

### บทที่ 3

## การตรวจสอบโดยวิธีการออกหมายเรียก ของฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย

การตรวจสอบภาษีอากรเป็นกระบวนการหนึ่งซึ่งรัฐนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการป้องปรามผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเพื่อให้มีการเสียภาษีอากรอย่างถูกต้องและเป็นการลดโอกาสในการกระทำความผิดที่อาจเกิดขึ้น วิธีการหนึ่งที่กรมสรรพากรนำมาใช้ในการควบคุมและป้องปรามการกระทำความผิด คือ การออกหมายเรียกตรวจสอบ ดังนั้นการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ในปัจจุบันมีส่วนสำคัญในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร และเพื่อให้การตรวจสอบภาษีอากร มีมาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีและการภาษีอากร

#### วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภาษีอากร

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภาษี มีดังนี้<sup>14</sup>

1. เพื่อป้องกันและปราบปรามการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษี
2. เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรม
3. เพื่อยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษี
4. เพื่อให้จัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

จากวัตถุประสงค์หลักและวิธีการดำเนินการข้างต้น ถือเป็นหลักการในการทำงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรทุกคน โดยกรมสรรพากรจะมุ่งเน้นไปในเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างมาก

ก. การให้บริการที่ดีของเจ้าพนักงาน คือ การอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด เพื่อมิให้เกิดการเสียเวลา ค่าใช้จ่าย และมีความรู้สึกที่ดีต่อการเสียภาษีให้ถูกต้อง

ข. การยกระดับความสมัครใจของผู้เสียภาษี ได้แก่ การพยายามประชาสัมพันธ์สร้างความเข้าใจให้คนในสังคมรู้ถึงบทบาทหน้าที่ของตนเองต่อการเสียภาษีและประโยชน์ที่ตนเองจะได้รับหากเสียภาษีอย่างถูกต้อง การพยายามปราบปรามผู้ปฏิบัติไม่ถูกต้อง หรือผู้พยายามหลบเลี่ยงการเสียภาษีอย่างถูกต้องเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางสังคม หรือแม้แต่การให้คำแนะนำทางหลัก

---

<sup>14</sup> สำนักมาตรฐานภาษี กลุ่มบริหารข้อมูลและพัฒนาระบบตรวจสอบภาษี, การพัฒนามูลฐานในการตรวจสอบภาษีและมาตรฐานการตรวจสอบภาษี 2542, หน้า 2

การภาษีอากรที่จำเป็นแก่ผู้ประกอบการ ให้มีความรู้ ความเข้าใจอย่างถูกต้องในต้วบทกฎหมายที่จำเป็นต่างๆ ให้มากที่สุด

#### หลักเกณฑ์และมาตรฐานการตรวจสอบ<sup>15</sup>

กรมสรรพากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์และมาตรฐานในการตรวจสอบภาษีอากรไว้ดังนี้

1. หลักเกณฑ์ หมายถึง หลักเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภาษีอากรประกอบด้วย

หัวหน้าสำนักงาน ให้หมายถึง ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบภาษี สรรพากรพื้นที่สรรพากรจังหวัด หรือผู้อำนวยการสำนักสรรพากรภาค หัวหน้าคณะทำงานที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายให้ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร

เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรสุโส ให้หมายถึง หัวหน้าฝ่าย ผู้ตรวจสอบภาษีหรือผู้เชี่ยวชาญด้านระบบการตรวจสอบภาษี หรือผู้ที่หัวหน้าสำนักงานมอบหมาย ซึ่งมีหน้าที่ให้คำปรึกษาแนะนำและสอบทานควบคุมงานของผู้ได้บังคับบัญชาและต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติในการเป็นผู้ตรวจสอบภาษีตามที่กำหนดไว้

ผู้ตรวจสอบภาษี ให้หมายถึง ผู้ตรวจสอบภาษีที่กำหนดแผนปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากร ร่วมตรวจสอบกับผู้ช่วยตรวจสอบ สอบทานควบคุมผู้ช่วยตรวจสอบ และมีคุณสมบัติในการเป็นผู้ตรวจสอบภาษีตามที่กำหนดไว้

ผู้ช่วยตรวจสอบภาษี ให้หมายถึง ผู้ตรวจสอบภาษี ซึ่งทำหน้าที่ช่วยรองหัวหน้าทีมในการตรวจสอบภาษีและจะต้องเป็นผู้ที่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี “ สาขาการบัญชี ” และผ่านการอบรมหลักสูตรของกรมสรรพากร

2. มาตรฐานการตรวจสอบภาษีอากร ประกอบด้วย

2.1 มาตรฐานผู้ตรวจสอบภาษี เป็นมาตรฐานที่กำหนดคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภาษีเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรกรมสรรพากรจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องสรรหาผู้ตรวจสอบภาษีที่มีความสามารถและความชำนาญงานในการตรวจสอบภาษีอากรปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความขยันหมั่นเพียร ซื่อสัตย์สุจริต และอุทิศเวลาให้แก่ราชการ ซึ่งผู้ตรวจสอบภาษี ควรมีคุณลักษณะดังนี้

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 3-12

2.1.1 ผู้ตรวจสอบภาษีจะต้องเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ และความชำนาญงานในหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภาษีโดยจะต้องมีความรู้ในการตรวจสอบบัญชี ประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงทราบสภาพธุรกิจของผู้เสียภาษีเป็นอย่างดีผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ได้ดีจะต้องเคยผ่านงานตรวจสอบภาษีอากรมาแล้วอย่างเพียงพอ

คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากรจะต้องมีคุณสมบัติดังนี้

1. เป็นผู้ได้รับปริญญาตรีทางการบัญชีหรือประกาศนียบัตรทางการบัญชีซึ่งกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญาตรีหรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาทางวิชาการบัญชี ซึ่งกรมสรรพากรเห็นควรเป็นผู้ตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากรได้

2. เคยปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภาษีอากร ในตำแหน่งผู้ช่วยตรวจสอบภาษีมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี โดยกรมสรรพากรเห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภาษีอากรได้

3. ไม่เป็นผู้ที่มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในวิชาชีพ

4. ไม่เคยถูกลงโทษในกรณีที่ทุจริตต่อหน้าที่

5. ต้องผ่านการอบรมหลักสูตรการตรวจสอบภาษีอากรโดยกรมสรรพากร

6. สำหรับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ที่ปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภาษีมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี แต่ไม่มีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ในข้อ 1. ให้อยู่ในดุลพินิจของผู้มีอำนาจในการที่จะให้เป็นผู้ตรวจสอบภาษีได้

2.1.2 ผู้ตรวจสอบภาษีต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมเพื่อให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภาษีเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้ตรวจสอบภาษีต้องมีความเป็นอิสระ สามารถวางแผนการตรวจสอบภาษีอากรและใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอ โดยต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสีย ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ในกิจการที่ตรวจสอบภาษีไม่เลือกปฏิบัติและทำให้ผู้เสียภาษีเห็นว่าตนได้รับความเป็นธรรมในการตรวจสอบ

