชักขวางการประกอบการค้าจนเกินความจำเป็นและจะต้องตรวจค้นให้แล้วเสร็จในวันเดียว ถ้าไม่เสร็จให้แจ้งตำรวจท้องที่ให้ดำเนินการอายัดหลักฐานที่ตรวจค้นไม่แล้วเสร็จนั้นไว้ก่อน เพื่อดำเนินการตรวจค้นต่อไปในวันรุ่งขึ้นที่เบิกทำการ ความปกติ

5) ทำบันทึกการตรวจค้นตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด ขอความสำคัญที่ควร จะบันทึกมีดังนี้

- ก่อนลงมือตรวจค้น เจ้าพนักงานได้แสดงคำสั่งตรวจค้นให้ผู้รับการตรวจดูแล้ว พร้อมกับได้แสดงบัตรประจำตัวผู้ทำการตรวจค้นทุกคน นอกจากนี้ก่อนทำการตรวจค้นเจ้าพนักงานได้แสดงความบริสุทธิ์แล้ว ผู้รับการตรวจยินยอมให้ทำการตรวจค้นได้

- ต้องบันทึกให้ปรากฏชื่อผู้รับการตรวจ ซึ่งเป็นผู้นำ

ในการตรวจค้น

- ได้ทำการตรวจค้นตั้งแต่เวลาใด แล้วเสร็จเวลาใด

การตรวจค้นมีปัญหาหรืออุปสรรคประการใดบ้าง

- ได้พบเอกสารสำคัญที่เกี่ยวกับภาษีอากรหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากร ณ ที่ใด อยู่ในลักษณะอย่างไร บิดบังซ่อนเร้นหรือไม่ ประการใด หรือผู้รับการตรวจได้นำมามอบให้เจ้าพนักงานด้วยตนเอง

- เจ้าพนักงานไต่ถามบัญชีเอกสารใดไปบ้างให้บันทึก  
ในบัญชีเอกสารตามลำดับเพื่อสะดวกในการตรวจสอบ

- เมื่อเสร็จการตรวจค้น จะต้องบันทึกแสดงควม  
บริสุทธิ์อีกครั้งหนึ่งและเจ้าหน้าที่มิได้ทำอะไรเสียหาย สูญหาย หรือเป็นการชักขวาง  
การประกอบการค้า แต่ประการใด และรับรองว่าข้อความในบันทึกตรงตามข้อเท็จจริง  
ทุกประการ

6) เมื่อกลับถึงสำนักงาน ให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจค้นเสนอผล  
การตรวจค้นให้ผู้บังคับบัญชาผู้ลงนามในคำสั่งให้ตรวจค้นทราบในทันทีที่กลับมารี้อย่าง  
ช้าในวันรุ่งขึ้น และเพื่อให้การตรวจสอบและการประเมินเรียกเก็บภาษี เป็นไปโดยชอบ  
ด้วยกฎหมาย ให้ออกหมายเรียกเพิ่มเติมไปด้วยทุกราย

#### 5.4.2 การตรวจสอบโดยการออกหมายเรียก มีวิธีปฏิบัติดังนี้

5.4.2.1 ผู้มีอำนาจออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีเงินได้นิติ  
บุคคล ได้แก่

1) ในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้มีอำนาจออกหมายเรียก  
คือผู้อำนวยการกองนิติบุคคลและผู้อำนวยการกองตรวจภาษีอากร ส่วนเจ้าพนักงานประ  
เมินชั้นรองลงมาจะออกหมายเรียกได้ต้องเข้าหลักเกณฑ์ ดังนี้

- หัวหน้าส่วนราชการนั้นไม่อยู่และ
- ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้ออกหมายเรียก และ
- ต้องรับรายงานให้หัวหน้าส่วนราชการนั้นทราบใน  
ทันทีที่กลับมา

2) ในเขตจังหวัดอื่น ๆ ผู้มีอำนาจออกหมายเรียกได้แก่  
สรรพากรเขตและสรรพากรจังหวัด ส่วนผู้ช่วยสรรพากรเขตหรือผู้ช่วยสรรพากรจังหวัด  
จะออกหมายเรียกได้ต้องเข้าหลักเกณฑ์ ดังนี้



- สรรพากร เขตหรือสรรพากรจังหวัดไม่อยู่ และ
- ใ้รับมอบหมายให้เป็นผู้ออกหมายเรียก และ
- เมื่อออกหมายเรียกแล้ว ต้องรายงานให้สรรพากร  
เขตหรือสรรพากรจังหวัดทราบโดยไม่ชักช้า เมื่อ  
กลับมา

#### 5.4.2.2 ขอบเขตของอำนาจในการออกหมายเรียก

1) ผู้อำนวยกาการกองภาษีเงินได้นิติบุคคลและผู้อำนวยกาการ  
กองตรวจภาษีอากร มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการหรือผู้มีหน้าที่  
เสียภาษีอากรมาตรวจสอบใ้ส่วนใ้ไ้ไม่ว่าผู้เสียภาษีอากรรายนั้นจะมีภูมิลำเนาอยู่ในเขต  
กรุงเทพมหานคร หรือเขตท้องที่จังหวัดอื่น

2) สรรพากรเขต มีอำนาจออกหมายเรียก ผู้มีหน้าที่ยื่น  
แบบแสดงรายการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่สรรพากรเขต  
( เว้นกรุงเทพมหานคร) มาตรวจสอบใ้ใ้ทุกรายโดยเฉพาะ ผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นราย  
ใหญ่ ๆ หรือรายที่มีสาขาอยู่ในท้องที่หลายจังหวัด หรือรายที่เสียภาษีอากรในแต่ละปีเป็น  
จำนวนมาก

3) สรรพากรจังหวัด มีอำนาจออกหมายเรียก ผู้มีหน้าที่  
ยื่นแบบแสดงรายการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่จังหวัดนั้น  
( เว้นกรุงเทพมหานคร) มาตรวจสอบใ้ใ้ทุกราย หรือเมื่อออกหมายเรียกแล้วจะมอบใ้  
สนุ้มีภูมิลำเนาหรือกิ่งอำเภอท้องที่ใ้เป็นผู้ทำการตรวจสอบแทนใ้ไ้

4) อำนาจการออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 19 และมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร  
ใ้ใ้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกตัวผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรวจสอบไต่สวน กับทั้งนี้อำนาจออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้

- กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้ มาตรา 19 ได้ให้อำนาจออกหมายเรียกเมื่อปรากฏว่าผู้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นได้ยื่นแบบไว้แล้ว แต่รายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตรงความจริง หรือไม่สมบูรณ์ เมื่อได้ออกหมายเรียกตาม มาตรา 19 ไปแล้ว ก็จะต้องทำการประเมินตามมาตรา 20 และอาจต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่ประเมินเพิ่มนั้น ตามมาตรา 22 และถ้ากรณีที่ ปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุสุดอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตาม มาตรา 21 คือประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากรโดยที่ผู้เสียภาษีอากร ไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน

- กรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการ แต่มิได้ยื่นรายการ มาตรา 23 ได้ให้อำนาจออกหมายไว้ สำหรับกรณีที่ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแต่มิได้ยื่นรายการ เมื่อได้ออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แล้ว ก็จะต้องทำการประเมินตามมาตรา 24 และ ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดเสียเงินเพิ่ม 2 เท่าตามมาตรา 26 นอกจากนี้หากผู้เสียภาษี ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อเจ้าพนักงานซักถามโดยไม่มีเหตุสุด สมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องตามมาตรา 25 ในกรณีนี้ผู้ถูกประเมินไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงาน

#### 5.4.2.3 การขออนุมัติออกหมายเรียก

ก่อนจะทำการ ตรวจสอบจะต้องขออนุมัติออกหมายเรียก คออธิบดีกรมสรรพากร สำหรับในเขตกรุงเทพมหานคร และต้องขออนุมัติจากสรรพากร เขตหรือสรรพากรจังหวัดสำหรับในเขตท้องที่สรรพากร เขตและสรรพากรจังหวัด และ เพื่อมิให้ออกหมายเรียกซ้ำซ้อนกัน กองนิติการ (ในเขตกรุงเทพมหานคร) สรรพากรเขต

และสรรพากรจังหวัด จะทำหน้าที่จัดทำทะเบียนกลางตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด การขออนุมัติคือออกหมายเรียกให้ปฏิบัติดังนี้

- 1) ก่อนขออนุมัติคือออกหมายเรียก ต้องทำการตรวจสอบรวบรวมหลักฐาน ข้อมูล และทำการวิเคราะห์แบบแสดงรายการ ของผู้เสียภาษีนั้น ๆ ลงหน้าไวก่อน
- 2) กรณีจำเป็นเร่งด่วน เฉพาะรายสำหรับในเขตกรุงเทพมหานคร อาจออกหมายเรียกไปพร้อมกับการขออนุมัติได้ โดยชี้แจงเหตุผลและความจำเป็นให้ทราบ
- 3) การขออนุมัติคือออกหมายเรียกตรวจสอบรายได้ ให้ขออนุมัติตรวจสอบทุกปีภาษีอากรที่ปรากฏความผิดหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าเสียภาษีไว้อย่างไม่ครบถ้วน แต่ทั้งนี้ต้องออกหมายเรียกภายในอายุความทวง และจะต้องไม่เรียกตรวจสอบซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกแล้ว เว้นแต่กรณีมีหลักฐานหรือข้อมูลซึ่งไม่ซ้ำกับที่เคยตรวจสอบไปก่อนแล้ว หรือมีเหตุอันสมควรอื่น ก็ขออนุมัติคือออกหมายเรียกตรวจสอบใหม่ได้เฉพาะราย หากพ้นกำหนดเวลาการออกหมายเรียกแล้ว ก็ให้ใช้หมายเรียกเดิมได้
- 4) เมื่อได้รับอนุมัติให้ออกหมายเรียกแล้ว ต้องดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการอนุมัติ
- 5) สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดอื่น ให้สรรพากรเขตสรรพากรจังหวัด ส่งสำเนาหมายเรียกให้ทราบซึ่งกันและกันในพื้นที่หรืออย่างช้าภายใน 3 วัน นับแต่วันได้ออกหมายเรียก
- 6) อายุความการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 จะต้องออกหมายเรียกภายใน 5 ปี ส่วนมาตรา 23 อายุความการออกหมายเรียกภายใน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ ทั้งนี้ถือตามอายุความตามประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 167

