

## สินค้าขาดจากรายงาน เสียภาษีหรือไม่ ?

ศศิพร ปุตรีภษพงษ์\*

**โดยเหตุที่** การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียจะเกี่ยวข้องกับทั้งทางด้านผลผลิตที่ขายได้ และทางด้านวัตถุดิบที่ซื้อมาใช้ในการผลิต จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดให้จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เพื่อควบคุมยอดสินค้าที่ผลิตได้และที่ขายไปรวมทั้งยอดวัตถุดิบที่ซื้อมาและที่ใช้ไปให้ถูกต้องตามความจริง ในกรณีประกอบกิจการเป็นผู้ผลิตก็มีหน้าที่ต้องจัดทำทั้งรายงานสินค้าและรายงานวัตถุดิบ (แยกจากกัน) แต่ในกรณีประกอบธุรกิจประเภทซื้อมาขายไปหรือพ่อค้าคนกลางซึ่งไม่มีวัตถุดิบเข้ามาเกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ก็มีหน้าที่จัดทำเฉพาะรายงานสินค้าเท่านั้น สำหรับผู้ประกอบการให้บริการเพียงอย่างเดียว (ไม่มีการซื้อสินค้ามาขายด้วย) เช่น อยู่ซ่อมรถยนต์ รับเหมาก่อสร้าง และการทำกิจการภัตตาคาร เป็นต้น

ผู้ประกอบการให้บริการดังกล่าวไม่อยู่ในข่ายต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบแต่อย่างใด ในปัจจุบันนี้ผู้ประกอบการส่วนใหญ่มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีสินค้าในครอบครองตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีอยู่แล้ว บทความเรื่องนี้จะกล่าวถึงกรณีใดบ้างที่ประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ แก้อ้อสงสัยได้ดังรายละเอียดต่อไปนี้

### **สาระสำคัญของกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ**

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) บัญญัติว่า “...ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอน สินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่

“asswarsaasun” ปีที่ 64 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม 2560

\* นักตรวจสอบภาษี สำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร

และให้หมายความรวมถึง ..... (จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง...”

สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (การลงรายการในรายงานสินค้าฯ ให้ลงตามรายการที่รับมาหรือจ่ายไปจริงแต่ละรายการ) เกิดขึ้นในกรณีที่มีการตรวจนับสินค้าแล้วพบว่า สินค้าไม่มีการตัดบัญชีสินค้า เช่น สินค้าสูญหาย หรือหายไปแล้วแต่ไม่ตัดจากบัญชีสินค้า ซึ่งกฎหมายถือว่าได้มีการขายสินค้าเท่ากับจำนวนสินค้าที่ขาดจากรายงานสินค้าฯ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบตามมาตรา 78/3 (5) และข้อ 8 ของกฎกระทรวงฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจพบโดยผู้ประกอบการเองหรือโดยเจ้าพนักงานประเมิน<sup>1</sup>

คำว่า “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง ที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า<sup>2</sup>

ทรัพย์สินและทรัพย์สินมีลักษณะสำคัญอยู่ 2 ประการคือ<sup>3</sup>

1. ทรัพย์สิน คือ วัตถุที่มีรูปร่าง ส่วนทรัพย์สิน

คือวัตถุที่มีรูปร่างก็ได้ หรือไม่มีรูปร่างก็ได้

2. วัตถุที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างนั้นต้องอาจมีราคาได้ และต้องอาจถือเอาได้

คำว่า “วัตถุที่มีรูปร่าง” นั้น หมายถึง สิ่งที่เห็นได้ด้วยตา จับต้องสัมผัสได้ เช่น หนังสือ โต๊ะ เก้าอี้ บ้านเรือน รถ เป็นต้น

คำว่า “วัตถุที่ไม่มีรูปร่าง” นั้น หมายถึง สิ่งที่ไม่เห็นได้ด้วยตา จับต้องสัมผัสไม่ได้ เช่น แก๊ส กำลังแรงแห่งธรรมชาติ พลังปรมาณู เป็นต้น และยังได้แก่ทรัพย์สินและสิทธิต่างๆ ที่จะเป็นทรัพย์สินนี้จะต้องเป็นทรัพย์สินและสิทธิที่กฎหมายไทยรับรองแล้ว เช่น กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภารจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเก็บกิน สิทธิเหนือพื้นดิน ภารติดพันในอสังหาริมทรัพย์ จำนำ จำนอง ลิขสิทธิ์ (ตามพระราชบัญญัติ ลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537) สิทธิในเครื่องหมายการค้า (ตามพระราชบัญญัติเครื่องหมายการค้า พ.ศ. 2534) สิทธิบัตร (ตามพระราชบัญญัติสิทธิบัตร พ.ศ. 2522) ส่วนสิทธิในชื่อเสียงแห่งธุรกิจ (business goodwill) แม้จะได้รับการรับรองจากกฎหมายต่างประเทศ แต่ขณะนี้ยังไม่มียกกฎหมายไทยรับรองจึงไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สิน<sup>4</sup>