2.1.3 ตรวจสอบภาษีต้องตรวจสอบภาษีอากร และเสนอผลการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบในการตรวจสอบและเสนอรายงานต้องยึดถือตามหลักกฎหมาย ระเบียบฯ ข้อบังคับ ตลอดจนมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้ โดยไม่ประมาทเลินเล่อเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่ทางราชการได้

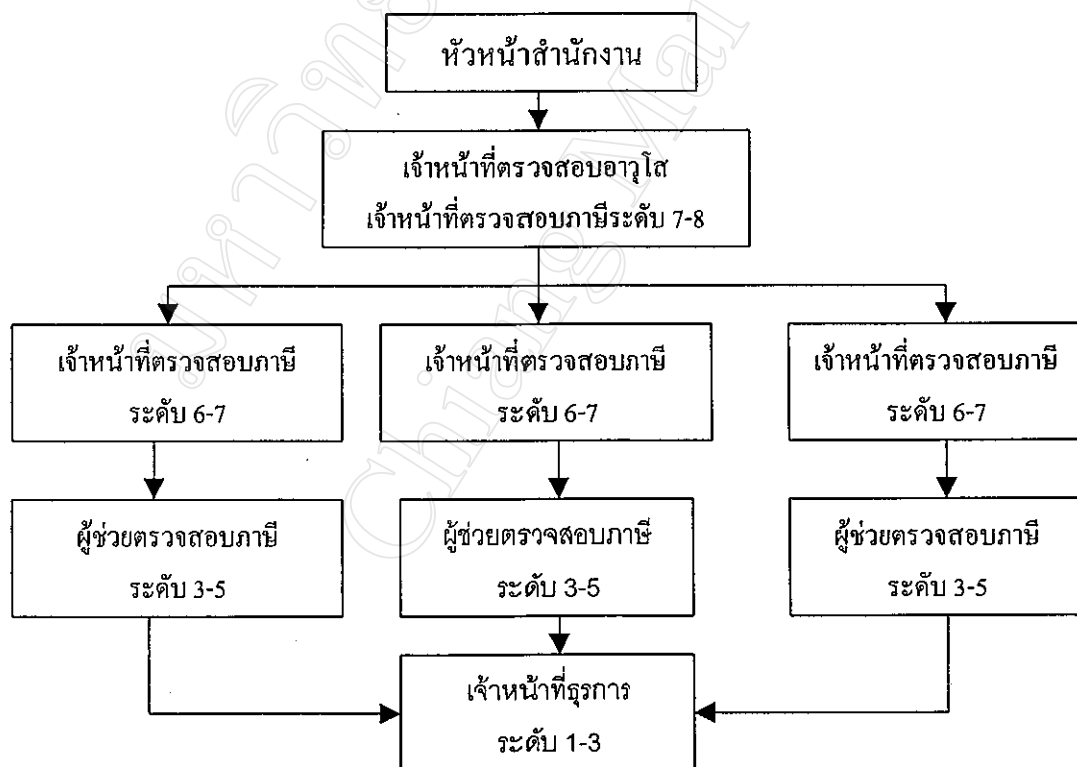
2.2 มาตรฐานการจัดบุคลากรในหน่วยงานตรวจสอบภาษี การจัดบุคลากรในหน่วยงานตรวจสอบภาษีให้ได้มาตรฐานในการตรวจสอบภาษีอากรนั้นจะต้องประกอบไปด้วยทีมในการตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งในการจัดทีมในการตรวจสอบนั้นให้ขึ้นอยู่กับจำนวนของผู้เสีย

ภายในแต่ละหน่วยงานตรวจสอบภาษีซึ่งอย่างน้อยในแต่ละทีมจะต้องประกอบไปด้วยบุคลากรที่ได้มาตรฐานในการตรวจสอบภาษีอากรดังนี้ (ดังแสดงในรูป 1)

2.2.1 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอาวโส ซึ่งจะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีในระดับ 7-8 ขึ้นไป ซึ่งจะเป็นผู้ทำหน้าที่ในการวางแผนงานตรวจสอบภาษีอากร ให้คำปรึกษา แนะนำ สอบทานควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ได้บังคับบัญชาให้ปฏิบัติงานจนบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ซึ่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอาวโสนี้จะขึ้นตรงต่อหัวหน้าสำนักงาน

2.2.2 ผู้ตรวจสอบภาษี ซึ่งจะต้องเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีระดับ 6-7 ขึ้นไป จะเป็นผู้กำหนดแผนปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภาษีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งผู้ตรวจสอบภาษีนี้อาจจะขึ้นตรงต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอาวโส

2.2.3 ผู้ช่วยตรวจสอบภาษี เป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีระดับ 3-5 เป็นผู้ที่ทำหน้าที่ช่วยผู้ตรวจสอบภาษีในการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ ซึ่งผู้ช่วยตรวจสอบภาษีนี้อาจจะขึ้นตรงต่อผู้ตรวจสอบภาษี



รูป 1 แผนผังการจัดบุคลากรในหน่วยงานฝ่ายตรวจสอบภาษี

2.3 มาตรฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากร ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรให้ได้มาตรฐานนั้น ผู้ตรวจสอบภาษีจะต้องดำเนินการดังนี้

2.3.1 กำหนดแผนงานการตรวจสอบภาษี ประกอบด้วย

ก. การตรวจสอบธุรกิจประเภทใด ต้องศึกษาให้เข้าใจถึงสภาพธุรกิจที่จะตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูล ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการวางแผน

ข. กำหนดประเด็นให้ชัดเจนในการตรวจสอบว่า จะตรวจสอบประเด็นใดเมื่อกำหนดประเด็นและวิธีการตรวจสอบแล้วเมื่อผู้ช่วยตรวจสอบได้ตรวจสอบครบประเด็นดังกล่าวแล้วเป็นอันยุติ เว้นแต่ผู้ช่วยตรวจสอบพบประเด็นความผิดที่ชัดเจนก็ให้เสนอผลให้หัวหน้าทีมตรวจสอบทราบ

ค. จัดทำกระดาษทำการในการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นหลักฐานการควบคุมผู้ช่วยตรวจสอบให้ปฏิบัติตามแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ง. กำหนดระยะเวลาดำเนินการตรวจสอบให้แล้วเสร็จ

จ. กำหนดเทคนิคหรือวิธีการในการตรวจสอบ โดยทั่วไปธุรกิจแต่ละประเภทอาจจะมีเทคนิคในการตรวจสอบที่แตกต่างกันออกไป การกำหนดเทคนิคการตรวจสอบก็เพื่อให้เป็นแนวทางในการตรวจสอบว่าจะใช้วิธีการอย่างไรจึงทำการตรวจสอบภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ตั้งเป้าหมายไว้ ซึ่งเทคนิคโดยทั่วไปประกอบด้วย

- การตรวจพิจารณาเอกสารหลักฐาน
- การตรวจสอบการยื่นยันยอด(การสอบยัน)
- การตรวจสอบเอกสารหลักฐานใบสำคัญ ใบกำกับภาษี
- การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข
- การตรวจสอบการผ่านรายการ
- การตรวจสอบหารายการผิดปกติ
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- การไต่สวน
- การตรวจปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร

การตรวจพิจารณาเอกสารหลักฐาน เทคนิคนี้ใช้ในการตรวจสอบเอกสารต่างๆ เช่น สัญญาเช่า สัญญาซื้อขาย รายงานการประชุม หรือใบกำกับสินค้าและใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี ย่อมช่วยให้ผู้ตรวจสอบภาษีได้สัมผัสกับหลักฐานโดยตรง สามารถทราบรายละเอียดต่างๆ

และจดบันทึกสาระสำคัญไว้ในกระดาษทำการ ทำให้ทราบว่ารายการบัญชีหรือยอดคงเหลือในบัญชีมีเอกสารที่เชื่อถือได้หรือไม่

**การตรวจสอบการยืนยันยอด** เทคนิคการตรวจสอบนี้ได้แก่ การที่ผู้ตรวจสอบภาษีขอความช่วยเหลือจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับหลักฐานต่างๆ ในการยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษร การยืนยันยอดนี้เมื่อปฏิบัติโดยถูกต้องย่อมเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มากที่สุด เช่น การยืนยันยอดซื้อ การยืนยันยอดขาย การยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

**การตรวจสอบเอกสารหลักฐานใบสำคัญ ใบกำกับภาษี** เทคนิคนี้ใช้ในการตรวจสอบการบันทึกรายการในสมุดบัญชีรายงานภาษีจากหลักฐานใบสำคัญ ได้แก่ ใบกำกับสินค้า ใบเสร็จรับเงิน กรมธรรม์ประกันภัย สัญญาต่างๆ ใบสำคัญจ่ายและใบกำกับภาษี เป็นต้น ผู้ตรวจสอบภาษีจึงอาจใช้เอกสารเหล่านี้พิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่บันทึกไว้ในสมุดบัญชี รายงานภาษี เช่น ตรวจสอบการบันทึกรายการในสมุดรายวันขายหรือรายงานภาษีขายโดยตรวจสอบจากเอกสารสำเนาบิลขายหรือใบกำกับภาษีขาย เป็นต้น

ในการตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ ผู้ตรวจสอบภาษีพึงระวังในการตรวจสอบดังกล่าวจะต้องให้เป็นไปตามขอบเขตแห่งประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี

**การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข** เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชีหรือรายงานภาษี ซึ่งถือว่าเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มาก เช่น บวกเลขในสมุดขึ้นต้น จำนวนยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภท จำนวนและรวมยอดสินค้าคงเหลือ จำนวนค่าเสื่อมราคา จำนวนยอดในรายงานภาษี เป็นต้น เทคนิคนี้เพียงแต่พิสูจน์ว่าผลลัพธ์ที่ได้ถูกต้องหรือไม่ แต่มิได้พิสูจน์แหล่งที่มาของตัวเลข เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินจะให้ผลลัพธ์ถูกต้องก็ต่อเมื่อได้ตรวจสอบยอดทรัพย์สินถาวรได้ถูกต้องโดยใช้เทคนิคอื่น

**การตรวจสอบการผ่านรายการ** เทคนิคนี้เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขึ้นต้นไปบัญชีแยกประเภท หรือรายงานภาษี รวมทั้งการทำงานทดลอง

**การตรวจสอบหารายการผิดปกติ** เทคนิคนี้เป็นการตรวจสอบรายการในบัญชีแยกประเภท สมุดขึ้นต้น รายงานภาษี หรือแหล่งข้อมูลอื่นๆ เพื่อดูว่ามีรายการผิดปกติบ้างหรือไม่ การใช้เทคนิคข้อนี้ผู้ตรวจสอบภาษี จะต้องมีความรู้และประสบการณ์สูง เพราะหากไม่ทราบว่ารายการอย่างใดเป็นสิ่งผิดปกติแล้ว ก็จะไม่ทราบว่ามีการผิดปกติอยู่หรือไม่

**การวิเคราะห์เปรียบเทียบ** เทคนิคนี้เป็นการศึกษาและเปรียบเทียบข้อมูลที่สัมพันธ์กัน อันจะช่วยชี้ว่าจำเป็นจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม หรืออาจลดขอบเขตการตรวจสอบด้วยการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแทน วิธีการตรวจสอบที่อาจใช้เทคนิคนี้ได้แก่

- เปรียบเทียบงบการเงินของปีปัจจุบันกับปีก่อน

- ศึกษาความสัมพันธ์ของรายจ่ายที่มีส่วนสัมพันธ์กับรายได้ หรือรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้อื่น

- ศึกษาความสัมพันธ์ของข้อมูลในงบการเงินกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง

- เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เช่น รายจ่ายค่าโฆษณาบรรจุกวสัมพันธ์กับยอดขาย หรือบัญชีเงินกู้ ควรสัมพันธ์กับดอกเบี้ยจ่าย เป็นต้น การเปรียบเทียบข้อมูลปีปัจจุบันกับปีก่อนทำให้ทราบถึงรายการและจำนวนเงินที่แตกต่างไปจากปีก่อนว่ามีรายการใดผิดปกติหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้ทราบถึงรายการบางรายการยังไม่บันทึกบัญชี หรือบันทึกในรายงานภายใน

การไต่สวน ในขั้นแรกการไต่สวนจะทำให้ได้ข้อมูลจากผู้เสียหายด้วยความที่เป็นจริงส่วนใหญ่ ดังนั้นในการไต่สวนจึงควรตั้งประเด็นในการไต่สวนให้พร้อมว่าจะไต่สวนเรื่องใดบ้างแล้วบันทึกคำให้การไว้ในบันทึกคำให้การ (ต.6) ซึ่งจะมีแนวทางการไต่สวนดังนี้

ก. ไต่สวนสถานะผู้เสียหาย เช่น ภูมิลำเนาของนิติบุคคล วันจดทะเบียน สถาน ที่จดทะเบียน ทุนจดทะเบียนและทุนที่เรียกชำระแล้ว รายชื่อกรรมการ ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน ความรับผิดชอบและผู้มีอำนาจในการจัดการของผู้เสียหาย ได้แก่ กรรมการผู้จัดการ หุ้นส่วนผู้จัดการ และผู้มีอำนาจลงนามผูกพันตามข้อบังคับที่จดทะเบียนไว้กับกระทรวงพาณิชย์ และการประทับตรา รวมทั้งหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด และหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิด

ข. สถานที่ตั้งสถานประกอบธุรกิจแห่งใหญ่ สาขา โรงงาน หรือโกดังเก็บสินค้า รวมทั้งจำนวนสถานที่ดังกล่าว

ค. ไต่สวนการดำเนินกิจการทั่วไป เช่น ประเภทกิจการกิจการที่ดำเนินการและกิจการหลัก ประเภทรายได้และรายได้หลัก ประเภทหรือชนิดของสินค้าที่ขาย หรือให้บริการลูกค้าทั่วไป ลูกค้ายรายใหญ่หรือลูกค้าประจำ ผู้ขายสินค้ารายใหญ่หรือผู้ขายสินค้าประจำ ธนาคารหรือสถาบันการเงินที่ติดต่อประจำ และที่ใช้บริการทั่วไป จำนวนวันทำการปกติ และเวลาทำการปกติของผู้เสียหาย