5.4.2.4 การส่งหมายเรียกและปฏิบัติตามหมายเรียก

- 1) การออกหมายเรียกต้องใช้แบบพิมพ์ที่กรมสรรพากรกำหนด คือ แบบ ภ.ส.5
- 2) หมายเรียกที่ออกจะต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่ผู้เสียภาษีไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย
- 3) หมายเรียกฉบับเดียวกัน ควรถึงผู้รับคนเดียว ไม่ควรเรียกบุคคลหลายคนมาพร้อมกัน หรือมีเงื่อนไขให้บุคคลอื่นมาแทนได้
- 4) ข้อความที่ระบุในหมายเรียก ควรใช้ข้อความตามตัวบท เช่น ออกหมายเรียกตามมาตรา 19 (กรณียื่นแบบแสดงรายการ) ก็ให้ระบุในหมายเรียกว่า "มีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าท่านฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน.....ฯฯ" เป็นต้น
- 5) วิธีการส่งหมายมีอยู่ 4 วิธี ดังนี้
  - ก. ส่งด้วยตนเอง โดยให้เจ้าหน้าที่หรือบุคคลอื่นนำไปส่ง ซึ่งจะต้องนำส่งในเวลากลางวันระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้น และพระอาทิตย์ตก เว้นแต่ไม่อาจส่งในเวลาดังกล่าวได้ก็ให้นำส่งในเวลาทำการของผู้ประกอบการค้านั้น ๆ และจะต้องนำส่งให้แก่ผู้มีชื่อในหมายเรียกนั้น ถ้าไม่พบจึงจะส่งให้บุคคลอื่น ซึ่งบรรณคดีภาวะแล้ว และอยู่ในบ้านหรือในสำนักงานของผู้รับ
  - ข. การส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน การส่งหมายเรียกโดยวิธีนี้ เมื่อมีบุคคลใดในสำนักงานของผู้รับเต็มใจรับไว้แล้ว ก็ถือว่าเป็นการส่งหนังสือทางไปรษณีย์ลงทะเบียนโดยชอบแล้ว
  - ค. ถ้าไม่สามารถส่งหมายเรียกได้ตาม 2 วิธีแรก

ภ.ส. ๕



หมายเรียกตามประมวลรัษฎากร

เลขที่ ..... ททำการ .....  
 วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ๒๕ .....

หมายมายัง ..... ซอยหรือ .....  
 เลขที่ ..... ซอยหรือหมู่ที่ ..... ถนนหรือตำบล .....  
 อำเภอ ..... จังหวัด .....  
 ด้วย

อาศัยอำนาจตามมาตรา ..... แห่งประมวลรัษฎากรหมวด  
 ว่าด้วย ..... ให้ท่านปฏิบัติการดังต่อไปนี้

(๑) ให้ท่านไป ณ ททำการ ..... จังหวัด .....  
 ในวันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ๒๕ ..... เวลา ..... นาฬิกา  
 เพื่อ

(๒)

ลงชื่อ .....  
 ตำแหน่ง .....

ใบรับหมายเรียก

ข้าพเจ้า ..... บ้านเลขที่หรือหมู่ที่ .....  
 ถนนหรือตำบล ..... อำเภอ .....  
 จังหวัด ..... ได้รับหมายเรียกเลขที่ ..... ลงวันที่ .....  
 เดือน ..... พ.ศ. ๒๕ ..... ตามความในมาตรา .....  
 แห่งประมวลรัษฎากร เรื่อง .....

ไว้แล้วแต่วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ๒๕ ..... เวลา ..... นาฬิกา  
 (ลงชื่อ) ..... ผู้รับหมายเรียก  
 (ลงชื่อ) ..... ผู้ส่งหมายเรียก

### คำเตือนผู้รับหมาย

ผู้รับหมายจะต้องปฏิบัติตามข้อความที่กำหนดหรือส่งไว้ในหมายนั้น มิฉะนั้นอาจมีความผิดดังต่อไปนี้:-

ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอ เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรืออธิบดี ที่ออกตามมาตรา ๑๕ มาตรา ๒๓ หรือมาตรา ๓๒ (เกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน) หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ฝ่าฝืนมีความผิดตามมาตรา ๓๖ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน ๕๐๐ บาท

ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกที่ออกตามมาตรา ๔๓ ตรี หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานที่อำนาจได้ส่วนตามหมวดว่าด้วยภาษีการค้าโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร มีความผิดตามมาตรา ๕๐ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๑ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วไม่อำนวยความสะดวกแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือนายตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่ หรือโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามคำเรียก หรือไม่ยอมให้สัตยาบันหรือเอกสาร หรือไม่ยอมปฏิบัติตามหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือนายตรวจตามความในมาตรา ๑๒๓ เกี่ยวแก่อากรแสตมป์ หรือไม่ยอมตอบคำถาม เมื่อซักถาม มีความผิดตามมาตรา ๑๒๔ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน ๕๐๐ บาท

ผู้ใด ฯลฯ โดยรู้แล้วว่าไม่อำนวยความสะดวกแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ในการปฏิบัติตามหน้าที่ หรือโดยรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งออกตามมาตรา ๑๔๐ เกี่ยวแก่อากรมหรสพ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม มีความผิดตามมาตรา ๑๔๒ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน ๕๐๐ บาท หรือจำคุกไม่เกิน ๑ เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

### คำเตือนผู้ส่งหมาย

การส่งหมายจะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๘ แห่งประมวลรัษฎากร ตามลำดับวิธีการส่งดังต่อไปนี้

วิธีที่ ๑ ให้คนนำไปส่งในเวลากลางวันระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก ถ้าผู้ส่งไม่พบผู้รับ ผู้ส่งจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและบุคคลผู้นั้นต้องเป็นผู้อยู่ในบ้านหรือสำนักงานของผู้รับหมายนั้นก็ได้ หรือ

วิธีที่ ๒ ให้ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

ถ้าไม่สามารถส่งโดยวิธีหนึ่งวิธีใดในสองวิธีดังกล่าวข้างต้นได้ ก็ให้ส่งโดยวิธีการ

ต่อไปนี้

วิธีที่ ๓ ส่งโดยวิธีปิดหมายหรือหนังสือในที่ซึ่งเห็นได้โดยฉันทที่ประตูบ้าน หรือสำนักงานของผู้รับ หรือ

วิธีที่ ๔ ส่งโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่น

หมายเหตุ

๑. เมื่อได้ส่งตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้วให้ถือว่าผู้รับได้รับแล้ว

๒. วิธีส่งตามวิธีที่ ๓ หรือวิธีที่ ๔ จะต้องเป็นกรณีที่ไม่สามารถส่งตามวิธีที่ ๑ หรือ วิธีที่ ๒ ได้เท่านั้น ถ้ายังสามารถส่งตามวิธีที่ ๑ หรือวิธีที่ ๒ ได้อยู่ จะใช้ส่งตามวิธีที่ ๓ หรือวิธีที่ ๔ ไม่ได้

ข้างต้นแล้วก็ได้ดำเนินการโดยวิธีปิดหมาย คือการนำหมายเรียกไปปิดไว้ ณ ที่ซึ่งเห็นได้  
 ถนัดที่ประชุมหรือสำนักงานของผู้รับ ในทางปฏิบัติจะต้องเชิญพนักงานตำรวจท้องที่ไป  
 เป็นพยานรู้เห็นในการดำเนินการปิดหมายและบันทึกการปฏิบัติงานไว้เป็นหลักฐานด้วย

ง. การส่งโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องที่ คือการ  
 นำหมายเรียกไปประกาศทางหนังสือพิมพ์ท้องที่ ซึ่งพิมพ์และจำหน่ายเฉพาะในเขตจังหวัด  
 นั้น รวมทั้งหนังสือพิมพ์อื่น ๆ ซึ่งมีการจำหน่ายเผยแพร่อยู่ในท้องที่นั้น ๆ ด้วย

เมื่อได้ดำเนินการส่งหมายเรียกตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว  
 แม้ความจริงผู้รับไม่ได้รับหรือไม่ยอมรับรู้ก็ตาม กฎหมายให้สันนิษฐานว่าผู้รับได้รับแล้ว  
 สำหรับการส่งหมายโดยวิธีปิดหมายและวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องที่ที่จะกระทำได้อีกเมื่อ  
 ไม่สามารถจะจัดส่งโดย 2 วิธีแรกได้เท่านั้น จะใช้วิธีปิดหมายและวิธีโฆษณาทันทีเลย  
 ไม่ได้

6) ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่สามารถให้ออัยการหรือนำเอกสาร  
 มาให้ตรวจสอบได้ ก็สามารถทำหนังสือมอบอำนาจให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งที่บรรลุนิติภาวะ  
 มาแทนก็ได้ แต่การผู้รับมอบอำนาจไม่ทราบข้อเท็จจริงของผู้เสียหายหรือพยายามทวง  
 แฉี่ยวประวิงเวลาไม่ให้ความสะดวกในการไต่สวนก็ดี เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถ  
 ออกหมายเรียกกำหนดให้ผู้เสียหายมาให้ออัยการชี้แจงด้วยตนเองได้

7) ในกรณีที่เอกสารของผู้เสียหายมีเป็นจำนวนมาก ไม่  
 สะดวกต่อการขนย้ายไปให้ตรวจสอบหรือเพราะเหตุอื่น และผู้เสียหายได้ทำหนังสือร้อง  
 ขอให้เจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบ ณ สำนักงานของผู้เสียหายเอง เจ้าพนักงานอาจจะพิจารณา  
 ก่อนนับให้เป็นราย ๆ ไปตามที่ได้เห็นสมควร

#### 5.5 การวางแผนทางการตรวจสอบ

เพื่อให้การตรวจสอบภาษีอากร เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสำเร็วจดใน

ระยะเวลาอันสั้น จึงควรจะได้วางแนวการตรวจสอบและกำหนดประเด็นที่จะทำการตรวจสอบให้แน่ชัดลงไปทุกรายที่ได้บอกหมายเรียกแล้ว การวางแนวการตรวจสอบจึงเป็นเทคนิคที่สำคัญประการหนึ่งโดยเฉพาะในรายที่เป็นกิจการขนาดใหญ่ การตรวจสอบหากกระทำไปเรื่อย ๆ โดยไม่ได้กำหนดประเด็นที่ควรตรวจสอบหรือแนวการตรวจสอบไว้แล้ว อาจจะมีประเด็นความผิดไม่ชัดแจ้งหรือไม่ครบถ้วนทุกประเด็นก็ได้ เป็นเหตุให้ต้องย้อนกลับไปตรวจสอบใหม่อีกครั้งหนึ่งอย่างละเอียดครบถ้วนทั้งร้อยเปอร์เซ็นต์ เป็นการสิ้นเปลืองเวลาโดยใช่เหตุ แต่ถ้าได้มีการวางแนวการตรวจสอบไว้แล้ว จะทำให้มีการตรวจสอบครบถ้วนทุกประเด็นอย่างละเอียด เพราะได้วางแนวไว้แล้วว่าประเด็นใดเป็นประเด็นสำคัญ ก็จะมีจุดตรวจอย่างละเอียดโดยไม่ต้องย้อนกลับไปกลับมา และตรวจสอบน้อยลง เมื่อไม่ใช่ประเด็นสำคัญ

อีกประการหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการตรวจสอบหลาย ๆ ประเภทกิจการซึ่งแต่ละประเภทกิจการนั้นย่อมมีลักษณะการดำเนินงานที่สำคัญแตกต่างกัน ฉะนั้นการวางแนวการตรวจสอบจึงเป็นการนำลักษณะที่สำคัญนี้เป็นแนวทางการตรวจสอบต่อไปโดยเหตุนี้ การวางแนวการตรวจสอบย่อมแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ แต่โดยทั่วไปแล้วควรกำหนด แนวการตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ดังนี้

1. วางแนวการตรวจสอบตามประเด็นที่ได้มาจากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการ ซึ่งได้กล่าวมาแล้วว่ามูลเหตุของการตรวจสอบภาษีอากรมูลเหตุหนึ่งนั้นมาจากผลของการวิเคราะห์แบบแสดงรายการนั่นเอง เมื่อพบข้อผิดพลาดประเด็นใด ก็ให้วางแนวการตรวจสอบไปตามประเด็นที่วิเคราะห์ได้นั้น

2. วางแนวการตรวจสอบตามหลักฐานและข้อมูลที่มีอยู่ ไม่ว่าจะ เป็นข้อมูลที่ได้มาจากหน่วยราชการอื่นส่งมา ผลจากการตรวจสอบรายอื่น ๆ คำร้องเรียนหรือหลักฐานอื่น ๆ ที่เชื่อถือได้ ย่อมเป็นหลักฐานสำคัญของการตรวจสอบโดยเฉพาะการตรวจสอบค้นรายการรับ ฉะนั้นข้อมูลต่าง ๆ ที่รวบรวมได้นี้จึงเป็นเอกสารประกอบที่สำคัญยิ่งกว่าสมุดบัญชี



หรือหลักฐานอื่น ๆ ที่ผู้เสียหายมักจะปรุ้งแคงมาให้ตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตามความเชื่อถือ  
 โท้ของหลักฐานและข้อมูลที่รวบรวมกันนี้จะนำเชื่อถือได้มากน้อยเท่าใดขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ  
 ของผู้ตรวจสอบแต่ละคนว่าจะทำการตรวจในประเด็นใดบ้าง และตรวจประเด็นใดก่อน  
 ประเด็นใดหลัง ควรกำหนดไปตามความสำคัญมากน้อย ความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่มี  
 อยู่และความคู่ไปกับผลของการวิเคราะห์แบบแสดงรายการด้วย

3. การวางแผนการตรวจสอบตามประเด็นอื่น ๆ การวางแผนการตรวจ  
 สอบทั้ง 2 วิธีดังกล่าวข้างต้น เป็นการวางแผนการตรวจสอบ ก่อนลงมือทำการตรวจสอบ  
 จริง ซึ่งมักปรากฏบ่อย ๆ ว่า เมื่อได้ทำการตรวจสอบตามประเด็นที่ใ้กว้างไว้แล้ว ผล  
 การตรวจสอบอาจไม่พบความผิดในประเด็นนั้น แต่พบหลักฐานความผิดบางอย่างเด่นชัด  
 ขึ้น ผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องเปลี่ยนแนวการตรวจเสียใหม่ให้สอดคล้องกับเอกสารที่พบ  
 ความผิดนั้น เช่น ในการตรวจสอบกิจการค้าไม้แปรรูปและวัสดุก่อสร้าง จากการวิเคราะห์  
 แบบแสดงรายการพบว่ากิจการนี้ทำการจำหน่ายสินค้าแต่เพียงประเภทเดียว ไม่มีการ  
 รับจ้างอื่น ๆ และไม่ได้ทำการจดทะเบียนการค้าในฐานะผู้ประกอบการค้าประเภทใด ๆ  
 เลย จึงได้วางแผนการตรวจสอบไปตามปกติ ภายหลังจากที่โคตรวจสอบเอกสารรายจ่าย  
 แล้วพบว่ามีการก่อเกิดอาคารบางส่วนหลงรวบรวมอยู่ด้วย จึงได้ทำการตรวจสอบให้ลึกลง  
 ไปอีก ปรากฏว่าเป็นการรับเหมาก่อสร้างคึกแฉว ฉะนั้นการวางแผนการตรวจสอบต้อง  
 เปลี่ยนไปจากเดิม ต้องมีการตรวจสอบประเด็นภาษีการค้าเพิ่มขึ้น ประเด็นรายรับจากการ  
 รับเหมาก่อสร้างและประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของเพิ่มเติม เป็นต้น

นอกจากนี้เราอาจวางแผนการตรวจสอบไปตามคำไต่สวนหรือคำให้การ ของ  
 ผู้ประกอบกิจการค้าเองก็ได้ ทั้งนี้เพราะจากคำให้การของผู้เสียหายเอง ทำให้ผู้ตรวจ  
 สอบทราบถึงฐานะและการดำเนินงานที่ใกล้เคียงความจริงได้ โดยเฉพาะสำหรับกิจการ  
 ที่ไม่ได้เป็นผู้จัดทำบัญชีเอง มักจะจ้างให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้รับภาระจัดทำงบกำไร ขาดทุน  
 และงบดุล ซึ่งผู้รับทำบัญชีก็มักจะบันทึกรายการไปตามเอกสารที่จะหาได้แล้วปรับปรุงบัญชี  
 ให้เสียหายน้อยกว่าฐานะที่แท้จริงของกิจการ ด้วยเหตุนี้ เมื่อได้ไต่สวนผู้ประกอบกิจการ

ค่าเองแล้ว ในบางรายจะพบความจริงซึ่งแตกต่างกับที่แสดงไว้ในงบดุล ด้วยเหตุนี้การวางแผนการตรวจสอบตามประเด็นที่วิเคราะห์ได้จากแบบแสดงรายการจึงต้องเปลี่ยนแปลงเป็นการวางแผนการตรวจสอบค่าให้การของผู้ประกอบการค่านั่นเอง และในหัวข้อต่อไปจึงเป็นตัวอย่างของการวางแผนการตรวจสอบกิจการบางประเภทดังนี้

### 5.5.1 การวางแผนการตรวจสอบกิจการประเภทรับเหมาก่อสร้าง

5.5.1.1 ให้ตรวจสอบหลักฐานการยื่นเสียภาษีเงินได้ (ภ.ง.ด.5) หลักฐานการยื่นเสียภาษีการค้า ภ.ค.(พ) 4 และหลักฐานการหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายของส่วนราชการต่าง ๆ (ภ.ง.ด.5 ข) ว่ายอดต่าง ๆ มีส่วนสัมพันธ์กันหรือไม่ อย่างไร

5.5.1.2 ผู้เสียภาษีมักจะลงรายรับเฉพาะที่ได้รับจากหน่วยราชการต่าง ๆ เท่านั้น ซึ่งความจริงไม่น่าจะเป็นไปได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นตั้งขึ้น มีวัตถุประสงค์เพื่อจะรับเหมาก่อสร้างกับทางราชการแต่เพียงอย่างเดียว ฉะนั้นจึงต้องขอหลักฐานการรับเหมาก่อสร้าง หรือพิจารณาจากรายจ่ายในใบสำคัญคู่จ่าย โดยเฉพาะการซื้อวัสดุก่อสร้างว่าได้นำส่งที่หน่วยงานก่อสร้างใดบ้าง ซึ่งยอมแสดงว่าได้รับงานก่อสร้างจากหน่วยงานเอกชนนั้น ๆ

5.5.1.3 ถ้าเป็นไปได้ควรจะได้ตรวจดู Bank Statement ของธนาคารว่าสัมพันธ์กับยอดบัญชีเงินสดและบัญชีรายรับค่าก่อสร้าง ถ้าไม่สัมพันธ์กันจะต้องสอบสวนหาสาเหตุว่าเป็นเพราะเหตุใด

5.5.1.4 ตรวจดูการคำนวณงานระหว่างทำ วัสดุคงเหลือ ว่าถูกต้องหรือไม่ เพราะผู้เสียภาษีอาจจะปรุงแต่งยอดกำไรสุทธิจากยอดงานระหว่างทำนี้ก็ได้

5.5.1.5 ตรวจดูระบบบัญชีที่บริษัทนั้นถือปฏิบัติอยู่ได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีไปใช้เกณฑ์อื่นหรือไม่ ตลอดจนการปรับปรุงยอดรายรับล่วงหน้า รายจ่ายล่วงหน้า หรือรายการค้างรับค้างจ่าย ถูกต้องและสัมพันธ์กับระบบบัญชีที่ใช้หรือไม่

5.5.1.6 ทราบจตุการจ่ายค่าแรงงานว่าได้มีการจ่ายจริงโดยสามารถพิสูจน์ผู้รับได้ ผู้เสียภาษีมักจะนำคนงานที่ไม่มีตัวตนอยู่จริงมาหักจ่ายเป็นค่าแรง ซึ่งจะคงค่าแรงเป็นอัตราร้อยละเท่าใดของค่ารับเหมา ซึ่งโดยปกติ แล้วจะประมาณ 25% แต่ไม่เกิน 30% ค่าแรงงานนี้ถ้ายังไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบซึ่งเจ้าพนักงานอาจจะส่งเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 3 ของค่าแรงทั้งสิ้นก็ได้หากบริษัท ไม่ได้โต้แย้ง แต่ถ้าหากบริษัทโต้แย้งก็ควรคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด

5.5.1.7 ทราบจตุการจ่ายอื่น ๆ ที่แสดงไว้ในบัญชีกำไรขาดทุนว่าเป็นรายจ่ายที่คงห้ามตามมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เช่น ค่ารับรอง ค่าพาหนะเดินทาง ค่าซื้อวัสดุก่อสร้าง ค่ากรวดการไล่สูงผิดปกติ ควรจะตรวจสอบให้แน่ชัดว่าทางบริษัทได้มีการจ่ายจริงหรือไม่ นอกจากนี้ในกรณีการรับเหมาช่วง จะต้องตรวจสอบไปถึงสัญญาเกี่ยวกับการรับเหมาช่วง การเสียภาษีเงินได้ ภาษีการค้าของผู้รับเหมาช่วงถูกต้องหรือไม่