คำว่า “อาจมีราคาได้” นั้น ราคาหมายถึง

<sup>1</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 4-021

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (9)

<sup>3</sup> ศาสตราจารย์บัญญัติ สุชีวะ คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน พิมพ์ครั้งที่ 13 ปรับปรุงโดยศาสตราจารย์พิเศษ ไพโรจน์ วายุภาพ หน้า 5-9

<sup>4</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 837/2507 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1165/2473

คุณค่าในตัวของสิ่งนั่นเอง (ตรงกับ value ในภาษาอังกฤษมีใช้ราคาตรงกับ price ในภาษาอังกฤษ) แม้บางสิ่งจะมีค่าหรือราคาลดน้อยลงไปบ้างก็ยังคงเป็นทรัพย์สิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 488/2534) สิ่งบางอย่างอาจซื้อขายด้วยราคามีได้ แต่อาจมีคุณค่าเพื่อประโยชน์ในการใช้สอยทางเศรษฐกิจหรือประโยชน์ทางจิตใจอยู่ก็ได้ เช่น จดหมายติดต่อบทระหว่างคู่รัก ประกาศตั้งชื่อสกุล เป็นต้น สลากกินแบ่งรัฐบาลก็เป็นทรัพย์สินซึ่งซื้อขายเปลี่ยนมือกันได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1120/2495) แม้สลากที่ไม่ถูกรางวัลแล้วซื้อขายกันไม่ได้ต่อไปก็อาจมีราคาได้ ถ้าเจ้าของยังวางแผนเก็บรักษาไว้เป็นที่ระลึก (คำพิพากษาฎีกาที่ 393/2503 อธิบายว่าทรัพย์สินนั้น หมายความว่าถึงทรัพย์สินอันมีค่าใดๆ ทั้งสิ้นที่จะถือเอาได้)

คำว่า “อาจถือเอาได้” นั้น หมายถึง อาจเข้าหวงกันไว้เพื่อตนเอง ไม่จำเป็นต้องเข้ายึดจัดต้องได้จริงจัง เช่น ปลาในโง๊ะ แม้เจ้าของโง๊ะจะยังไม่ทันจับปลา ก็เรียกว่าเจ้าของโง๊ะอาจถือเอาได้แล้ว เพราะมีการกันโง๊ะแสดงการหวงกันไว้เพื่อตนเอง แต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1272/2473 วินิจฉัยว่า การจับปลาในโง๊ะของผู้อื่นไม่เป็นความผิดฐานลักทรัพย์ ก็เพราะถือว่าปลาในโง๊ะยังมีใช่เป็นปลาของเจ้าของโง๊ะ เพราะปลานั้นอาจเข้าออกนอกโง๊ะได้เป็นปกติ รั้งนกในถ้ำเมื่อผู้ที่ผูกขาด

ได้รับอนุญาตจากรัฐบาลเข้าครอบครองถ้ำแสดงการหวงกันรั้งนกนั้นแล้ว ก็เรียกได้ว่า อาจถือเอาได้แล้ว ฉะนั้น ปลาในทะเลก็ตี รั้งนกในถ้ำก็ตีอยู่ในลักษณะที่อาจถือเอาได้ทั้งสิ้น รั้งนกก็อ่อนในถ้ำจึงเป็นทรัพย์สินแต่เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีเจ้าของ (คำพิพากษาฎีกาที่ 2763/2541)

### คำว่า “สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง”

บทบัญญัติมาตรา 87 เป็นบทเริ่มต้นที่วางกฎระเบียบเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ โดยกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการให้มีการจัดทำรายงานและการเก็บรักษาหลักฐาน และเอกสารต่างๆ ให้ผู้ประกอบการถือปฏิบัติโดยส่วนผูกพันและเกี่ยวเนื่องกับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 หากผู้ประกอบการใดไม่เข้าตามข้อกำหนดใน 87/1 และมาตรา 87/2 แล้ว ให้ถือปฏิบัติตามมาตรา 87

ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉพาะที่ประกอบกิจการขายสินค้าซึ่งคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบและให้ลงรายการตามปริมาณสินค้าหรือวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไปจริง โดยจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายการ

เป็นใบสำคัญรับหรือจ่ายสินค้าและให้ลงรายการภายในสามวันทำการนับแต่วันที่รับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้าหรือวัตถุดิบ ทั้งนี้ ตามมาตรา 87 (3) ประกอบกับข้อ 3 และข้อ 9 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89)ฯ ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2542

**ตัวอย่าง<sup>5</sup>** สินค้าที่จัดหามาเพื่อใช้ในการส่งเสริมการขาย ไม่ว่าจะเป็นสินค้าชนิดอื่นหรือชนิดเดียวกันกับสินค้าที่ขาย บริษัทฯ ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยลงรายการสินค้าและวัตถุดิบตามปริมาณสินค้าและวัตถุดิบที่รับมาหรือจ่ายไปจริง พร้อมทั้งจัดให้มีเอกสารประกอบการลงรายงานเป็นใบสำคัญรับหรือจ่ายสินค้า และให้ลงรายการภายใน 3 วันนับแต่วันที่รับมาหรือจ่ายไปซึ่งสินค้าและวัตถุดิบ ทั้งนี้ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89)ฯ ลงวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2542

### **ข้อควรรู้ที่ได้จากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร**

1. กรณีสินค้าและทรัพย์สินสูญหาย เนื่องจากเหตุการณ์อุทกภัย ซึ่งเป็นภัยธรรมชาติที่เป็นเหตุสุดวิสัย บริษัทฯ ไม่สามารถป้องกันได้

ย่อมไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าดังกล่าว<sup>6</sup>

2. สินค้าคงเหลือของบริษัทฯ ที่สูญหายเนื่องจากถูกโจรกรรม สินค้าดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 จากมูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดของสินค้าที่ถูกโจรกรรมไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/1 (8) (จ) มาตรา 79 มาตรา 79/3 (3) และมาตรา 87 (3)<sup>7</sup> และบริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) มาตรา 89 (4) และมาตรา 89 (10) พร้อมกับเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 เนื่องจากบริษัทฯ ต้องเสียเบี้ยปรับหลายกรณีตามมาตรา 89 ให้เรียกเก็บเบี้ยปรับได้เพียงกรณีเดียว คือ เบี้ยปรับตามมาตรา 89 (10) ซึ่งเป็นกรณีที่ทำให้เรียกเก็บได้เงินเป็นจำนวนมากตามมาตรา 89 วรรคสอง ประกอบกับข้อ 12 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษี-

<sup>5</sup> หนังสือที่ กค 0811 (กม.02)/พ./854 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2545 และหนังสือที่ กค 0811 (กม.06)/พ.519 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2544

<sup>6</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ./2938 ลงวันที่ 11 เมษายน 2555

<sup>7</sup> หนังสือที่ กค 0706/6444 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2550

มูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542<sup>8</sup>

### ข้อสังเกต<sup>9</sup>

1. สำหรับภาษีซื้ออันเกิดจากสินค้าที่ถูกโครงการไปนั้น เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ หากไม่ต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีสินค้าของบริษัทฯ สูญหายและบริษัทฯ มีหลักฐานแจ้งชัดว่า สินค้าดังกล่าวถูกโครงการ ถือเป็นผลเสียหายเนื่องจากการประกอบกิจการ หากผลเสียหายดังกล่าวไม่มีประกัน หรือสัญญาคุ้มครองใดๆ บริษัทฯ มีสิทธินำมูลค่าต้นทุนของสินค้าทั้งจำนวนไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (12) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผลเสียหายดังกล่าวเกิดขึ้น และหากภายหลังบริษัทฯ ได้รับชำระหนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็นำจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระแล้วนั้น มาลงเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย

<sup>8</sup> หนังสือที่ กค 0811/พ.10401 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2542

<sup>9</sup> หนังสือที่ กค 0706/3689 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2549

<sup>10</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./2966 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2547

3. กรณีบริษัทฯ ตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้วปรากฏว่า สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อไม่ปรากฏข้อเท็จจริงที่พิสูจน์ได้ว่าเกิดโดยเหตุสุดวิสัย ต้องถือว่าสินค้าที่ขาดไปนั้นได้ขายไปแล้วตามมาตรา 77/1 (8) (จ) บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) และต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีซึ่งคำนวณจากมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ตรวจพบตามมาตรา 79/3 (3) และมาตรา 89 (10) ทั้งนี้ บริษัทฯ มีสิทธิได้รับการลดเบี้ยปรับตามข้อ 7 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542<sup>10</sup>