ง. ไต่สวนวิธีการปฏิบัติทางบัญชี จากการวิเคราะห์งบดุลและงบกำไรขาดทุน เช่น หลักเกณฑ์การบันทึกรายได้ รายจ่าย เกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์สิทธิ์ รอบระยะเวลาบัญชี รายการผิดปกติของงบดุล งบกำไรขาดทุน และวิธีการลงบัญชีรายการดังกล่าว รวมทั้งรายงานของผู้สอบบัญชี และหมายเหตุประกอบงบการเงิน การคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน และการตีราคาสินค้าคงเหลือ

การตรวจปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร เทคนิคนี้ใช้ในการตรวจสอบว่าผู้เสียหายได้ปฏิบัติ ในเรื่องของการเสียภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ โดยพิจารณาจากประมวลรัษฎากรและ

คู่มือการตรวจสอบภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2540 ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติดังนี้การไต่สวนวิธีการปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้แก่ภาษีอากรที่กิจการเกี่ยวข้องและการปฏิบัติทางภาษีอากร รายได้ของกิจการ กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือได้รับการยกเว้นทางภาษีอากร การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย สิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน สิทธิพิเศษที่ได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อน และบันทึกคำให้การทุกกรณี คำให้การของผู้เสียภาษีเป็นเอกสารสำคัญของทางราชการ

2.3.2 การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของแต่ละกิจการที่จะตรวจสอบ เพื่อพิจารณาว่าธุรกิจนั้นมีการควบคุมภายในดีหรือไม่ มีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใดเพื่อกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสม โดยทำการไต่สวน ให้ทราบถึงระบบการควบคุมภายในว่าเป็นอย่างไรแล้วทำการทดสอบรายการทางบัญชี รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารหลักฐานทางบัญชีว่าปฏิบัติตามที่ไต่สวนไว้หรือไม่ เช่น มีการอนุมัติรายการบัญชีโดยผู้มีอำนาจก่อนการบันทึกบัญชีหรือไม่ เป็นต้น

2.3.3 การตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานอย่างเพียงพอ หลักฐานการตรวจสอบภาษี คือข้อมูลใดๆ ที่ใช้ประกอบการพิจารณาของผู้ตรวจสอบภาษี เพื่อเสนอผลการตรวจสอบภาษีที่เป็นตัวเลขที่ตรวจสอบว่าเป็นความจริงตามหลักฐานที่นำมาให้ทำการตรวจสอบ และหลักฐานเอกสารที่ผู้ตรวจสอบมีอยู่ อาจจะเป็นหลักฐานภายในหรือภายนอกก็แล้วแต่กรณี

**การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร**

การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร เป็นกระบวนการตรวจสอบการเสียภาษีอากร กระบวนการหนึ่งที่กรมสรรพากรนำมาใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันและปราบปรามการหลบหนีและหลีกเลี่ยงภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เพื่อจัดเก็บภาษีให้ถูกต้องตามความเป็นจริงก่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมและลดโอกาสในการกระทำความผิดที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเหตุดังกล่าวอาจเกิดจากการพบความผิดปกติในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการการเสียภาษีอากร หรือการขอลดเงินภาษีอากร ดังนั้นการออกหมายเรียกตรวจสอบจึงเป็นวิธีการเพื่อให้ได้ความจริงว่าผู้ถูกออกหมายเรียกนั้นเสียภาษีไว้อย่างถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

การตรวจสอบโดยวิธีการออกหมายเรียกจะเป็นการตรวจสอบทุกประเภทภาษี ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย รายได้ท้องถิ่น อากรแสตมป์ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ การตรวจสอบจะตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งแบ่งการออกหมายเรียก เป็น 2 ประเภท ได้แก่



1. การออกหมายเรียกตรวจสอบบุคคลธรรมดา
2. การออกหมายเรียกตรวจสอบนิติบุคคล

เหตุแห่งการออกหมายเรียกตรวจสอบนิติบุคคล

เหตุที่จะออกหมายเรียก กฎหมายวางหลักไว้ว่า กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวน<sup>16</sup> ซึ่งเหตุดังกล่าวอาจเกิดจาก

1. การพบความผิดปกติในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการการเสียภาษีอากร ได้แก่การยื่นแบบชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และการยื่นแบบชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)

การวิเคราะห์แบบถือว่าเป็นวิธีการที่สำคัญเพื่อทราบว่าคุณเสียภาษีได้แสดงรายการเสียภาษีและคิดคำนวณภาษีถูกต้องหรือไม่เพียงใด จากการวิเคราะห์แบบอาจพบว่าผู้เสียภาษีแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมายซึ่งมีผลให้การเสียภาษีไม่ถูกต้อง กรณีดังกล่าวอาจเกิดจากเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีหรือความไม่เข้าใจหลักเกณฑ์ทางกฎหมายหรือประมาทเลินเล่อก็ได้ การวิเคราะห์แบบนี้อาจนำไปสู่การตรวจสอบไต่สวนได้ เช่น เจ้าพนักงานประเมินวิเคราะห์แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของนิติบุคคลแล้ว ปรากฏว่ากำไรขั้นต้นเพิ่มขึ้นทุกปี แต่กำไรสุทธิกลับลดลง ก็เป็นเหตุอันควรที่ทำให้เจ้าพนักงานประเมินเชื่อว่า การยื่นแบบแสดงรายการของนิติบุคคลอาจจะไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกนิติบุคคลมาทำการตรวจสอบไต่สวนได้

2. การขอคืนเงินภาษีอากร

เนื่องจากนิติบุคคลมีภาษีหัก ณ ที่จ่าย ได้นำส่งไว้เกิน จึงมีการขอคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจึงจำเป็นต้องตรวจสอบเสียก่อนว่ามีการชำระภาษีไว้เกินจริงหรือไม่ถ้าผลจากการตรวจสอบ พบว่า นิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกไปไต่สวนได้

3. ข้อมูลจากหน่วยงานหรือสถานที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษี เช่น ข้อมูลจากสัญญาซื้อขาย จากหน่วยราชการต่างๆ นิติกรรมซื้อขายที่ดิน จากกรมที่ดิน เนื่องจากกรมสรรพากรมีหนังสือขอความร่วมมือหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจ ให้เจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ในการทำสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้าง แจ้งให้กรมสรรพากรทราบเกี่ยวกับการทำสัญญาสำหรับรายที่มีวงเงินตั้งแต่ 50,000 บาท ขึ้นไป พร้อมทั้งจัดส่งสำเนาสัญญาซื้อขายหรือจ้างเฉพาะรายได้กรม

<sup>16</sup>พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา “คดีเหตุแห่งการตรวจสอบภาษีอากรข้อเดือนใจผู้ประกอบการ” สรรพากรสาส์น (มีนาคม 2538 ), หน้า 66 - 67