5.5.1.8 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ทำกรตรวจสอบเคยถูกหน่วยงานใดทำการตรวจสอบ หรือปรับปรุงยอดกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิมาก่อนหรือไม่ ถ้าเคยถูกเรียกตรวจสอบและปรับปรุงยอดกำไรหรือขาดทุนสุทธิไว้แล้วจะต้องต้องอธิบายถึงกล่าวหาพิจารณาสำหรับคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิสำหรับปีที่ตรวจสอบด้วย

5.5.1.9 ให้ตรวจสอบว่าบริษัทนั้น ๆ มีผู้ถือถือหุ้นเกิน 50 % ของจำนวนเงินทุนทั้งหมดหรือไม่ นอกจากนั้นควรจะได้พิจารณาฐานะการเงินของผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการประกอบด้วย โดยเฉพาะในรายได้เปิดบัญชีเงินยืมทรงงไว้หรือมีการเพิ่มทุนสูงขึ้นทั้ง ๆ ที่ผู้จัดการไม่มีรายได้อื่นนอกจากเงินเดือนที่ได้รับจากบริษัทเพียงอย่างเดียว จึงอาจเป็นไปได้ว่าเงินยืมทรงงหรือเงินเพิ่มทุนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของรายได้หรือกำไรที่ไม่ได้ลงบัญชีเป็นรายได้ หรือรายรับของบริษัท ถ้าจำเป็นควรจะได้ดำเนินการตรวจสอบฐานะของผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการโดยวิธีค่าเต็มทรัพย์สินสุทธิ

(Net-Worth) ตามนัยมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากรอีกสองครั้งด้วย

### 5.5.2 การวางแผนการตรวจสอบกิจการสถานีบริการน้ำมัน

5.5.2.1 กรณีรายได้จากการจำหน่ายน้ำมัน ควรตรวจสอบข้อมูล การซื้อน้ำมันโดยการรวบรวมหลักฐานจากบริษัทผู้ขายส่งว่าได้ขายน้ำมันแต่ละชนิดให้แก่ สถานีบริการดังกล่าวในปริมาณเท่าใด ราคาเท่าใด และได้รับส่วนลดเท่าไร โดยมีหลักการ อย่างไร โดยปกติให้ตรวจสอบเป็นรายเดือน เว้นแต่ในกรณีที่ราคาซึ่งทางการกำหนดให้ขาย ได้มีการเปลี่ยนแปลง ก็ให้แบ่งการตรวจสอบออกตามระยะที่ราคาเปลี่ยนแปลงไปแต่ละครั้ง

ในกรณีที่ตัวเลขตามข้อมูลที่รวบรวมได้มีสูงกว่าที่บันทึกไว้ในบัญชีให้ถือ ตัวเลข ตามข้อมูลเป็นหลักในการตรวจสอบหายอดขายดังนี้

ก) คำนวณหาปริมาณขายน้ำมันเป็นเงินรูปเปอร์เซ็นต์ เป็นเงิน ขรรพณา โษลา น้ำมันก๊าด ดังนี้

$$\begin{array}{rcccl} \text{ปริมาณสินค้า} & & \text{ปริมาณที่ซื้อ} & & \text{ปริมาณสินค้า} & & \text{จำนวนขาย} \\ \text{คงเหลือต้นปียกมา} & + & \text{ระหว่างปีตามข้อมูล} & - & \text{คงเหลือปลายปี} & = & \text{ระหว่างปี} \end{array}$$

ข) นำปริมาณขายน้ำมันชนิดต่าง ๆ ตามที่คำนวณได้ในข้อ (ก) คูณด้วยราคาขายต่อลิตร (ราคาที่ทางราชการกำหนดให้สถานีบริการน้ำมันจำหน่ายปลีกในแต่ละระยะเวลาที่ควบคุมราคานั้น ๆ) ก็จะได้ยอดขายระหว่างปี

กรณีที่มีการขายน้ำมันต่ำกว่าราคาที่ทางราชการกำหนด ไม่ว่าจะโดยวิธี ให้ส่วนลด หรือวิธีการแถมปริมาณน้ำมัน ควรให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้นำพิสูจน์

ค) คำนวณหาผลกำไร ขั้นต้นที่ตรวจสอบได้เพิ่มขึ้นดังนี้

$$\text{ผลกำไรขั้นต้นเพิ่มขึ้น} = \left( \begin{array}{l} \text{ยอดขายทั้งสิ้น} \\ \text{ตามข้อ ข.} \end{array} - \begin{array}{l} \text{ราคาซื้อ} \\ \text{ตามข้อมูล} \end{array} \right) - \left( \begin{array}{l} \text{ยอดขาย} \\ \text{ตามบัญชี} \end{array} - \begin{array}{l} \text{ราคาซื้อ} \\ \text{ตามบัญชี} \end{array} \right)$$

5.5.2.2 กรณีรายได้จากการจำหน่ายสินค้าเบ็ดเตล็ดอื่น ก็ให้คำนวณหาราคาต้นทุนของสินค้าที่ขาย โดยถือหลักสินค้าคงเหลือยกมาต้นไปงวดซื้อระหว่างปี หักสินค้าคงเหลือปลายปีจะได้ราคาทุน ของสินค้าที่จำหน่าย เมื่อบวกส่วนกำไรเข้าไป จะได้ราคาขาย ในขณะที่กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่าการขายสินค้าประเภทน้ำมัน เครื่องควรมีกำไรขั้นต้นไม่ต่ำกว่า 30 % และขายสินค้าเบ็ดเตล็ดควรมีกำไรขั้นต้นไม่ต่ำกว่า 10% เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะพิสูจน์อัตรากำไรของสินค้าเบ็ดเตล็ดแต่ละอย่างได้ ก็ให้คำนวณตามอัตรากำไรที่พิสูจน์ได้

5.5.2.3 กรณีรายได้จากส่วนลด ซึ่งเป็นธรรมเนียมของการค้าน้ำมัน ที่บริษัทผู้จำหน่ายจะต้องให้ส่วนลดแก่สถานีบริการ โดยอาจให้ทั้งส่วนลดปกติและส่วนลดพิเศษ ให้ตรวจสอบว่าได้มีการนำมาคำนวณเป็นเงินได้ หรือได้นำมาหักจากรายจ่ายค่าซื้อสินค้าแล้วเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าข้อมูลที่ได้ตามข้อ 5.5.2.1 หรือไม่

5.5.2.4 กรณีรายได้จากการรับจ้างล้างถังรถรับฝากรถและอื่น ๆ ให้ตรวจสอบว่าได้นำรายรับประเภทนี้และเสียภาษีการค้าไว้ครบถ้วนเสียใจ โดยอาจพิจารณาจากรายจ่ายบางรายการ เช่น ค่าน้ำประปา น้ำมันจาระบีที่ใช้หล่อลื่น ฯลฯ ประกอบกับการสอบถามสถานะของกิจการ

5.5.2.5 การตรวจสอบรายจ่ายของกิจการ ให้พิจารณารายจ่ายของเงินเดือน หรือค่าแรงงานว่าได้มีการจ่ายจริงโดยพิสูจน์ตัวผู้รับได้ และเงินเดือนหรือค่าแรงงานที่จ่ายได้หักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

5.5.2.6 ให้ตรวจรายจ่ายอื่น ๆ ที่แสดงไว้ในบัญชีกำไรขาดทุนว่าเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ หรือมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ เช่น

- ค่าอาหาร ให้ตรวจสอบว่าได้จ่ายจริงหรือไม่หากจ่ายจริงให้คำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทประโยชน์เพิ่มเติมของผู้รับในการคำนวณภาษีหัก

ณ ที่จ่าย นำส่งไว้แล้วหรือไม่

- ค่าของสมนาคุณ อาทิ ค่าเช่ารถ ด้วยแก้ว ฯลฯ ทาง  
สถานีบริการ ใ้มีการแจกจ่ายให้ลูกค้าหรือไม่ ซึ่งค่าใช้จ่ายกรณีนี้ให้ถือหักเป็นรายจ่ายได้  
เฉพาะกรณีที่มีลักษณะเป็นการโฆษณาเท่านั้น เช่น มีข้อความโฆษณาชื่อร้าน หรือสินค้าบนผ้า  
เช็ดรถ เป็นต้น

- ค่าพาหนะ ค่ารับรอง มีการจ่ายจริงหรือไม่ และเหมาะสมกับกิจการเพียงใด

5.5.2.7 ตรวจสอบประเด็นอื่น ๆ เช่น รายการเจ้านี้เงินทดลอง  
การหักค่าเสื่อมราคาและค่าสึกหรอ, การที่ราคาสินค้าคงเหลือ และรายการอื่น ๆ ที่มี  
ลักษณะผิดปกติ

## 5.6 ขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบ

5.6.1 เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหมายเรียกและให้นำสมุดบัญชีเอกสารหลักฐาน  
ต่าง ๆ มาส่งมอบให้ทำการตรวจสอบ เจ้าพนักงานประเมิน จะต้องตรวจรับสมุดบัญชี  
เอกสารต่าง ๆ โดยออกใบรับตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนดจำนวน 2 ชุด ชุดหนึ่งติด  
สำนวนตรวจสอบได้ส่วน ส่วนสำเนาคลุมับ ให้ผู้เสียภาษีเก็บไว้เป็นหลักฐานในการ ขอคืน  
เอกสารภายหลังที่การ ตรวจสอบได้เสร็จสิ้นลงแล้ว

5.6.2 เจ้าพนักงานประเมินฯ จะต้องทำการตรวจสอบได้ส่วน ผู้เสียภาษีอากร  
ทันทีที่ได้ตรวจรับเอกสารไว้เป็นที่ครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว ซึ่งถือเป็นการได้ส่วนครั้งแรก  
เป็นการได้ส่วนอย่างกว้าง ๆ เพื่อทราบถึงฐานะของกิจการ วิธีการดำเนินกิจการ กรรม  
วิธีการผลิต ระบบบัญชี วิธีการปฏิบัติในการชำระภาษี และซักถามเข้าหาประเด็นที่ใ้วาง  
แนวการตรวจสอบไว้ ฉะนั้นสิ่งที่ต้องบันทึกและได้ส่วน (โดยใช้แบบฟอร์ม ก.6) จึงมีดังนี้

5.6.2.1 การบันทึกโดยทั่ว ๆ ไป ควรจะมีข้อความดังนี้

ใบรับบัญชีและเอกสาร

สำนักงานสรรพากรจังหวัดสมุทรปราการ

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ....

