

บทที่ 2

ทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาในการตรวจสอบภาษีของเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ลำพูนต่อกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือลำพูน โดยได้นำทฤษฎี แนวคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องมาประกอบการศึกษา ดังนี้

2.1 ทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้อง

2.1.1 กฎหมายส่งเสริมการลงทุน (ฝ่ายนโยบายส่งเสริมการลงทุน กองนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, www.efpo.go.th, วันที่ 20 มีนาคม 2548)

1. ความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการส่งเสริมการลงทุน

กฎหมายฉบับแรกที่ตราขึ้นเพื่อส่งเสริมการลงทุนของภาคเอกชน และต่อมาภายหลังได้มีการปรับปรุงกฎหมายอีกหลายครั้งซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดผลในการส่งเสริมการลงทุนได้อย่างสมบูรณ์ยิ่งขึ้น โดยสาระสำคัญของกฎหมายยังคงเดิม คือ

1) การให้หลักประกันด้านการลงทุน เช่น รัฐบาลจะไม่ตั้งโรงงานอุตสาหกรรมเพื่อแข่งขันและจะไม่โอนกิจการอุตสาหกรรมของเอกชนมาเป็นของรัฐบาล

2) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีการค้าวัตถุดิบ และลดหย่อนอากรขาเข้าและภาษีการค้าวัตถุดิบ

กฎหมายส่งเสริมการลงทุนที่ใช้ในปัจจุบัน ได้แก่ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาแล้ว 2 ครั้ง เพื่อให้ยืดหยุ่นและสอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและการคลังของประเทศ โดยเฉพาะพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 และ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544

2. สิทธิและประโยชน์ของผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุน

ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิและประโยชน์ต่างๆ จำแนกเป็น 5 ด้าน ดังนี้

1) สิทธิประโยชน์ทั่วไป (ที่มีใช้ภาษี)

(1) ยกเว้นอากรขาเข้าของที่นำเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป (มาตรา 36 (2))

(2) สิทธิในการนำช่างต่างด้าวเข้ามาทำงาน (มาตรา 25 และ 26) แม้จะมีจำนวนคนและระยะเวลาเกินกว่าที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง ซึ่งช่างต่างด้าว ได้แก่ ช่างฝีมือ ผู้ชำนาญการรวมถึงคู่สมรสและผู้อยู่ในอุปการะ

(3) สิทธิถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินสำหรับเป็นที่ตั้งหรือที่พักอาศัยระหว่างระยะเวลาที่ประกอบกิจการ (มาตรา 27) เช่น ที่ตั้งสำนักงานหรือโรงงานไม่เกิน 5 ไร่ ที่พักอาศัยของผู้บริหารไม่เกิน 10 ไร่ ที่พักอาศัยคนงานไม่เกิน 20 ไร่

2) สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

(1) ภาษีเงินได้

ก. ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 31) ระยะเวลา ไม่เกิน 8 ปี แล้วแต่คณะกรรมการจะพิจารณาอนุมัติ โดยตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 กิจการที่ยื่นขอรับการส่งเสริมภายหลังวันที่ 1 ธันวาคม 2544 จะถูกจำกัดสิทธิประโยชน์ ภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ให้ได้รับมากเกินไป ทั้งนี้จะได้รับยกเว้นภาษีสูงสุดเท่ากับเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดิน และทุนหมุนเวียน) เท่านั้น

ข. ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับจากการประกอบกิจการ(มาตรา 34)

(2) อกรขาเข้า

ก. ยกเว้นอากรขาเข้า/ลดหย่อนอากรขาเข้าเครื่องจักรร้อยละ 50 (มาตรา 28 และ 29) จะได้รับยกเว้น/ลดหย่อนอากรนั้น แล้วแต่กิจการตั้งอยู่ในเขตใด อย่างไรก็ตาม เพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายแก่อุตสาหกรรมภายในจึงกำหนดเงื่อนไขว่า เครื่องจักรนั้นต้องไม่เป็นเครื่องจักรที่สามารถผลิตหรือประกอบได้ในประเทศ ยกเว้นว่ามีข้อจำกัดทางด้านคุณภาพหรือปริมาณการผลิตไม่เพียงพอ

ข. ลดหย่อนอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นไม่เกินร้อยละ 90 (มาตรา 30)