## **บทความพิเศษ** **ที่น่าสนใจ**

### ▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7432/2559

วันที่ 24 เมษายน 2550 เจ้าพนักงานประเมินเข้าตรวจสอบสภาพกิจการของโจทก์และตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ 6,500 กิโลกรัม อีกสี่เดือนต่อมาโจทก์

ส่งรายงานภาษีซื้อ - ภาษีขาย พร้อมรายงานสินค้าและวัตถุดิบคงเหลือ แสดงยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 24 เมษายน 2550 จำนวน 6,500 กิโลกรัม เจ้าพนักงานประเมินจึงตรวจยอดสินค้าคงเหลือจากรายงานสินค้าฯ โดยนำยอดยกมา ณ วันที่ 1 มกราคม 2550 บวกรายการรับตามใบกำกับภาษีซื้อและหักรายการจ่ายตามใบกำกับภาษีขาย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 ถึงวันที่ 24 เมษายน 2550 ซึ่งในรายงานสินค้าฯ ณ วันที่ 24 เมษายน 2550 โจทก์ต้องบันทึกยอดสินค้าคงเหลือ 161,577 กิโลกรัม แต่ตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ 6,500 กิโลกรัม โจทก์จึงมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าฯ 155,077 กิโลกรัม ถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) (จ)

ดังนั้น มูลค่าของฐานภาษีของโจทก์จึงต้องถือตามราคาตลาดในวันที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่ามีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบคือวันที่ 24 เมษายน 2550 ซึ่งตามใบกำกับภาษีขาย โจทก์ขายสินค้าเม็ดพลาสติกไป 3 ครั้ง มีราคาเฉลี่ย 45.66 บาทต่อกิโลกรัม ราคาเฉลี่ยดังกล่าวจึงนำไปใช้ในการคำนวณมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ขาดไปจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1232/2551

กรณีเจ้าพนักงานประเมินนำยอดขายรถยนต์ในปี

2539 ที่โจทก์ยื่นยอดรายรับตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มขาดไป โดยถือว่ายอดขายที่โจทก์ยื่นขาดตามผลการตรวจสอบเป็นยอดของเดือนภาษีธันวาคม 2539 นั้นเป็นคุณแก่โจทก์และชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่ากรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบถือเป็นการขายตามคำนิยามในมาตรา 77/1 (8) (จ) และตามมาตรา 78/3 (5) ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534 ข้อ 8 ในกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) และมาตรา 87 วรรคสอง ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบและโจทก์ต้องนำส่งภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป หากโจทก์ไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครบถ้วนก็ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ เมื่อเจ้าพนักงานตรวจพบกรณีดังกล่าวและถือว่ายอดขายของโจทก์ยื่นขาดตามผลการตรวจสอบเป็นยอดขายของเดือนธันวาคม 2539 ก็เพื่อประโยชน์ของโจทก์ในการคำนวณเงินเพิ่มเพราะเดือนธันวาคมเป็นเดือนสุดท้ายแห่งปี ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานจึงถูกต้องและเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4797/2549

ในการเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลนั้น แม้ประมวลรัษฎากรฯ ลักษณะ 2 หมวด 3 ส่วน 3 จะมีได้มีบทบัญญัติว่ากรณีที่ วัตถุประสงค์ขาดหายจากบัญชีให้ถือว่าเป็นการขาย แต่ ถ้ามีการนำวัตถุประสงค์ที่ขาดหายนั้นไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปจำหน่ายก็ถือว่าเป็นการขายสินค้าสำเร็จรูปตามความเป็นจริง และแม้มาตรา 77/1 (8) (จ) จะบัญญัติให้ถือว่ากรณีที่วัตถุประสงค์ขาดหายจากบัญชีให้ถือว่าเป็นการขายวัตถุประสงค์นั้น แต่ถ้ามีการนำวัตถุประสงค์ที่ขาดหายนั้นไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปจำหน่ายก็ถือว่าเป็นการขายสินค้าสำเร็จรูปตามความเป็นจริงเช่นเดียวกัน การผลิตและขายทั้งสองกรณีนี้ย่อมจะต้องเสียภาษีจากราคาสำเร็จรูปของสินค้าที่ผลิตจากวัตถุประสงค์ที่ขาดหายนั้น โจทก์มี ส. ผู้ตรวจสอบบัญชีเบิกความอ้างเหตุวัตถุประสงค์ขาดหายว่าเกิดจากการสูญเสียในระหว่างการผลิตหรือเกิดจากการลงรายการในบัญชีคุมสินค้าและวัตถุประสงค์ผิดพลาด ไม่ได้ยืนยันว่าเหตุขาดหายนั้นเกิดจากกรณีใดในสองกรณีนั้น แม้โจทก์จะมี ก. ผู้จัดการโรงงาน และ ข. ผู้ช่วยผู้จัดการโรงงานของโจทก์เบิกความถึงขั้นตอนในการผลิตตุ้มลำโพงเพื่อแสดงให้เห็นว่าผ้าเน็ต (SPEAKER CLOTH) อาจเกิดการสูญเสียได้ในขณะนำไปประกอบเพื่อผลิตตุ้มลำโพงแต่พยานโจทก์ทั้งสองก็ไม่สามารถหาหลักเกณฑ์แน่นอนได้ว่ามีการสูญเสียวัตถุประสงค์ในการผลิตอย่างน้อยเพียงใด พยานหลักฐานโจทก์ที่