ข้าพเจ้า ..... ตำแหน่ง ..... ได้รับตราสาร

และหลักฐานต่าง ๆ ของ ..... สำนักงานตั้งอยู่ เลขที่ ..... ซอย .....

ถนน ..... ตำบล ..... เขต ..... จังหวัด .....

โดย ..... เจ้าของ, ผู้จัดการหรือผู้รับมอบอำนาจของ .....

นำมาส่งมอบไว้ในวันนี้ เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการตรวจสอบเกี่ยวกับภาษีอากรตามหมายเรียกหรือหนังสือเชิญที่

สป.04/ ..... ลงวันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. .... ดังรายละเอียดต่อไปนี้คือ-

รายการ ประเภทของสมุดบัญชี และเอกสาร	จำนวน พ.ศ. ของ บัญชีเอกสาร	จำนวนบัญชีและเอกสารที่ได้รับไว้	
		จำนวนเล่ม / แฟ้ม	จำนวนฉบับ
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			

ลงชื่อ ..... ผู้มอบ

ลงชื่อ ..... เจ้าพนักงานผู้รับมอบ

ลงชื่อ ..... พะยาน

ลงชื่อ ..... พะยาน



คำให้การของ .....  
เกี่ยวกับเรื่อง .....

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ....

ได้ให้การต่อ {

.....  
.....

สัญชาติ	ข้าพเจ้า	อายุ	ปี
ถนน	ชื่อชาติ	ตั้งบ้านเรือนอยู่เลขที่	
จังหวัด	ตำบล	อำเภอ	
ซึ่งขอทให้ ณ ที่	บัตรประจำตัวหรือใบสำคัญประจำตัวคนต่างด้าวเลขที่		
ข้าพเจ้ามีฐานะเป็น	ของ		
ทะเบียนการค้าเลขที่	จดทะเบียนเมื่อวันที่		

ขอให้การต่อ

โดยความสัตย์จริงดังต่อไปนี้

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

ข้อความที่ไม่ใช่ให้ขีดฆ่า



- ก. สถานที่บันทึกหรือไตสวน
- ข. วัน เดือน ปี บันทึกหรือไตสวน
- ค. ชื่อ อายุ ที่อยู่ รายละเอียดในบัตรประจำตัวของผู้ให้  
โดยคำ ซึ่งอาจจะเป็นผู้เสียหายอากรเอง หรือผู้รับมอบอำนาจจากผู้เสียหายอากรในกรณี  
นี้จะต้องมีใบรับมอบอำนาจจากผู้เสียหายอากรพร้อมทั้งปิดอากรแสตมป์ครบถ้วนบริบูรณ์ด้วย
- ง. บันทึกฐานะหรือความเกี่ยวข้องกับคู่เสียหาย เช่น เป็นหุ้น  
ส่วนผู้จัดการ เป็นกรรมการผู้จัดการ หรือผู้รับมอบอำนาจ รวมตลอดถึงอำนาจและความ  
รับผิดชอบในการดำเนินงานในกิจการและการทำนิติกรรมด้วย
- จ. วันเดือนปี ที่จดทะเบียนนิติบุคคล จดทะเบียนการค้า  
รวมทั้งสถานที่จดทะเบียนเพื่อจะไต่ถามว่าไต่เริ่มประกอบกิจการตั้งแต่เมื่อไร และเป็น  
นิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศหรือในต่างประเทศ เป็นบริษัทสำนักงานใหญ่หรือสาขา ทั้ง  
สำนักงานใหญ่และสาขาทั้งอยู่ ณ ที่ใด ระบบการทำบัญชีมีบันทึกรวมกันหรือแยกกันอย่างไร
- ฉ. หุนจดทะเบียนแบ่งออกเป็นหุ้นกี่หุ้น มูลค่าหุ้นละเท่าไร  
เรียกชำระมูลค่าหุ้นแล้วกี่เปอร์เซ็นต์ จำนวนผู้ถือหุ้นเข้าลักษณะความมาตรา 75 แห่งประ  
มวลกฎหมายหรือไม่ จำนวนผู้เป็นกรรมการ ขอจำกัดและอำนาจในการทำนิติกรรมผูกพัน  
บริษัทมีเงื่อนไขอย่างไร

5.6.2.2 การไตสวนถึงวิธีการดำเนินงาน การไตสวนถึงวิธีการ  
ดำเนินงานของผู้เสียหายในโอกาสแรกที่ไต่พบกันนี้ ทำให้สามารถไตสวนได้ข้อเท็จจริง  
ที่ถูกต้องกว่า การสอบสวนในครั้งต่อไป เพราะผู้เสียหายยังไม่ทราบว่าเจ้าพนักงาน  
ตั้งประเด็นตรวจสอบใดไว้บ้าง จึงควรซักถามถึงวิธีการดำเนินงานให้ละเอียด เช่น  
กิจการที่ประกอบส่วนใหญ่เป็นประเภทใด เป็นนายหน้าตัวแทน เป็นการส่งสินค้าเข้า  
ส่งออก เป็นการรับเหมาก่อสร้าง หรืออื่น ๆ ก็ให้ไตสวนว่ารายรับของกิจการได้จาก  
ทางใดบ้าง ชนิดของลูกค้า อัตราการหมุนเวียนของสินค้า รายจ่ายที่สำคัญมีอะไรบ้าง  
เป็นจำนวนเงินเท่าใดต่อเดือน เช่น ค่านายหน้าจ่ายเดือนละเท่าไร มีส่วนสัมพันธ์กับ

ยอดขายสินค้าหรือไม่ จำนวนคนงาน วิธีการจ่ายค่าแรงเป็นอย่างไร ถ้าหากเป็นกรณีของ การผลิต ควรจะสอบถึงจำนวนเครื่องจักร ประสิทธิภาพของแต่ละเครื่อง ขั้นตอนการผลิต มีอะไรบ้าง และจะต้องใช้ปริมาณวัตถุดิบมากน้อยเพียงใด เป็นสัดส่วนเท่าไร รวมถึง อัตราการสูญเสียเป็นกี่เปอร์เซ็นต์ จำนวนทีมหรือภาชนะที่ใช้บรรจุมีปริมาณเท่าไร และ ในระหว่างตรวจสอบสมรรถนะที่เอกสารต่าง ๆ หากพบประเด็นความผิดปกติเพิ่มขึ้น หรือมีข้อ สงสัยประการใดควรจะได้เรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนเพิ่มเติม

- การไต่สวนเพื่อเปิดสำนวน เป็นการไต่สวนก่อนที่จะทำ การประเมินเรียกเก็บภาษีอากร พร้อมทั้งแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย ฉะนั้นการไต่สวนควรจะแยกออกเป็นประเด็น ๆ โดยแจ้งข้อหาละเมิดความผิดให้ชัดแจ้ง ไต่สวนกับผู้เสียภาษีไว้ทุกประเด็น หากประเด็นใดมีข้อโต้แย้งก็ให้บันทึกคำโต้แย้งไว้ด้วย ส่วนจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องชำระเพิ่มเติมจะต้องระบุไว้ให้ชัดแจ้งว่า ผู้เสียภาษี อากรรับทราบประเด็นการ ตรวจสอบพร้อมทั้งความผิดที่ตรวจพบ ตลอดจนข้อความในสำนวน โดยตลอดแล้ว ยอมรับว่าได้คิดภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนจริง จึงยินยอมชำระภาษี อากรเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายต่อไป ซึ่งจะต้องระบุถึงตัวเลขที่จะต้องรับผิด ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมโดยแยกเป็นประเภทภาษีอากร ราย พ.ศ. จำนวนภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มไว้ให้ชัดแจ้งด้วย

- ถ้าผู้ให้ถ้อยคำไม่ยอมลงลายมือชื่อในบันทึกคำไต่สวน เกี่ยวกับภาษีอากร ให้บันทึกข้อโต้แย้ง หรือเหตุผลข้อเท็จจริงที่ผู้ให้ถ้อยคำไม่ยินยอมลงชื่อ ไว้ในบันทึกถ้อยคำด้วย พร้อมทั้งให้เลขลำดับหน้าเอกสาร ของสำนวนการสอบสวนไว้ทุกฉบับ

### 5.6.3 เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ

เทคนิคและวิธีการตรวจสอบ เป็นความสามารถหรือความฉับเฉาะ ทิวเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ เจ้าหน้าที่บางคนฉับเฉาะตรวจค้นรายรับ แต่บางคนก็ชอบที่จะตรวจ ค้นรายจ่ายเป็นสำคัญ ฉะนั้นผลการตรวจสอบจะได้ผลมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับเจ้าหน้าที่

ผู้ตรวจสอบจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติ คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ตลอดจนคำพิพากษาศาลฎีกา และต้องมีประสบการณ์เกี่ยวกับการตรวจสอบมานานพอสมควร แต่โดยทั่ว ๆ ไปแล้วมีเทคนิคและวิธีการตรวจสอบพอสรุปได้ดังนี้

### 5.6.3.1 การตรวจค้นรายรับ

- ตรวจสอบสัญญาซื้อขาย สัญญาจ้างทำของ และหลักฐานอื่น ๆ ที่ก่อให้เกิดรายได้ ว่าได้ลงบัญชีไว้ครบถ้วนหรือไม่ โดยเฉพาะการจำหน่ายสินค้าให้แก่หน่วยงานขององค์การรัฐบาล รัฐวิสาหกิจ ให้ตรวจสอบกับรายการในแบบ ภ.ง.ด.5 ข.