สรรพากรทราบ ดังนั้นเมื่อมีการนำข้อมูลสัญญาจ้างมาตรวจสอบถ้าปรากฏว่า มีการนำรายได้ดังกล่าวมาขึ้นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินก็มีเหตุอันควรที่จะออกหมายเรียกนิติบุคคลมาทำการตรวจสอบได้ส่วนได้

#### การบริหารงานของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย

ในการศึกษาคั้งนี้จะศึกษาเฉพาะการออกหมายเรียกตรวจสอบนิติบุคคล และศึกษาเฉพาะประเด็นความผิดเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ที่เกิดในท้องที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย เพื่อให้เข้าใจบทบาทที่มาของการตรวจสอบและวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ จึงขออธิบายถึงลักษณะการบริหารงานของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย และฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร ดังนี้

สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงรายเป็นหน่วยจัดเก็บภาษีสรรพากรส่วนภูมิภาครับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรในท้องที่จังหวัดเชียงราย ซึ่งประกอบไปด้วย 16 อำเภอ และ 2 กิ่งอำเภอ ได้แก่ อำเภอเมืองเชียงราย อำเภอแม่จัน อำเภอพาน อำเภอแม่สาย อำเภอเวียงป่าเป้า อำเภอแม่สรวย อำเภอเชียงของ อำเภอเชียงแสน อำเภอเทิง อำเภอป่าแดด อำเภอเวียงชัย อำเภอพญาเม็งราย อำเภอขุนตาล อำเภอเวียงแก่น อำเภอแม่ลาว อำเภอแม่ฟ้าหลวง กิ่งอำเภอเวียงเชียงรุ้ง และกิ่งอำเภอดอยหลวง ขึ้นตรงต่อสำนักงานสรรพากรภาค 8<sup>17</sup> ตามการแบ่งส่วนราชการใหม่ของกรมสรรพากร เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม 2539

ในส่วนของการบริหารงานของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย แบ่งส่วนการบริหารงานออกเป็นฝ่ายต่างๆ จำนวน 6 ฝ่าย (ดังรูปที่ 2) ดังนี้

1. ฝ่ายบริหารงานทั่วไป มีหน้าที่ในการควบคุมเกี่ยวกับการดำเนินงานธุรการและสารบรรณทั่วไป การบริหารงานบุคคล งบประมาณและพัสดุครุภัณฑ์ ให้บริการจดเลิก เปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การอนุมัติให้ใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงินเพื่อออกไปกำกับภาษีงานประชาสัมพันธ์เผยแพร่ข่าวสารภาษีอากร การออกไปผ่านภาษีอากร เก็บรักษาและบริการคัดค้นยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการควบคุมการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

2. ฝ่ายกรรมวิธี ทำหน้าที่เกี่ยวกับควบคุมการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกข้อมูล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกข้อมูล จัดหมวด

<sup>17</sup> สำนักงานสรรพากรภาค 8 ตั้งอยู่ที่จังหวัดเชียงใหม่ รับผิดชอบบริหารการจัดเก็บภาษีอากรในท้องที่ 8 จังหวัด คือ จังหวัดเชียงใหม่ จังหวัดลำพูน จังหวัดเชียงราย จังหวัดลำปาง จังหวัดแพร่ จังหวัดน่าน จังหวัดพะเยา และจังหวัดแม่ฮ่องสอน

หมู่ของการประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์เพื่อมาพิจารณาคืนภาษีและส่งผลให้ฝ่ายตรวจปฏิบัติการกำกับดูแลการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้มีหน้าที่หักภาษีหัก ณ ที่จ่าย พิจารณาการคืนภาษีทุกประเภทให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาในท้องที่ พิจารณายกเลิกการประเมินภาษีเงินได้ที่ประเมินเพิ่มเติมจากแบบแสดงรายการภาษี

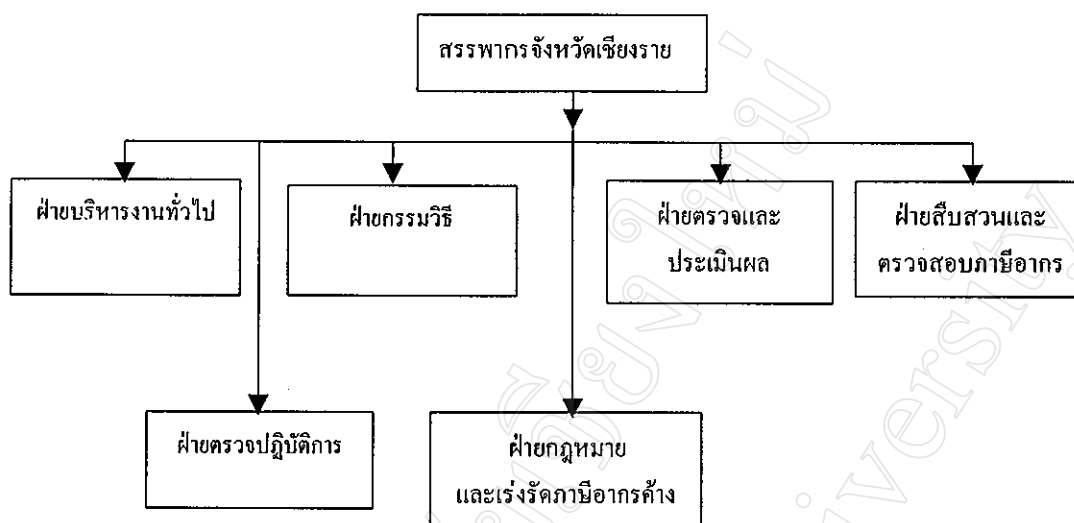
3. ฝ่ายตรวจและประเมินผล มีหน้าที่ในการควบคุมเกี่ยวกับการวิเคราะห์ฐานภาษี การประมาณการจัดเก็บภาษีของอำเภอในท้องที่ การจัดทำแผนงานการตรวจสอบภาษี การตรวจปฏิบัติการ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคืนภาษีของสำนักงาน การติดตามและประเมินผลการตรวจสอบภาษี การตรวจปฏิบัติการ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคืนภาษี เปรียบเทียบกับเป้าหมาย วิเคราะห์และนำเสนอผลการวิเคราะห์ พร้อมแนวทางการแก้ไข เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การตรวจสอบภาษี การตรวจปฏิบัติการ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคืนภาษีของสำนักงาน และสำนักงานสรรพากรอำเภอในท้องที่ปฏิบัติราชการ ตรวจตัดเดือน ตัดปี และตรวจราชการหน่วยงานในท้องที่ จัดทำสถิติรายงานผล

4. ฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร มีหน้าที่ควบคุมเกี่ยวกับการดำเนินการตรวจสอบภาษีอากร ใต้สวน และประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม แก่ผู้เสียภาษีในท้องที่รับผิดชอบ พิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ชี้แจงประเด็นและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นพยานในศาลคดีภาษีอากร สืบสวนข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของผู้ประกอบการเพื่อสนับสนุนการตรวจสอบภาษีอากร ตรวจสอบก่อนคืนภาษีเงินได้