3) สิทธิประโยชน์ในการส่งออก

(1) ยกเว้นอากรขาเข้าวัตถุดิบ และวัสดุจำเป็น (มาตรา 36(1))ให้สำหรับกรณีที่น่าเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ เพื่อการส่งออกเท่านั้น

(2) ยกเว้นอากรขาเข้าของที่น่าเข้ามาเพื่อส่งกลับออกไป (มาตรา 36 (2))

4) หลักประกันและความคุ้มครอง

(1) รัฐจะไม่โอนกิจการของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมมาเป็นของรัฐ (มาตรา 43)

(2) รัฐจะไม่ประกอบกิจการขึ้นใหม่เพื่อแข่งขันกับผู้ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 44)

(3) รัฐจะไม่ผูกขาดการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกันกับผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (มาตรา 45)

(4) รัฐจะไม่ควบคุมราคาผลิตภัณฑ์ของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (มาตรา 46)

(5) รัฐจะอนุญาตให้ส่งออกผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริม (มาตรา 47)

(6) รัฐจะไม่อนุญาตให้ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจ นำผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกับที่ได้รับการส่งเสริมเข้ามาในราชอาณาจักร โดยได้รับยกเว้นอากรขาเข้า (มาตรา 48)

5) สิทธิประโยชน์ในเขตส่งเสริมการลงทุน(เขต3) นอกเหนือจากสิทธิประโยชน์ที่กล่าวมาแล้วกิจการที่ตั้งอยู่ในเขต 3 จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมเป็นพิเศษ ดังนี้

(1) ลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ50 เป็นเวลา 5 ปี (มาตรา 35(2)) หลังจากระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงิน ได้นิติบุคคลในครั้งแรกสิ้นสุดลง

(2) หักค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าขนส่งค่าไฟฟ้า ค่าประปาได้ 2 เท่า (มาตรา 35(3)) สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) หักค่าติดตั้ง/ก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวก ร้อยละ 25 (มาตรา35(4))

3. หลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน

สิทธิประโยชน์ต่างๆที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเป็นเพียงการกำหนดเครื่องมืออย่างกว้างในการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วคณะกรรมการได้ออกประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ที่ 2/2543 เรื่อง ประเภท ขนาด และเงื่อนไขของกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุนเพื่อใช้เป็นกรอบทิศทางของนโยบายส่งเสริมการลงทุน และเป็นแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาการส่งเสริมการลงทุนแก่โครงการลงทุนของเอกชน โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) ประเภทกิจการที่ให้การส่งเสริมการลงทุน

ผู้สนใจที่จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนต้องยื่นเสนอโครงการโดยมีเงินลงทุน (ไม่รวมค่าที่ดินและทุนหมุนเวียน) อย่างน้อย 1 ล้านบาท (เป็นนโยบายเพื่อส่งเสริมกิจการ SMEs) โดยกิจการที่จะขอรับการส่งเสริมการลงทุนได้นั้น มีประกาศกำหนดไว้ชัดเจนรวม 7 หมวด ได้แก่

(1) หมวดเกษตรกรรมและผลิตผลจากการเกษตร

(2) หมวดเหมืองแร่ เซรามิกส์ และโลหะขั้นมูลฐาน

- (3) หมวดอุตสาหกรรมเบา
- (4) หมวดผลิตภัณฑ์โลหะ เครื่องจักร และอุปกรณ์ขนส่ง
- (5) หมวดอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ และเครื่องใช้ไฟฟ้า
- (6) หมวดเคมีภัณฑ์ กระจก และพลาสติก
- (7) หมวดกิจการบริการและสาธารณูปโภค

ในแต่ละหมวดอุตสาหกรรมจะแบ่งเป็นประเภทกิจการย่อยๆ และมีการกำหนดเงื่อนไขประกอบ เช่น เงื่อนไขที่ตั้งของกิจการ การกำหนดขนาดการลงทุนไว้เฉพาะลักษณะ และขอบข่ายประเภทธุรกรรมที่อนุญาตให้สามารถดำเนินการได้เป็นต้น