- ตรวจสอบใบเสร็จรับเงินกับบัญชีขายสินค้า ถ้าเป็นการขายสินค้าซึ่งเป็นสินค้าใหญ่ ๆ หรือรายรับแต่ละครั้งเป็นจำนวนเงินมาก ๆ และมีใบสำคัญไม่มากนัก ควรจะไล่ตรวจสอบทุกรายการว่าได้ลงบัญชีครบถ้วนหรือไม่ แต่ถ้าเป็นการขายสินค้าเล็ก ๆ น้อย ๆ สินค้าแต่ละชนิดมีราคาไม่สูงนักและมีด้วยกันหลายสิบชนิด เช่นนี้ ให้ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างตรวจสอบเป็นบางเดือน และควรเพ่งเล็งในระยะเวลาใกล้สิ้นสุทธอมระยะเวลาบัญชี เพราะในระยะเวลา 3 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี เป็นช่วงที่มีการปรุงแต่งกำไรสุทธิกันมาก

- ตรวจสอบทรัพย์สินที่อาจจะเป็นบ่อเกิดของรายได้ เช่น เงินลงทุนซื้อหุ้นในธุรกิจอื่น ๆ มีเงินให้กู้หรือเงินฝากธนาคาร ก็ควรจะได้นำเงินปันผลดอกเบี้ย มาลงเป็นรายรับไว้ด้วย

- กิจกรรมผู้ผลิตบางประเภทจะมีผลผลิตของวัตถุดิบอยู่ได้ เช่น กิจกรรมผลิตเหล็กก็มีเศษเหล็ก ฉะนั้นให้ตรวจสอบว่าได้มีการนำรายรับจากการขายเศษเหล็ก มารวมเป็นรายได้อีกหรือไม่

- ตรวจสอบจำนวนสินค้าที่ขาย โดยการหาจำนวนสินค้าที่ซื้อระหว่างปีบวกด้วยสินค้าคงเหลือต้นปี แล้วลบด้วยสินค้าคงเหลือปลายปี ก็จะเป็นจำนวนสินค้าที่ขายไประหว่างปี ก็ให้เปรียบเทียบกับจำนวนสินค้าที่ขายตามหลักฐานที่บันทึกบัญชีไว้

ถ้าจำนวนสินค้าที่ขายไประหว่างปีสูงกว่ายอดขายตามที่ลงบัญชีไว้ ผลแตกต่างจะเป็นยอดขายที่ลงบัญชีไว้ไม่ครบถ้วน ในทางปฏิบัติมักนิยมใช้วิธีนี้กับสินค้าชิ้นใหญ่ ๆ ที่มีราคาสูง เพราะการตรวจสอบกับสินค้าย่อย ๆ หลายประเภท หลายชนิด มักได้ตัวเลขไม่ถูกต้องนัก เพราะการเขียนใบเสร็จรับเงินบางกรณีมิได้ระบุจำนวนและชนิดของสินค้าให้ชัดเจน

- ตรวจสอบจากบัญชีคุมสินค้า ผู้ประกอบการบางประเภท เช่นผู้ผลิต มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีคุมสินค้า ผู้ตรวจสอบอาจจะทำการตรวจสอบยอดขายรับจากบัญชีคุมสินค้าก็สามารถทราบได้ว่าผู้เสียหายได้ลงบัญชีสินค้าขาดหรือเกินบัญชีคุมหรือไม่ ซึ่งจะมีผลเกี่ยวกับรายรับที่จะนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ตรวจสอบเจ้าหนี้เงินทรวงต่าง ๆ การที่บริษัทได้ยื่นเงินทรวงจากผู้จัดการก็ดี หรือบุคคลใดก็ตามก็อาจจะหลบยอดขายหรือยอดขายรับก็ได้ โดยในกรณีขายสินค้าไป แทนที่จะเคบบัญชีเงินสดและเครดิตบัญชีขายสินค้า กลับเครดิตบัญชีเจ้าหนี้เงินทรวงผู้จัดการแทน ดังนั้นถ้าหากรายใดมีเจ้าหนี้เงินทรวงผู้จัดการปรากฏเป็นจำนวนมากแล้ว ควรตรวจนับสต็อกสินค้าหรือหาหลักฐานอื่นประกอบ เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงยิ่งขึ้น

- ตรวจสอบการที่ราคาสินค้าคงเหลือว่าได้ใช้เกณฑ์ใดในการที่ราคา ก็ควรใช้เกณฑ์นั้นตลอดไป หากปีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การที่ราคาแล้วยอมทำให้กำไรสุทธิของกิจการ เปลี่ยนแปลงไปได้

- ตรวจสอบยอดเจ้าหนี้ รายการเงินกู้ เงินยืม เงินลงทุนต่าง ๆ ว่าเป็นเจ้าหนี้ที่มีตัวตนอยู่จริงหรือไม่ เพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีการหลบยอดขายเข้าบัญชีต่าง ๆ ดังกล่าว

- ตรวจสอบยกกำไรสะสมของบริษัทว่ามียอดเพิ่มขึ้นหรือลดลง ถ้ามีเพิ่มขึ้น ยอดที่เพิ่มขึ้นนั้น หากไม่ตรงกับยอดในบัญชีกำไรขาดทุนอาจเป็นไปได้ว่าบริษัทมิได้ลงบัญชีขายแต่กลับลงบัญชีกำไรสะสมโดยตรง เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีได้

- ตรวจสอบทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นระหว่างปีบ้างหรือไม่ ถ้าทรัพย์สิน

ที่เพิ่มขึ้นมีจำนวนมาก โดยไม่มียอดเจ้าหนี้หรือการลงทุนเพิ่มขึ้น จึงอาจเป็นไปได้ว่าผู้เสียภาษีหลบยอดขายไปอยู่ในบัญชีทรัพย์สิน จึงจำเป็นต้องตรวจดูว่า บริษัทมีเงินสละจากที่ใดไปซื้อทรัพย์สิน

- ตรวจดูว่าบริษัทนั้น ๆ ใดมีการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีหรือไม่ เพราะการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีจากเกณฑ์เงินสดมาเป็นเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basic) หรือเกณฑ์สิทธิไปเป็นเกณฑ์เงินสด ย่อมเป็นช่องทางให้มีการเปลี่ยนแปลงรายรับของกิจการได้

- ตรวจสอบรายจ่ายบางรายการซึ่งปีความสัมพันธ์กับยอดขาย เช่นค่าโฆษณา ส่วนลดต่าง ๆ จะทำให้ผู้ตรวจสอบได้ทราบรายรับที่แท้จริง

- ในกิจการอุตสาหกรรมต้องศึกษาถึงกรรมวิธีการผลิตกำลังการผลิตของเครื่องจักร เพื่อทราบจำนวนที่ควรจะมีผลิตได้ เปรียบเทียบกับปริมาณผลผลิตที่บันทึกไว้ในบัญชีทุนสินค้าน่าจะตรงกันหรือไม่ และมีส่วนสัมพันธ์กับวัตถุดิบที่ใช้ภาชนะที่บรรจุหรือไม่ อย่างไร

#### 5.6.3.2 การตรวจค่านายจ่าย

เนื่องจากรายการจ่ายบางรายการ แม้จะได้มีการจ่ายไปจริง แต่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร (ซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4) ย่อมไม่ให้เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ดังนั้น การตรวจค่านายจ่ายจึงต้องพิจารณาให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น ซึ่งควรจะได้พึงเล็งถึงกรณีดังต่อไปนี้ด้วย

- ตรวจสอบรายการต่าง ๆ ในสมุดบัญชีของกิจการกับรายการในงบกำไรขาดทุน งบดุล เพื่อให้ทราบว่ายอดถูกต้องตรงกันหรือไม่ เพราะบ่อยครั้งที่พบความผิดเกี่ยวกับการเพิ่มค่าใช้จ่ายขึ้นลอย ๆ ในงบกำไรขาดทุน

- ตรวจรายจ่ายใดที่มีจำนวนมาก หรือน้อยผิดปกติ และ

รายการที่เพิ่มขึ้น หรือลดลงอย่างรวดเร็ว

- รายการที่ผิดปกติธรรมดาของรูปบัญชี เช่น ยอดเก็บในบัญชีขายเป็นต้น
- รายการซึ่งมีที่มาผิดปกติ เช่น ค่าพาหนะควรจะจ่ายจากเงินสดจ่าย แต่กลับเป็นการโอนมาจากยอดเงินสกรับ เป็นต้น
- ตรวจสอบรายการค่าใช้จ่ายต่างจ่ายต่าง ๆ

### 5.6.3.3 การตรวจสอบกรณีบัญชีสูญหายหรือถูกไฟไหม้

ในกรณีที่สูญบัญชี เอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ของผู้เสียภาษีอากรถูกไฟไหม้ น้ำท่วม หรือบัญชีสูญหายไปด้วยเหตุสุดวิสัยใด ๆ ก็ตาม ทำให้ไม่มีหลักฐานที่จะตรวจสอบได้เพียงพอ จึงยอมอยู่ในดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบจะไล่ไต่สวนหาข้อเท็จจริงต่าง ๆ แล้วใช้วิธีการตรวจสอบที่จะทำให้รัฐได้ประโยชน์มากที่สุด และก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรด้วย ซึ่งวิธีที่นิยมคือปฏิบัติกันมีดังนี้

ก. การเปรียบเทียบทรัพย์สินสุทธิ เอาทรัพย์สินสุทธิที่มีและปลายปีมาเทียบกัน ถ้าทรัพย์สินสุทธิต้นปีมากกว่าปลายปีก็ขาดทุน ถ้าทรัพย์สินสุทธิต้นปีน้อยกว่าปลายปี ส่วนที่แตกต่างกันก็ถือได้ว่าเป็นกำไร

ข. วิธีการหาอัตรากำไรเฉลี่ย เป็นวิธีการหาอัตราร้อยละของยอดกำไร หรือขาดทุนต่อยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน ๆ โดยเฉลี่ยประมาณ 3 - 5 รอบระยะเวลาบัญชี แล้วนำอัตราเฉลี่ยที่คำนวณได้มาเป็นหลักเปรียบเทียบกับยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายในปีที่ไฟไหม้

- ถ้าเป็นกิจการที่คงเสียภาษีการค้า ก็ให้เปรียบเทียบยอดรายรับที่ไต่ขึ้นเสียภาษีการค้าไว้แล้ว

ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่งถูกไฟไหม้หมดในปี 2519 สมบัติสุทธิ เอกสารต่าง ๆ ไม่มีจะให้ตรวจสอบ แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้เป็นยอดขายทั้งสิ้น 800,000 บาท และได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.5 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ พ.ศ.2516 - 2518 ดังนี้

	ยอดขายก่อนหักรายจ่าย	กำไรสุทธิ
รอบระยะเวลาบัญชีในปี 2516	500,000.-	50,000.- บาท
รอบระยะเวลาบัญชีในปี 2517	600,000.-	48,000.-
รอบระยะเวลาบัญชีในปี 2518	<u>700,000.-</u>	<u>70,000.-</u>
	<u>1,800,000.-</u>	<u>168,000.-</u>