5. ฝ่ายตรวจปฏิบัติการ ทำหน้าที่ควบคุมแนะนำการตรวจปฏิบัติการทั่วไป การตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น การตรวจสอบความถูกต้องของระบบบัญชีก่อนคืนภาษีแก่ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีภูมิลำเนาในท้องที่ สอบยันความถูกต้องในการออกไปกำกับภาษี รวมทั้งปฏิบัติงานพิเศษตามนโยบายของกรมสรรพากร

6. ฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง มีหน้าที่เกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางกฎหมาย แก่ผู้เสียภาษี เฉพาะปัญหาที่กรมสรรพากรวินิจฉัย ติความไว้ชัดเจนแล้ว ดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษีที่กระทำผิดกฎหมายภาษีอากร พิจารณาเปรียบเทียบปรับคดีอาญา ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้าง รับเรื่องพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร งานอื่นๆที่ต้องเกี่ยวข้องกับกฎหมายสรรพากร

การบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพากร ได้แก่ สำนักงานสรรพากรอำเภอจำนวน 16 อำเภอ และ 2 กิ่งอำเภอ มีหน้าที่ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพากรทุกประเภทที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร

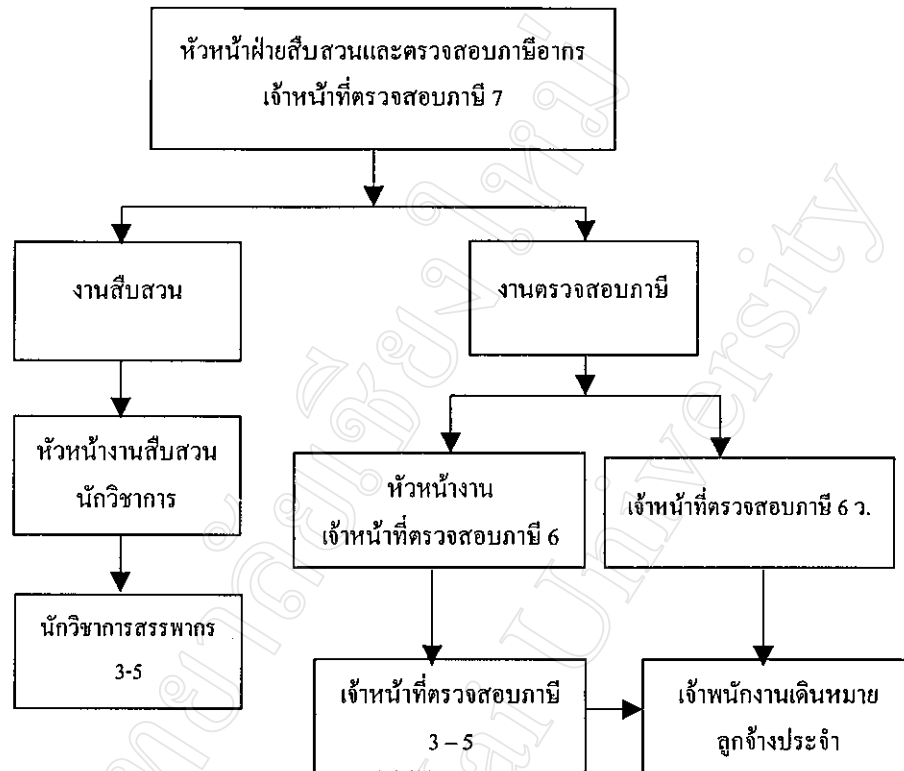


รูป 2 แสดงแผนผังการจัดองค์กร สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างปี พ.ศ. 2540–2542

ฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย เป็นฝ่ายหนึ่งในส่วนของการบริหารงานของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ดังนั้นฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร มีหัวหน้าฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร ระดับ 7 จำนวน 1 คนและได้จัดแบ่งงานรับผิดชอบเป็น 2 งาน ดังนี้

1. งานสืบสวน ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ จำนวน 3 คน ดังนี้
  - 1.1 หัวหน้างานสืบสวน ระดับ 6 จำนวน 1 คน
  - 1.2 นักวิชาการสรรพากร ระดับ 3-5 จำนวน 2 คน
2. งานตรวจสอบภาษี ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ จำนวน 7 คน ดังนี้
  - 2.1 หัวหน้างานตรวจสอบ ระดับ 6 จำนวน 1 คน
  - 2.2 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ระดับ 6ว. จำนวน 2 คน
  - 2.3 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี ระดับ 3–5 จำนวน 4 คน
  - 2.4 เจ้าหน้าที่งานเดินหมาย ระดับ 1-3 จำนวน 1 คน

ในส่วนของวิธีการทำงานจะแบ่งความรับผิดชอบในการตรวจสอบภาษี ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยวิธีการตรวจสอบตามประมวลกฎหมายรัษฎากร พ.ศ. 2540 และคู่มือการตรวจสอบภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2540 ดังแสดงในรูป 3



รูป 3 แสดงแผนผังการจัดการทำงานของฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภายในสำนักงานสรรพากร จังหวัดเชียงราย

การตรวจสอบโดยวิธีการออกหมายเรียก ของฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภายในอากรของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย เจ้าพนักงานฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภายในอากรต้องดำเนินการตรวจสอบตามระเบียบการตรวจสอบและคู่มือการตรวจสอบซึ่งกำหนดมาโดยกรมสรรพากรซึ่งได้ระบุวิธีการตรวจสอบแต่ละประเภทไว้ค่อนข้างละเอียด เพื่อให้ได้ผลการตรวจสอบภายในอากรเป็นไปในทิศทางเดียวกัน อย่างไรก็ตามเนื่องจากความแตกต่างหลายประการไม่ว่าจะเป็นประเภทของผู้ประกอบการ ลักษณะของธุรกิจ ความรู้ ความชำนาญของเจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจสอบ ตลอดไปถึงความรู้ ความเข้าใจในข้อกฎหมาย และระบบบัญชี เอกสารของผู้ประกอบการเอง

ฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภายในอากร จึงมีการวางแผนงานในการตรวจสอบภายในและวางแผนการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่ถูกต้องและชัดเจน ก่อนการดำเนินการออกหมายเรียก โดยมีวิธีและขั้นตอนการปฏิบัติงาน แบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การวางแผนตรวจสอบภายในก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการตรวจสอบภายในหลายประการดังนี้

1.1 ช่วยให้การตรวจสอบดำเนินไปอย่างเป็นระบบและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

1.2 ทำให้การตรวจสอบดำเนินไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

1.3 ก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียหาย เนื่องจากผู้เสียหายที่ประกอบกิจการประเภทเดียวกันจะได้รับการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

1.4 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบสามารถที่จะนำแนวการตรวจสอบภายในของกิจการหนึ่งไปปรับใช้ในการวางแผนการตรวจสอบ กิจการประเภทอื่นได้

2. การวางแผนการตรวจสอบ มีวิธีการดังนี้

2.1 รวบรวมข้อมูลหลักฐานต่างๆ ก่อนกำหนดนโยบายตรวจสอบ

2.2 เลือกประเภทกิจการที่จะทำการตรวจสอบ

2.3 กำหนดนโยบายที่จะตรวจสอบคือจะตรวจสอบกี่ปีภายใน ตรวจสอบภายในอะไรบ้าง และจะตรวจสอบกิจการประเภทใดที่ร้าย