2) การแบ่งเขตการลงทุน

คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้แบ่งเขตการลงทุน หรือที่ตั้งของกิจการออกเป็น 3 เขต ได้แก่ เขต 1 ได้แก่ พื้นที่กรุงเทพมหานครและปริมณฑลรวม 6 จังหวัด เขต 2 ได้แก่ จังหวัดที่ห่างไกลกรุงเทพ 12 จังหวัด และ เขต 3 ประกอบด้วย 58 จังหวัดที่ห่างไกลความเจริญ

การแบ่งเขตการลงทุนมีวัตถุประสงค์เพื่อสนองตอบนโยบายการกระจายการลงทุนสู่ภูมิภาค ทั้งนี้ เพื่อชักจูงการลงทุนไปยังพื้นที่เป้าหมาย คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงใช้กลยุทธ์ให้สิทธิประโยชน์ลดหลั่นกันตามระดับความเจริญของพื้นที่ และกำหนดให้เฉพาะเขต 3 เท่านั้น ที่ถือเป็นเขตส่งเสริมการลงทุน หรือถือเป็นพื้นที่เป้าหมายที่ต้องการการพัฒนาอย่างมาก ดังนั้น กิจการที่ตั้งในเขต 3 จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเติมจากเขต 1 และ เขต 2

3) กิจการที่ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ถูกใช้เป็นที่เครื่องมือชักจูงการลงทุนใน 2 ลักษณะ ได้แก่ การลงทุนในพื้นที่ที่ต้องการ (การแบ่งเขตการลงทุนและให้สิทธิประโยชน์แตกต่างกัน) และการลงทุนในสาขาอุตสาหกรรมที่ต้องการ

ซึ่งในส่วนของการชักจูงการลงทุนในสาขาอุตสาหกรรมเป้าหมาย (Strategic Industries) นั้น การส่งเสริมการลงทุนใช้กลยุทธ์ คือ กำหนดอุตสาหกรรมเป้าหมายเหล่านั้น ให้เป็นกิจการที่ให้ ให้ความสำคัญเป็นพิเศษ เช่น กิจการเกษตรกรรมและผลผลิตจากการเกษตร กิจการวิจัยและพัฒนา กิจการพัฒนาระบบนิเวศมนุษย์ กิจการสาธารณูปโภคและบริการพื้นฐาน กิจการผลิตเครื่องจักรและอุปกรณ์ จำพวก แม่พิมพ์ ชิ้นส่วนยานพาหนะ เป็นต้น โดยกิจการเหล่านี้ จะได้รับสิทธิประโยชน์เป็นพิเศษเพิ่มเติมขึ้นด้วย ได้แก่ ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับเครื่องจักร ไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใดและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี ไม่ว่าตั้งอยู่ในเขตใด

ข้อดีของกฎหมายส่งเสริมการลงทุนฉบับปัจจุบัน คือ มีความยืดหยุ่น โดยกฎหมายได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนอย่างเต็มที่ กล่าวคือ คณะกรรมการ

สามารถใช้ดุลพินิจในการกำหนดหรือปรับเปลี่ยนหลักเกณฑ์ เงื่อนไข ในการส่งเสริมการลงทุน การให้สิทธิประโยชน์ต่างๆ ได้ตามความเหมาะสมและสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจหรือนโยบาย อุตสาหกรรมของประเทศในแต่ละช่วงเวลา ตลอดจนใช้คุ้มครองอุตสาหกรรมภายในได้ด้วย เช่น

นโยบาย	วัตถุประสงค์
1. การกำหนดสัดส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะได้รับยกเว้นไว้ไม่เกิน 1 เท่าของเงินลงทุน	1. เพื่อลดการสูญเสียมูลค่าภาษีอากรของรัฐ
2. กำหนดเงินลงทุนขั้นต่ำสำหรับกิจการที่ขอรับการส่งเสริมการลงทุน 1 ล้านบาท	2. เพื่อส่งเสริมกิจการวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)
3. ไม่ให้ยกเว้นอากรขาเข้าแก่เครื่องจักรเก่าที่มีอายุการใช้งานเกินกว่า 10 ปี	3. เพื่อประโยชน์ด้านสิ่งแวดล้อม ประสิทธิภาพการผลิต และความปลอดภัยในการทำงาน
4. ไม่ยกเว้นอากรขาเข้าให้แก่เครื่องจักร หากเครื่องจักรนั้น มีการผลิตได้ในประเทศ	4. เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ

จากที่ได้กล่าวถึงข้อกำหนดและสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรของกิจการที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุนของภาครัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ ซึ่งนโยบายดังกล่าวจะส่งผลให้มีการดึงดูดการลงทุนจากทั่วโลกมาลงทุนในประเทศมากขึ้นทำให้เกิดการสร้างงาน ส่งเสริมการบริโภค ประชาชนมีฐานะความเป็นอยู่ดีขึ้น เกิดการพัฒนาศักยภาพการผลิตของอุตสาหกรรมในประเทศ สร้างศักยภาพของแรงงานให้มีทักษะในการใช้เทคโนโลยีระดับสูง การส่งวัตถุดิบออกไปในเขตนิคมอุตสาหกรรม ดังนั้นจึงสามารถสรุปสิทธิประโยชน์ในแต่ละเขตการลงทุนทั้ง 3 เขต ที่ได้กล่าวมาแล้ว แสดงตามตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรในเขตการลงทุน

เขตการลงทุน	สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร	
	นอกเขตนิคมอุตสาหกรรม	ในเขตนิคมอุตสาหกรรม หรือเขตอุตสาหกรรม ที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน
เขต 1 มี 6 จังหวัด คือ เขต 1 เดิม	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 1 ปี - ลดหย่อนอากรเครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะอากรที่เกินร้อยละ 10 	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปี - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 1 ปี - ลดหย่อนอากรเครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะอากรที่เกินร้อยละ 10
เขต 2 มี 12 จังหวัด คือ เขต 2 เดิม เพิ่มระยอง และภูเก็ต	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 3 ปี - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 1 ปี - ลดหย่อนอากรเครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะอากรที่เกินร้อยละ 10 	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 ปี - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 1 ปี - ลดหย่อนอากรเครื่องจักรกึ่งหนึ่ง เฉพาะอากรที่เกินร้อยละ 10
เขต 3 (เขตส่งเสริมฯ) - 40 จังหวัด	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 5 ปี - ยกเว้นอากรเครื่องจักร - ได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มตาม มาตรา 35 (4) ตามพ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 5 ปี - ยกเว้นอากรเครื่องจักร - ได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มตาม มาตรา 35 (2) และ 35 (3)ตามพ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520
- 18 จังหวัด เป็นกลุ่ม จังหวัดในเขต 3 ที่ ห่างไกล รายได้เฉลี่ยต่ำ	<ul style="list-style-type: none"> - ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 8 ปี - ยกเว้นอากรวัตถุดิบผลิตเพื่อส่งออก 5 ปี - ยกเว้นอากรเครื่องจักร - ได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มตาม มาตรา 35 (2), 35 (3) และ 35 (4) ตามพ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 	เหมือนนอกนิคม

2.1.2 ปัญหาในการจัดทำบัญชีของธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (สมเดช โรจน์บุรีเสถียร, 2545)

การดำเนินธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนนั้นมักจะประสบปัญหาในการวางระบบบัญชีของธุรกิจส่งผลให้การคำนวณภาษีที่ต้องนำส่งกรมสรรพากรไม่สอดคล้องกับการดำเนินงานของกิจการอย่างแท้จริง ปัญหาที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมักจะประสบคือไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดโดยมีประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non Current Assets)

ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนส่วนใหญ่มักจะมีเงื่อนไขตลอดจนสิทธิพิเศษในการนำเข้าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ใช้ในกระบวนการผลิต การบัญชีสินทรัพย์ของกิจการจะเป็นการควบคุมในเรื่องการได้มา การจำหน่าย การซ่อมแซมตลอดจนการดูแลรักษาสภาพสินทรัพย์ให้ใช้งานได้ตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น ปัญหาที่พบ คือ การจำแนกสิ่งของที่กิจการซื้อเข้ามาให้เป็นสินทรัพย์ที่ต้องคิดค่าเสื่อมราคาหรือให้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน การแยกการบัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนกับสินค้า ในการหาซื้อวัตถุดิบบางครั้งหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชีกับกฎหมายภาษีอากรนั้นจะมีความขัดแย้งกัน ดังนั้นการจำแนกรายการทางบัญชีต้องพิจารณาตามความหมายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนคือสินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ โดยไม่มีเจตนาจะขาย สามารถให้ประโยชน์ในระยะยาวมีอายุการใช้งานนานและมูลค่าจะลดลงยกเว้นที่คืน มีทั้งประเภทมีตัวตนและไม่มีตัวตน เป็นกรณีพิเศษที่กิจการพึงมีในสังหาริมทรัพย์ หรือ อสังหาริมทรัพย์ หรือสิทธิเรียกร้องอื่นๆ อย่างไรก็ตามต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนมาพิจารณาด้วย ซึ่งในการคิดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจะประกอบไปด้วยราคาทุนที่ซื้อหรือได้มาและค่าใช้จ่ายต่างๆ ซึ่งทำให้ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ หรือค่าใช้จ่ายต่างๆที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนนั้น เช่น อกรหาเช่า ภาษีนำเข้าเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายโดยตรงที่เกี่ยวข้องกับการได้สินทรัพย์มาใช้งาน ค่าใช้จ่ายในการออกของค่าขนส่งสินทรัพย์มายังกิจการ ค่าใช้จ่ายในการติดตั้งทดสอบเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายในการจ้างวิศวกร สถาปนิก ค่าใช้จ่ายในการนำสินค้าทดสอบเครื่องจักร ดอกเบี้ยจ่ายเงินกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาจัดหาสินทรัพย์นั้น ค่าใช้จ่ายการบริหาร ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้สินทรัพย์หรือทำให้สินทรัพย์ขึ้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานเป็นต้น

ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมักจะประสบปัญหาในการพิจารณารายละเอียดของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเนื่องจากการคำนึงถึงข้อปฏิบัติของการส่งเสริมการลงทุนจากภาครัฐ ซึ่งปัญหาที่พบมีดังนี้

1) ที่ดิน (Land)

เมื่อกิจการมีความประสงค์ที่จะมีที่ดินไว้ในการครอบครองในการจัดซื้อที่ดินของกิจการจะต้องประกอบไปด้วยราคาทุนที่ซื้อมาบวกด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดจากการซื้อหรือได้มา เช่นค่ารังวัดที่ดิน ค่าภาษีและธรรมเนียมโอน ค่าดินถมที่หรือปรับหน้าดิน ค่านายหน้าในการซื้อที่ดินและดอกเบี้ยเงินกู้ยืมค่าซื้อที่ดิน

นอกจากนี้แล้วหากกิจการได้มีการปรับปรุงพัฒนาสินทรัพย์ที่ติดกับที่ดิน และมีอายุการใช้งานจำกัด เช่น สร้างรั้ว ถนน ท่อระบายน้ำ ทางเท้าจะไม่ถือว่าเป็นต้นทุนของที่ดิน แต่ถือเป็นค่าใช้จ่ายลงทุนในการปรับปรุงที่ดินเป็นสินทรัพย์ที่แยกออกมาต่างหากจากที่ดิน และห้ามถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ให้นำไปคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ต่อปี ตามประมวลรัษฎากรกำหนด

2) อาคาร (Plant)

โดยปกติแล้วกิจการจะมีทั้งการซื้อหรือก่อสร้างอาคารเป็นสำนักงานของกิจการขึ้นมาเองสิ่งหนึ่งที่จะต้องนำไปพิจารณาด้วยก็คือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในการก่อสร้างอาคารจะมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณา คือ

(1) ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเพื่อก่อสร้างอาคารของกิจการที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างให้ถือว่าเป็นรายจ่ายลงทุน เป็นต้นทุนของอาคารนำไปคำนวณหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เกินอัตราร้อยละ 5 ต่อปี

(2) ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมมาก่อสร้างอาคาร เมื่ออาคารก่อสร้างเสร็จใช้งานได้แล้วให้ถือว่าเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

3) อุปกรณ์และเครื่องใช้ประจำอาคาร (Building Equipment)

อุปกรณ์อยู่ติดกับตัวอาคารไม่สามารถถอน หรือเคลื่อนย้ายได้สะดวก เช่น เครื่องปรับอากาศ ลิฟท์ ระบบไฟฟ้า โทรศัพท์ ค่าตกแต่ง และติดตั้งถือเป็นรายจ่ายลงทุนให้นำไปคิดค่าเสื่อมราคาได้ แต่ควรแยกบัญชีออกมาต่างหากจากอาคาร เพื่อสะดวกต่อการคิดค่าเสื่อมค่าอุปกรณ์การใช้งาน และการซ่อมบำรุง