### วิธีหาอัตรากำไรเฉลี่ย

ยอดขายของทั้ง 3 ปี รวมเป็นเงิน 1,800,000.-บาท กำไรสุทธิทั้งสิ้น = 168,000.-

ยอดขายของทั้ง 3 ปี รวมเป็นเงิน 100.- บาท กำไรสุทธิทั้งสิ้น

$$= \frac{168,000}{1,800,000} \times 100$$

ฉะนั้นอัตรากำไรสุทธิเฉลี่ยต่อยอดขาย

$$= 9.33$$

ดังนั้นในปี 2519 บริษัทฯ ควรจะมีกำไรสุทธิ

$$= 9.33 \%$$

$$= \frac{9.33}{100} \times 800,000$$

$$= 74,640.- \text{ บาท}$$

- ถ้าเป็นกรณีบริษัทที่ไม่ต้องเสียภาษีการค้าเช่นนี้แล้วย่อมจะไม่ทราบยอดกำไรของบริษัทที่ถูกไฟไหม้ได้ จึงใช้วิธีการเลือกยอดกำไรหรือยอดขายที่สูงสุดในรอบระยะเวลาบัญชี 3 ปี ที่ล่วงมาเพื่อถือเป็นยอดขายในปีที่ถูกไฟไหม้ แล้วคำนวณหากำไรสุทธิตามอัตราร้อยละตัวเฉลี่ยต่อไป

ตามตัวอย่างรายรับที่สูงสุดในรอบระยะเวลาบัญชี 3 ปี ที่ผ่านมามีรายรับในปี 2518 ฉะนั้นในปี 2519 บริษัทจะมีกำไรสุทธิโดยเฉลี่ยดังนี้

$$\text{กำไรสุทธิ} = \frac{9.33}{100} \times 700,000 = 65,310.- \text{บาท}$$

ค. วิธีการกำหนดกำไรสุทธิโดยถือเอากำไรสุทธิในปีที่มากที่สุดในรอบระยะเวลาบัญชีประมาณ 3 ปี ที่ผ่านมาเป็นเกณฑ์ วิธีนี้สะดวกและง่ายต่อการตรวจสอบมาก เพราะเพียงแต่หายอดกำไรสุทธิจากแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ย้อนหลังไป 3 ปี ก่อนปีที่ถูกไฟไหม้ แล้วนำยอดกำไรสุทธิของปีที่มากที่สุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อไป

ง. วิธีการกำหนดกำไรสุทธิโดยเปรียบเทียบตามอัตราร้อยละของรายจ่าย วิธีนี้มักใช้ในกรณีที่สมมุติบัญชีถูกไฟไหม้ไปแค่เพียงบางส่วน หรือไหม้เมื่อต้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งยอดรายรับส่วนที่เสียภาษีการค่าไว้ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบสามารถหาได้เองจากภายในสำนักงาน ส่วนรายจ่ายที่ถูกไฟไหม้ไปก็สามารถหาได้จาก การเทียบอัตราร้อยละของรายจ่ายต่อยอดขายหรือรายรับหลังจากถูกไฟไหม้ จนถึงวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชี ก็จะได้กำไรสุทธิในปีที่ไฟไหม้

ตัวอย่าง บริษัทแห่งหนึ่งยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการค้าตั้งแต่เดือน มกราคม - มิถุนายน เป็นยอดขายทั้งสิ้น 250,000.- บาท เดือนกรกฎาคม - ธันวาคม เป็นยอดขายทั้งสิ้น 300,000.- บาท มีรายจ่ายตั้งแต่เดือน ก.ค. - ธ.ค. รวมทั้งสิ้น 150,000.- บาท และบัญชีตั้งแต่เดือน ม.ค. - มิ.ย. ถูกไฟไหม้หมด

$$\begin{aligned} \text{อัตราร้อยละของรายจ่ายต่อยอดขายสำหรับช่วง 6 เดือนหลัง} &= \frac{150,000}{300,000} \times 100 \\ &= 50 \% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ดังนั้นรายจ่ายในระยะ 6 เดือนแรก (ม.ค. - มิ.ย.)} &= \frac{50}{100} \times 250,000 \\ &= 125,000.- \text{บาท} \end{aligned}$$



$$\begin{aligned} \text{กำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกต้องใหม่} &= (250,000 + 300,000) - (1500,000 + \\ & \quad 125,000) \\ &= 275,000.- \text{ บาท} \end{aligned}$$

#### 5.6.3.4 การตรวจสอบกรณีไม่ทำบัญชีหรือไม่นำบัญชีและเอกสารมา ให้ตรวจสอบ

1. ในกรณีที่บริษัทหรือบริษัทหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ทำบัญชีหรือไม่ทำบัญชีไม่ครบตามมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ คือบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน

2. ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดก็ตาม ถูกเรียกตรวจสอบตามหมายเรียก ตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ก็คือ กรณีได้นำสมุดบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี เช่น สมุดบัญชีเงินสด สมุดบัญชีซื้อขาย และเอกสารประกอบอื่นไปให้ทำการตรวจสอบ

จากเหตุใดเหตุหนึ่งหรือทั้ง 2 สาเหตุดังกล่าวข้างต้น เจ้าพนักงานมีวิธีการตรวจสอบ และประเมินเรียกเก็บภาษีอากร ดังนี้

1. ทำการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรก็ตามจะมากกว่า (นับทั้งในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2520 อัตรากาษีได้เปลี่ยนแปลงเป็นจัดเก็บในอัตราร้อยละ 5 ตามประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2520)

2. ถ้ายอดขายหรือยอดรายรับไม่ปรากฏไม่ว่าด้วยเหตุใด ก็คือ เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบด้วยวิธีเทียบเคียงกับยอดขายหรือยอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีในปีที่แล้ว ๆ มา

3. ถ้าไม่สามารถจะตรวจสอบได้ด้วย 2 วิธีดังกล่าวข้างต้น

เจ้าพนักงานประเมิน สามารถทำการประเมินภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร (ตามมาตรา 71 (1))

อย่างไรก็ดี การตรวจสอบกรณีที่มีผู้เสียภาษีอากร ไม่ทำบัญชีหรือไม่ยอมนำสมุดบัญชีเอกสารต่าง ๆ มาให้ตรวจสอบ เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร แต่การประเมินนั้นควรกระทำด้วยเหตุผล บุคิธรรม และมีหลักเกณฑ์ จะประเมินไปตามความพอใจไม่ได้ อันอาจเป็นเหตุให้แพ่งคดีในชั้นศาลได้ วิธีการตรวจสอบอากรระทำได้ดังนี้

### ก. การกำหนดกำไรสุทธิจากรายจ่าย

การตรวจสอบด้วยวิธีนี้เป็น การตรวจสอบที่ค่อนข้างอาศัยการตรวจสอบไปทั่วถึงฐานะของกิจการ เป็นประการสำคัญ ทั้งนี้โดยถือหลักว่าในการดำเนินธุรกิจทุกประเภทรายรับของกิจการ จะต้องมียอดอย่างน้อยเท่ากับรายจ่าย กิจการนั้นจึงจะดำเนินต่อไปได้ แต่หากบริษัทใดสามารถพิสูจน์ได้ว่าประกอบกิจการขาดทุน ก็ให้บริษัทนั้นเป็นผู้นำพิสูจน์ว่ามียอดรายจ่ายมากกว่ารายรับ และรายจ่ายที่จะนำมาคำนวณย้อนไปหากำไรสุทธินั้นจะต้องเป็นรายจ่ายของกิจการเท่านั้น ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

### ข. การกำหนดกำไรสุทธิจากยอดเงินฝากธนาคาร

ในกรณีที่ไม่มีเอกสารอื่น ๆ มาให้ตรวจสอบ หรือเอกสารนั้นไม่เป็นที่น่าเชื่อถือ วิธีการตรวจสอบโดยใช้ยอดเงินฝากธนาคารก็เป็นวิธีหนึ่งในการกำหนดรายรับของกิจการได้ โดยถือเอาจำนวนเงินที่นำฝากธนาคารของนิติบุคคลนั้น เป็นรายได้ก่อนหักรายจ่าย แล้วจึงคิดคำนวณหักรายจ่ายให้ในภายหลัง เว้นแต่ยอดเงินฝากบางรายการผู้เสียภาษีพิสูจน์ได้ชัดแจ้งว่ามีที่มาอย่างไร หรือเป็นเงินที่ไม่ต้องเสียภาษี เช่น การโอนเงินระหว่างธนาคารของผู้เสียภาษีเอง หรือเป็นเงินที่ได้มาจากการกู้ยืม เป็นต้น

นอกจาก 2 วิธีดังกล่าวข้างต้น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบอาจใช้ดุลยพินิจ ทำการตรวจสอบด้วยวิธีอื่น ดังเช่นกรณีบัญชีสูญหายหรือถูกไฟไหม้ ก็ได้

5.6.4 ระยะเวลาการตรวจสอบ ให้รีบดำเนินการตรวจสอบให้แล้วเสร็จโดยเร็ว โดยเฉพาะรายที่ได้ออกหมายเรียก หลังจากวันที่ 1 สิงหาคม 2520 ให้ตรวจสอบภายในระยะเวลา ดังนี้

5.6.4.1 ถ้าออกหมายเรียกไม่เกิน 2 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบให้เสร็จภายใน 1 ปี นับแต่วันได้รับอนุมัติออกหมายเรียก

5.6.4.2 รายที่ออกหมายเรียกมาตรวจสอบเกินกว่า 2 รอบระยะเวลาบัญชีให้ตรวจสอบให้เสร็จภายใน 2 ปี นับแต่วันได้รับอนุมัติออกหมายเรียก

5.6.4.3 รายที่เป็นกิจการขนาดใหญ่ มีปัญหาข้อกฎหมายที่จะต้องหาหรือผู้บังคับบัญชาหรือมีอุปสรรคข้อกีดขวางที่ไม่อาจตรวจสอบให้เสร็จได้ภายในกำหนดดังกล่าว ให้ชี้แจงเหตุผลเสนอผู้บังคับบัญชาที่จะเป็นผู้อนุมัติการประเมินทราบและขยายเวลาการตรวจสอบออกไป ครั้งละ 3 เดือน แต่รวมระยะเวลาตรวจสอบไม่ควรเกิน 3 ปี นับแต่วันออกหมายเรียก

5.6.4.4 ในการตรวจสอบผู้เสียหายรายที่ปรากฏแน่ชัดว่าจะต้องมีการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมเป็นจำนวนมาก และผู้เสียหายสอดพฤติกรรมแสดงว่าจะบิดพลิ้วการชำระภาษีอากรเพิ่มเติม ให้รีบตรวจสอบให้เสร็จโดยเร็วที่สุดเป็นกรณีพิเศษ และหากปรากฏว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงให้พิจารณาดำเนินคดีอาญาพร้อมไปด้วย พร้อมกับไต่สวนเกี่ยวกับรายการทรัพย์สินของผู้เสียหาย ผู้เป็นหุ้นส่วนที่รับผิดชอบไม่จำกัดจำนวน โดยจัดทำเป็น 2 ชุด ตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด (ภาพประกอบที่ 9) แล้วสำเนาให้สนุหบัญชีอำเภอทราบ เพื่อเป็นหลักฐานในการเร่งรัดลูกหนี้ต่อไป