2.4 คัดเลือกรายและจำนวนที่จะทำการตรวจสอบภายใน ในการคัดเลือกตรวจสอบนั้น อาจเลือกรายดังนี้

2.4.1 เลือกรายที่เชื่อว่ามีโอกาสเสี่ยงภายในมาก

2.4.2 เลือกโดยวิเคราะห์แบบแสดงรายการเพื่อให้ทราบว่าผู้เสียหายได้แสดงรายการเสียหายถูกต้อง และคิดคำนวณภาษีถูกต้องหรือไม่

ในการตรวจสอบภายในสิ่งที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะต้องคำนึงถึงคือข้อมูลหลักฐานการเสียหาย ถ้าเป็นกิจการที่มีลักษณะซับซ้อนมากก็จำเป็นต้องรวบรวมข้อมูลและหลักฐานประกอบการตรวจสอบมาก ดังนั้นก่อนจะทำการตรวจสอบกิจการดังกล่าว ควรจะได้นำดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้

ก. รวบรวมข้อมูลหลักฐานของกิจการที่จะทำการตรวจสอบ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนี้ อาจมีทั้ง ข้อมูลภายใน คือแบบแสดงรายการ รายงานการเสียหายต่างๆ จากคอมพิวเตอร์ รวมถึงข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับการจดทะเบียน นอกจากนี้จะต้องรวบรวมข้อมูลจากภายนอกเช่น จากหน่วยราชการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่นข้อมูลการขออนุญาตดำเนินการ รายงานการผลิตที่รายงานต่อหน่วยราชการอื่น หรือหลักฐานต่างๆ ที่จะต้องรายงานต่อหน่วยราชการอื่นๆ เกี่ยวกับรายรับหรือผลการผลิต กำล้างการผลิต รวมถึงการขนส่งผลผลิต การรวบรวมข้อมูลภายนอกนี้ อาจรวบรวมได้จากแหล่งที่มาของผลผลิต ข่าวสารต่างๆ หรือแหล่งอื่นๆ ที่เป็นแหล่งก่อให้เกิดรายได้

ข. ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างธุรกิจ การประกอบธุรกิจแทบทุกประเภทจะต้องมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน ไม่มีกิจการประเภทใดที่จะดำเนินกิจการของตนเองโดยไม่มี ความสัมพันธ์กับธุรกิจประเภทอื่น เช่น ผู้ผลิตสินค้าจำหน่ายจะต้องสัมพันธ์กับแหล่งที่มาของวัตถุดิบและผู้จัดจำหน่าย ดังนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องศึกษาว่าธุรกิจประเภทใดจะต้องพึ่งพาหรือเกี่ยวข้องกับธุรกิจประเภทใดบ้าง ทั้งนี้เพื่อจะได้ใช้เป็นแนวทางในการรวบรวมข้อมูลและหลักฐานประกอบการตรวจสอบ

ค. ศึกษาถึงกำลังการผลิตหรืออัตราการผลิต ถ้าเป็นธุรกิจประเภทผู้ผลิตจะต้องศึกษาถึงหน่วยงานที่ควบคุมการผลิตของผู้ผลิตสินค้าบางประเภท ซึ่งอาจได้ข้อมูลผลผลิตหรือ อัตราสูญเสียจากหน่วยงานดังกล่าวได้

ง. ศึกษาถึงสูตรการผลิต ควรศึกษาถึงขั้นตอนการผลิต ตลอดถึงกรรมวิธีการผลิต ซึ่งเป็นการยากที่ผู้ตรวจสอบจะสามารถศึกษาให้ละเอียดได้ เพราะเป็นความลับของผู้ผลิต ดังนั้นจึงอาจศึกษาพอเป็นแนวทางการดำเนินงานของผู้ผลิตแต่ละประเภท แม้จะไม่ละเอียดแต่ก็พอจะนำมาประกอบการตรวจสอบได้ อย่างน้อยก็พอจะรู้ว่า การดำเนินการผลิตนั้นๆ ใช้วัตถุดิบอะไรบ้าง อัตราส่วนของวัตถุดิบต่อสินค้าสำเร็จรูปเป็นอย่างไร หรือมีวัตถุดิบประเภทใดบ้างที่เป็น วัตถุดิบกึ่งสำเร็จรูป มีอัตราส่วนต่อสินค้าสำเร็จรูปอย่างไร ใช้วัตถุดิบประเภทใดเท่าไรต่อ สินค้าสำเร็จรูปหนึ่งหน่วย

สำหรับสูตรการผลิตนั้นสิ่งสำคัญที่ผู้ตรวจสอบจะต้องศึกษาคืออัตราการใช้วัตถุดิบแต่ละประเภทต่อสินค้าสำเร็จรูปซึ่งเป็นข้อมูลเบื้องต้น ที่ผู้ตรวจสอบจะสามารถคำนวณหาสินค้าสำเร็จรูปจากจำนวนวัตถุดิบแต่ละชนิดที่ได้ใช้ไป

จ. ศึกษาถึงวิธีการจัดจำหน่ายว่าธุรกิจประเภทใดจัดจำหน่ายสินค้าของตนเองโดยวิธีใดเช่น จัดจำหน่ายโดยตั้งตัวแทนจำหน่ายหรือจำหน่ายเอง ถ้าจำหน่ายเอง จำหน่ายโดยวิธีใด ขายเป็นเงินสด ขายเป็นเงินเชื่อ หรือขายผ่อนชำระ เป็นต้น

ดังนั้นการออกหมายเรียกจะเป็นการตรวจสอบทุกประเภทภาษี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินจะดำเนินการตรวจสอบตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษี ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ.2540 ที่กำหนดโดยกรมสรรพากรเพื่อให้ได้ผลในการตรวจสอบภาษีอากรเป็นไปใน แนวทางเดียวกัน จึงสามารถสรุปวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบตามขั้นตอนการตรวจสอบดังนี้

- 3.1 การดำเนินการก่อนออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบได้ส่วน
- 3.2 ขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก
- 3.3 การดำเนินการออกหมายเรียก
- 3.4 การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

## 3.5 วิธีการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน

## 3.6 การดำเนินการภายหลังการตรวจสอบ

3.1 การดำเนินการก่อนออกหมายเรียกผู้เสียหายมาตรวจสอบได้ส่วน ให้เจ้าหน้าที่รวบรวมหลักฐาน ข้อมูลและทำการวิเคราะห์แบบแสดงรายการของผู้เสียหายรายนั้น เมื่อได้หลักฐานข้อมูลแล้วให้ดำเนินการขออนุมัติออกหมายเรียก ข้อมูลที่เจ้าพนักงานต้องจัดเตรียมมีดังต่อไปนี้

3.1.1 แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30)

3.1.2 แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)

3.1.3 ข้อมูลบันทึกการยื่นชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบคอมพิวเตอร์จาก

ฝ่ายกรรมวิธี

3.1.4 ข้อมูลรายละเอียดการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งด้านผู้ถูกหัก และผู้นำส่ง

ภาษี

3.1.5 ข้อมูลจากหน่วยงานราชการอื่น เช่น สัญญาซื้อขายกับส่วนราชการ สัญญาก่อสร้าง เป็นต้น