นำสืบมาจึงรับฟังไม่ได้ว่าเหตุที่วัตถุประสงค์ขาดหายจากบัญชีมิได้เกิดจากการนำไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปจำหน่าย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า การที่วัตถุประสงค์ขาดหายจากบัญชีเกิดจากการที่โจทก์นำไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปจำหน่าย การที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มโดยถือราคาสินค้าสำเร็จรูปเป็นฐานจึงถูกต้อง

#### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 425/2547

เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 เข้าปฏิบัติการตรวจนับสินค้าและวัตถุประสงค์ ณ สถานประกอบการของโจทก์และบ้านเลขที่ 1/2 - 3 ซึ่งเป็นสถานที่เก็บสินค้าอีกแห่งหนึ่งที่ไม่ได้แจ้งเป็นสาขาของสถานประกอบการ โดยมีหุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์เป็นผู้ดำเนินการตรวจนับก่อนเริ่มทำการตรวจนับ โจทก์ไม่นำรายงานสินค้าและวัตถุประสงค์ที่ต้องจัดทำตามกฎหมายมาส่งมอบเพื่อทำการตรวจสอบ โดยอ้างว่าพนักงานบัญชีของโจทก์ไม่มาทำงาน เมื่อตรวจนับสินค้าเสร็จสิ้น เจ้าพนักงานฯ ได้จัดทำบันทึกคำให้การและบันทึกรายละเอียดการตรวจนับสินค้าและวัตถุประสงค์ให้หุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์ลงลายมือชื่อไว้เป็นหลักฐาน หุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์ไม่ได้โต้แย้งคัดค้านแต่อย่างใด เมื่อนำรายการสินค้าที่ตรวจนับได้เปรียบเทียบกับรายงานสินค้าและวัตถุประสงค์ที่ปรับปรุงแล้ว ปรากฏว่าสินค้าของโจทก์ขาดจากรายงาน ถือเป็นการขายตาม

มาตรา 77/1 (8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงได้ทำการประเมินภาษีโดยลดเบี้ยปรับให้คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับ โจทก์ได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ดังนั้น การประเมินของจำเลยที่ 5 เจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 จึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2297/2543**

โจทก์มีปริมาณสินค้าคงเหลือ ณ สถานประกอบกิจการของโจทก์ต่ำกว่าปริมาณสินค้าตามรายงานสินค้าและวัตถุดิบ จึงต้องถือว่าโจทก์มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้า ซึ่งตามมาตรา 77/1 (8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นการขาย การที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินว่าโจทก์มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าเป็นสินค้าที่โจทก์ได้ขายไปแล้ว จึงเป็นการถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1140/2547**

การที่เจ้าพนักงานของจำเลยได้ตรวจสอบเอกสารบัญชีคุมสินค้าของโจทก์ซึ่งมีทั้งรายการสินค้าที่ขาดและเกินจากบัญชี โดยนำเอามูลค่าของสินค้าที่ขาดจากบัญชีคุมสินค้าตามที่โจทก์ตรวจนับเองมาคำนวณเป็นรายได้เท่ากับยอดขายสินค้า โดยถือว่าโจทก์ขายสินค้านี้ดังกล่าวแล้วไม่ลงบัญชี