#### 5.6.5 การรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร

เมื่อได้ดำเนินการตรวจสอบไต่สวนถูกต้องครบถ้วนทุกประเด็นแล้ว





ให้สรุปเสนอผลการตรวจสอบแก่มั้กับบัญชีพิจารณาสั่งการ โดยสรุปข้อเท็จจริง ข้อ  
กฎหมาย พร้อมทั้งหลักฐานอ้างอิง ประเด็นใดที่เป็นปัญหาข้อกฎหมายให้เขียนยกขึ้นมาให้  
มั้กับบัญชีพิจารณา ฉะนั้นในรายงานการตรวจสอบภาษีอากรอย่างน้อยควรจะได้ระบุให้  
ทราบดังนี้

#### 5.6.5.1 ข้อเท็จจริง ต้องรายงานว่า

ก. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ทำกรตรวจสอบนั้น ชื่อ  
อะไร จกทะเบียนที่ไหน เมื่อไร จำนวนทุนและหุ้นที่จดทะเบียนเป็นเท่าไร มีผู้ถือหุ้น  
เกินกว่า ร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดหรือไม่ ใคร เป็นผู้จัดการ หรือกรรมการผู้จัดการ  
กิจการส่วนใหญ่ทำอะไร วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร เป็นเช่นไร ปฏิบัติถูกต้องตาม  
หลักการบัญชีและประมวลรัษฎากรหรือไม่

ข. มูลเหตุที่ทำกรตรวจสอบ จำนวนปีที่ตรวจสอบ

ค. ผลการตรวจสอบพบความผิดปกติอย่างไรบ้าง ต้องรายงาน  
ทั้งประเด็นที่พบความผิดและประเด็นที่ตรวจแล้วไม่พบความผิด นอกจากนั้นถ้าตั้งประเด็น  
การตรวจสอบไว้ในรายงานขออนุมัติออกหมายเรียก จะต้องรายงานแก่ประเด็นที่ตั้งไว้  
ให้ครบทุกประเด็นด้วย สำหรับประเด็นที่ตรวจพบต้องรายงานถึงจำนวนรายรับที่ตรวจพบ  
จำนวนรายจ่ายที่หักออกเป็นประเภทอะไรบ้าง เป็นจำนวนเท่าไร พร้อมทั้งเหตุผลที่ประ  
เมินเรียกเก็บ โดยแยกออกเป็นแต่ละประเภทภาษี จำนวนภาษี เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ แต่ละ  
ปีที่ต้องรับผิด

5.6.5.2 ข้อกฎหมาย การตรวจสอบที่ใดกระทำมีปัญหากฎหมายที่  
ต้องพิจารณาหรือไม่ ถ้ามีจะต้องเล่ารายละเอียดและพฤติการณ์พร้อมทั้งอ้างตัวบทกฎหมาย  
ไว้ในปัญหาด้วย ตลอดจนเสนอความเห็นไปด้วยว่าเห็นควรอย่างไร

5.6.5.3 ข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีอากรมีหรือไม่ ถ้ามีให้รายงาน  
ด้วยว่า ผู้เสียภาษีโต้แย้ง ในประเด็นใดบ้างมีเหตุผลข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายสนับสนุน

รายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร

ราย.....ทะเบียนการค้าเลขที่.....ที่อยู่เลขที่.....  
 หมู่.....ซอย.....ถนน.....ตำบล.....อำเภอ.....  
 .....จังหวัดสมุทรปราการ กิจการที่ประกอบส่วนใหญ่.....  
 .....ปีที่ตรวจสอบ.....

ขอประทานเสนอ

ตามที่อนุมัติให้ออก  หมายถึง  หนังสือเชิญพบ ที่ สป.๐๔/.....

ลงวันที่.....เรียก.....มาทำการ  
 ตรวจสอบไตสวนภาษี.....จำนวน พ.ศ.....

นั้น ได้ดำเนินการ เรียกตัวและหลักฐานมาตรวจสอบไตสวนเสร็จแล้ว ปรากฏผลดังต่อไปนี้

๑. ข้อเท็จจริง สรุปได้ความว่า.....

.....  
 .....  
 .....

๒. ข้อกฎหมาย มีอยู่ว่า.....

.....  
 .....

๓. สรุปผล เห็นสมควร.....

.....  
 .....

เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบไตสวน

...../...../.....

ความเห็นผู้ช่วยสรรพากรจังหวัดฝ่ายตรวจสอบ

คำสั่งสรรพากรจังหวัด

.....

.....

และอ้างอิงประการใดหรือไม่

5.6.5.4 สรุปความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ ทุกประเด็นที่ตรวจสอบพบความผิด ผู้ตรวจสอบต้องรายงานว่า คนมีความเห็นว่าจะดำเนินการอย่างไร ระบุความเห็นให้ชัดเจน แน่นนอนลงไป ซึ่งควรจะมีเพียงความเห็นเดียวเท่านั้น ไม่ควรเสนอความเห็นที่ไม่แน่นอนเพื่อให้ผู้บังคับบัญชาตัดสินใจเอง และในบางกรณีผู้ตรวจสอบควรเสนอความเห็นว่าคุณเสียภาษีอากรต้องรับผิดทางแพ่ง แล้วสมควรจะดำเนินการคืออาญาอีกหรือไม่

ผู้เสียภาษีไต่ยื่นคำร้องขอลด ของเงินเพิ่มหรือไม่ ถ้าขอลดหรือของตกเข้าหลักเกณฑ์ตามระเบียบว่าด้วยการลดหรือของเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคล ขอให้ให้ระบุไว้ด้วย

#### 5.6.6 การประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม

เมื่อผู้เสียภาษีย้ายใจยังมีข้อโต้แย้ง ก็ให้ทำการพิจารณาข้อโต้แย้งนั้นเป็นประเด็น ๆ ไป ในบางกรณีควรตรวจสอบเพิ่มเติมประการใด ก็ให้รีบดำเนินการตรวจสอบเพิ่มเติมให้เสร็จโดยเร็ว เมื่อผู้เสียภาษีไม่มีข้อโต้แย้งในข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายและได้ยินยอมชำระภาษี ก็ให้ดำเนินการทำนันที่กข้อตกลงยินยอมตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด และเสนอผู้บังคับบัญชาสั่งประเมินภาษีต่อไป ซึ่งผู้มีอำนาจอนุมัติทำการประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีอากรแล้วแต่กรณีต้องพิจารณาสั่งการให้เสร็จโดยเร็วภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับสำนวนตรวจสอบ ถ้าพิจารณาสั่งการไม่เสร็จภายในกำหนดเวลา ให้บันทึกข้อขัดข้องที่สำนวนด้วย

ให้สรรพากรเขต สรรพากรจังหวัด ผู้อำนวยการกองตรวจ ผู้อำนวยการกองภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเจ้าพนักงานประเมินชั้นรองลงมา ซึ่งหัวหน้าส่วนราชการนั้น ๆ มอบหมายเป็นผู้ลงชื่อในหนังสือคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม ในกรณีที่ไม่มีภาษีเรียกเก็บ แต่จากผลการตรวจสอบทำให้ผลขาดทุนสุทธิของนิติบุคคลนั้นเปลี่ยนแปลงไป



ภาพประกอบที่ ๑๑

หนังสือแจ้งภาษีเงินได้คืนบุคคล

ที่ .....

วันที่..... เดือน..... พ.ศ.....

เรื่อง ภาษีเงินได้คืนบุคคล

เรียน .....

เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ บริษัท/ห้าง.....

ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่เลขที่..... ถนน..... ตำบล.....

เขต/อำเภอ..... จังหวัด..... สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแต่

วันที่..... ถึง วันที่..... ประกอบกับการ

ของ..... ปรากฏว่า.....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา..... แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่านนำ

เงินภาษีเงินได้คืนบุคคล..... บาท .....สตางค์ กับเงินเพิ่มตามมาตรา....

..... จำนวน..... บาท..... สตางค์ รวมทั้งสิ้นเป็นเงิน.....

..... บาท .....สตางค์ (.....)

ไปชำระ ณ ที่ทำการเขต/อำเภอ..... จังหวัด.....

ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้ มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับผิดชอบเสียเงินค่าเพิ่มภาษีตามมาตรา ๒๗ แห่ง  
ประมวลรัษฎากร อีกด้วย.

ขอแสดงความนับถือ

เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้คืนบุคคล

ให้จัดทำหนังสือแจ้งผลการเปลี่ยนแปลง ซากทุนสุทธินี้ให้แก่ผู้เสียหาย และเก็บเป็นหลักฐาน  
เข้าแฟ้มประวัติประจำตัวนิติบุคคลนั้น ๆ กวย

### 5.6.7 การคืนบัญชีและเอกสาร

ภายหลังการประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมแล้ว ให้เจ้าพนักงาน  
ผู้ตรวจสอบเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อคืนสมุดบัญชีและเอกสารภายในกำหนดระยะเวลาดังนี้

1. การประเมินตามปกติ ให้คืนเมื่อพ้น 30 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียหาย  
อากรได้รับแจ้งการประเมิน และผู้เสียหายไม่ยื่นอุทธรณ์หรืออุทธรณ์เกี่ยวกับการลดหรือยก  
เงินเพิ่ม หรืออุทธรณ์ปัญหาข้อกฎหมายซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้สมุดบัญชีเอกสารต่าง ๆ

2. กรณีประเมินภาษีตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25 ซึ่งผู้เสียหาย  
ไม่มีสิทธิอุทธรณ์ บัญชีและเอกสารที่เป็นประโยชน์และจำเป็นเกี่ยวกับคดีให้คืนได้เมื่อพ้น  
ระยะเวลา 1 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียหายอากรได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งระยะเวลา 1 ปีนี้  
เป็นอายุความใช้สิทธิ์เรียกร้องต่อศาล

3. บัญชีหลักฐานเอกสารที่แสดงถึงทรัพย์สินหรือหลักฐานการเงินที่เห็น  
ว่าเป็นประโยชน์ในการเร่งรัดลูกหนี้ภาษีอากร ให้คืนเมื่อลูกหนี้ชำระค่าภาษีที่ประเมิน  
หมดแล้ว

เมื่อคืนสมุดบัญชีและเอกสารเรียบร้อยแล้ว ให้ส่งสำนวนที่ตรวจสอบเสร็จให้แก่  
เจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่เก็บรักษาสำนวนต่อไป