3.2 ขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก การออกหมายเรียกกระทำได้ดังนี้ ให้หัวหน้าส่วนราชการสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ที่มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตพื้นที่รับผิดชอบของตนมาตรวจสอบได้ส่วนได้ทุกราย และให้ออกหมายเรียกตรวจสอบทุกประเภทภาษีอากร หรือแยกเป็นรายประเภทภาษีอากรที่ยื่นรายการ หรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่บริบูรณ์

3.3 การดำเนินการออกหมายเรียก ได้แก่ การขออนุมัติออกหมายเรียก ผู้เสียหายมาตรวจสอบได้ส่วนในปีภาษีใด จะต้องไม่เรียกตรวจสอบซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกไปแล้ว เว้นแต่กรณีมีหลักฐานหรือข้อมูลซึ่งไม่ซ้ำกับปีที่เคยออกหมายเรียกไปแล้ว

ในปัจจุบัน เจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบภาษีย้อนหลังไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือควรจะยื่นแบบแสดงรายการ เว้นแต่กรณีมีหลักฐานว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างชัดแจ้งอาจทำการออกหมายเรียกตรวจสอบเกิน 2 ปีได้ การออกหมายเรียกผู้เสียหายรายใดต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่ผู้เสียหายตามเวลาที่กำหนดในประมวลรัษฎากร คือให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

## 3.4 การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ก่อนดำเนินการตรวจสอบ

เจ้าพนักงานจะต้องมีการจัดทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภาษี



อาจเป็นไปได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ ให้หัวหน้างานในฝ่ายตรวจสอบจัดทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และเสนอให้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบพิจารณาอนุมัติ แล้วให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบตามประเด็นที่ได้วางไว้ หากเจ้าหน้าที่พบประเด็นความผิดเพิ่มเติมนอกเหนือแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่วางไว้ให้ปรับปรุงแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบในประเด็นนั้นเพิ่มเติมได้

3.5 วิธีการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน การดำเนินการตรวจสอบมีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้

3.5.1 การไต่สวนผู้เสียหายและการบันทึกถ้อยคำ เมื่อผู้เสียหายได้รับหมายเรียกและมาพบเจ้าพนักงานประเมินจะทำการไต่สวนเบื้องต้นแล้วบันทึกคำให้การไว้ในคำให้การ(ต.6) ซึ่งแนวทางไต่สวนนั้นจะปฏิบัติตามคู่มือการตรวจสอบภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2540

3.5.2 การรับมอบบัญชีและเอกสาร เมื่อผู้ถูกออกหมายเรียกหรือผู้เสียหายได้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานต่างๆ มาส่งมอบ ให้เจ้าพนักงานตรวจรับบัญชีเอกสารหรือหลักฐานดังกล่าวให้ถูกต้องแล้วให้ออกใบรับบัญชีและเอกสารตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด 2 ฉบับ ต้นฉบับให้ติดไว้กับสำนวนการตรวจสอบ ส่วนคู่ฉบับใบรับบัญชีเอกสารให้มอบแก่ผู้ส่งมอบ

3.6 การดำเนินการภายหลังการตรวจสอบ มีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้

3.6.1 เมื่อได้ดำเนินการตรวจสอบไต่สวนถูกต้องครบถ้วนทุกประเด็นแล้ว ให้เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบสรุปเสนอผลการตรวจสอบให้ผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการ การเสนอผลการตรวจสอบให้เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบรายงานผลการตรวจสอบทุกประเภท ภาษีอากร ตามคู่มือการตรวจสอบภาษีอากรไม่ว่าจะพบความผิดหรือไม่ พร้อมทั้งสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายและหลักฐานอ้างอิงที่จะต้องใช้ในการแสดงให้ผู้เสียหายเห็นว่าผู้เสียหายมีข้อผิดพลาดต่างๆ ที่ทำให้ผู้เสียหายชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน

3.6.2 เมื่อผู้บังคับบัญชาผู้มีอำนาจประเมิน หรือสั่งเรียกเก็บภาษีอนุมัติผลการตรวจสอบภาษีอากรและให้เจ้าพนักงานแจ้งให้ผู้เสียหายมารับทราบผลการตรวจสอบโดยเร็ว หากไม่มาพบให้ออกหนังสือเชิญพบผู้เสียหายมารับทราบผลการตรวจสอบ กรณีผู้เสียหายไม่มารับทราบผลการตรวจสอบ โดยไม่แจ้งเหตุขัดข้องใดๆให้ทราบ ให้เจ้าพนักงานมีหนังสือเตือนให้มารับทราบผลการตรวจสอบอีกครั้งหนึ่ง หากผู้เสียหายยังคงไม่มารับทราบผลการตรวจสอบให้เจ้าพนักงานเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการ เมื่อผู้บังคับบัญชาสั่งการประการใดแล้วให้ดำเนินการต่อไป

3.6.3 การจัดทำบันทึกข้อตกลงยินยอมการชำระภาษีอากร ผู้เสียภาษี รายใดไม่มีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย และยินยอมชำระภาษี ให้ดำเนินการทำ บันทึกข้อตกลงยินยอมการชำระภาษีอากร หากผู้เสียภาษียรายใดไม่ยินยอมการชำระภาษีหรือมี ข้อโต้แย้ง ให้บันทึกข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษี แล้วสรุปสำนวนการตรวจสอบเสนอผู้บังคับบัญชา พิจารณาสั่งการ เมื่อผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการประการใดแล้วให้ดำเนินการต่อไป กรณี ผู้เสียภาษียินยอมชำระภาษีบางส่วน ให้ดำเนินการทำบันทึกข้อตกลงยินยอมการชำระภาษีอากร และบันทึกข้อโต้แย้งในประเด็นที่ไม่ยินยอมชำระภาษีหรือมีข้อโต้แย้ง แล้วสรุปสำนวนการตรวจ สอบเสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการ เมื่อผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการประการใดแล้วให้ดำเนิน การต่อไป

3.6.4 การของดหรือลดเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม กรณีผู้เสียภาษีได้ยื่น คำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานรายงานตามแบบที่ กรมสรรพากรกำหนดเสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการต่อไป

3.6.5 การประเมินและตั้งเรียกเก็บภาษี ในการตรวจสอบได้สวนถ้า ปรากฏว่ามีภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่จะต้องตั้งประเมิน หรือเรียกเก็บเพิ่มเติม หรือสั่งให้นำส่ง ภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียหรือนำส่งภาษีอากร ให้ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินดังนี้

กรณีหัวหน้าส่วนราชการของหน่วยตรวจสอบใดเป็นผู้ออกหมายเรียกตรวจ สอบได้สวน ให้หัวหน้าส่วนราชการนั้น หรือเจ้าพนักงานประเมินชั้นรองลงมา ซึ่งหัวหน้าส่วน ราชการนั้นมอบหมายเป็นผู้ลงนามในหนังสือแจ้งการประเมินทุกฉบับ ทุกประเภทภาษีอากรที่ ตรวจสอบพบการกระทำผิด