หรือลงบัญชีต่ำไป แต่เมื่อโจทก์ชี้แจงถึงเหตุที่สินค้าขาดหายจากบัญชีคุมสินค้าหลายประการ เจ้าพนักงานของจำเลยก็ยอมให้โจทก์นำรายการสินค้าที่เกินจากบัญชีมาหักออกจากรายการสินค้าที่ขาดจากบัญชีสำหรับสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน แล้วแก้รายการที่โจทก์ยื่นไว้เดิมว่าโจทก์มีรายได้จากการขายสินค้าที่ขาดจำนวนในบัญชีคุมสินค้านั้น เป็นวิธีประเมินด้วยการตรวจสอบพยานหลักฐานที่ปรากฏ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 20 มิได้ประเมินตามมาตรา 77/1 (8) (จ) จึงเป็นการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกต้อง

หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1140/2547 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาตรานี้และมาตราอื่นในส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมวด 3 ภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่ากรณีทีสินค้าขาดจากบัญชีคุมสินค้าให้ถือว่าสินค้าที่ขาดไปนั้นได้ขายไปและถือเป็นการขายได้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ จึงต่างกับประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (จ) ที่ให้ถือว่าสินค้าที่ขาดไปจากรายงานสินค้าและ



วัตถุได้ขายไปและถือเป็นรายรับในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มาตรานี้ก็ไม่มีมาตราใดในประมวล-  
 รัษฎากรบัญญัติให้นำมาใช้บังคับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอนุโลม ฉะนั้น กรณีที่สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบหรือบัญชีคุมสินค้านั้น แม้จะเป็นการขายและถือเป็นรายวันในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะถือเป็นการขายและถือเป็นรายได้ใน การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอัตโนมัติไม่ได้ จะถือเป็นการขายและถือเป็นรายได้หรือไม่ยอมแล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป เช่น กรณีที่สินค้าที่ขาดไปนั้นเกิดจากการตรวจนับผิดหรือแฉกแถมหรือสูญหายหรือถูกคนร้ายลักไปก็จะถือว่าสินค้าที่ขาดไปนั้นได้ขายและถือเป็นรายได้ไม่ได้

หน้าที่พิสูจน์ที่ว่าสินค้าที่ขาดจากบัญชีคุมสินค้ามิได้ขายไปน่าจะเป็นหน้าที่ของผู้ขายสินค้า เพราะผู้ขายสินค้ามีสินค้าไว้เพื่อขาย ขายสินค้าไปเป็นจำนวนเท่าใดสินค้าก็ขาดจากบัญชีคุมสินค้านั้น ถ้าอ้างว่าสินค้าที่ขาดไปนั้นไม่ได้ขายก็ต้องพิสูจน์ให้เห็นเป็นเช่นนั้น

คดีนี้มีทั้งสินค้าขาดและเกินจากบัญชีคุมสินค้า สาเหตุจากเจ้าหน้าที่ของโจทก์จ่ายสินค้าผิดพลาดสลับกัน เนื่องจากสินค้ามีลักษณะใกล้เคียงกัน เจ้าพนักงานของจำเลยจึงจัดสินค้าที่มี

ลักษณะเดียวกัน ขนาดเดียวกัน ให้อยู่ในสินค้าประเภทเดียวกันแล้วนำมามูลค่าที่ขาดจากบัญชีหักด้วยมูลค่าสินค้าที่เกิน ส่วนที่ยังขาดจากบัญชีอยู่ถือว่าโจทก์ได้ขายไปและเป็นรายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิเพราะโจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าส่วนที่ยังขาดอยู่นั้นมิได้ขายไป ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยปรับปรุงกำไรสุทธิของโจทก์โดยเพิ่มยอดรายได้ดังกล่าว และประเมินให้โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นตามประมวล-  
 รัษฎากร มาตรา 20 มิได้ใช้มาตรา 77/1 (8) (จ) ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย

## สรุป

การจัดทำรายงานสินค้าและรายงานวัตถุดิบนั้นเพื่อให้กิจการทราบยอดขายสินค้าและสินค้าคงเหลือ ตลอดจนวัตถุดิบที่รับมาหรือมีการจำหน่ายจ่ายออกไปอย่างถูกต้อง โดยกิจการต้องมีความรอบคอบและตรวจนับรายการสินค้าให้ครบถ้วนเพื่อประโยชน์ในการจัดการ การเก็บรักษาหลักฐาน ตลอดจนเอกสารต่างๆ ไม่ให้เป็นสินค้าขาดจากรายงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 87 (3) ซึ่งจะทำให้มีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการตรวจสอบได้