4) เครื่องจักร (Machinery)

ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์ลดหย่อนอาคารในการนำเข้าเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กรณีที่ซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในวันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุนของเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการวิจัยและพัฒนาในปีแรกและในปีต่อไปกิจการจะคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละ 20 ต่อปี ปัญหา

ของกิจการที่พบคือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสินทรัพย์นั้นเป็นเครื่องจักรที่ใช้ในการวิจัยและพัฒนา จึงได้กำหนด เอาไว้ดังนี้

- ผลิต
- (1) ต้องไม่ใช่เครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้า หรือให้บริการ เว้นแต่
 - ก. ใช้ในการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์หรือวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิต
 - ข. เป็นการทดสอบคุณภาพของผลิตภัณฑ์
 - ค. เป็นการปรับปรุงกรรมวิธีการผลิตเพื่อลดต้นทุนการผลิตหรือผลผลิต
 - (2) ต้องเป็นเครื่องจักรที่ไม่เคยใช้งานมาก่อน และมีอายุการใช้งานเกินกว่า 2 ปี ขึ้นไป

(3) เครื่องจักรนี้ต้องมีมูลค่าตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป

(4) ต้องแจ้งการใช้เครื่องจักรภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่ใช้เครื่องจักร

การพิจารณารายการเกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่นำเข้ามาใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังนี้

(1) การเริ่มก่อสร้างโรงงานและสั่งซื้อเครื่องจักร ผู้ได้รับการส่งเสริม จะต้องเริ่มก่อสร้างโรงงานและสั่งซื้อเครื่องจักรภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่สำนักงานได้ออกบัตรส่งเสริมให้ในกรณีที่ไม่สามารถจะเริ่มตามกำหนดได้ สามารถจะขอขยายเวลาโดยยื่นหนังสือขอขยายเวลาพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณา ซึ่งจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 36 วันทำการ (ระเบียบสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ฉบับที่ 6/2535)

(2) การนำเข้าเครื่องจักร ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องนำเข้าเครื่องจักรที่จะใช้ในโครงการให้แล้วเสร็จภายใน 24 เดือน นับแต่วันที่สำนักงานออกบัตรส่งเสริมให้ ในกรณีที่ไม่สามารถจะนำเข้าให้แล้วเสร็จภายในกำหนด สามารถจะขอขยายเวลาได้ โดยยื่นหนังสือขอขยายเวลาพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณาที่กองส่งเสริมการลงทุนซึ่งจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันทำการ (ระเบียบสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ฉบับที่ 7/2535)

(3) การพิจารณาเกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์ ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับอนุมัติให้ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีนำเข้าเครื่องจักรและอุปกรณ์ (ต้องได้รับบัตรส่งเสริมแล้ว) จะต้องยื่นหนังสือขอนำเข้าพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณาที่กองส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะดำเนินการพิจารณาอนุมัติตั้งปล่อยเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 7 วันทำการ

(4) การพิจารณาขออนุญาตจำหน่ายเครื่องจักรและการส่งเครื่องจักรและอุปกรณ์ออกไปต่างประเทศ ผู้ได้รับการส่งเสริมหากมีความจำเป็นที่จะต้องจำหน่ายเครื่องจักรและหรือส่งเครื่องจักรอุปกรณ์ที่ใช้ในโครงการที่ได้รับส่งเสริมออกไปต่างประเทศ สามารถยื่นหนังสือขออนุญาตพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณา ซึ่งจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันทำการ (ระเบียบสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ฉบับที่ 11/2535)

(5) การขอให้พิจารณาการอนุญาตนำเครื่องจักรไปใช้ในการอื่น การจำหน่ายเครื่องจักร การโอนเครื่องจักรและการหยุดกิจการชั่วคราว ผู้ได้รับการส่งเสริมหากมีความประสงค์จะนำเครื่องจักรไปใช้ในกรณีอื่น หรือประสงค์จะจำหน่ายเครื่องจักร หรือโอนเครื่องจักร หรือหยุดกิจการชั่วคราว สามารถยื่นหนังสือขออนุญาตพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณา ให้แล้วเสร็จภายใน 45 วันทำการ (ระเบียบสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ฉบับที่ 12/2535)

(6) ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การนำเข้าเครื่องจักร เพื่อใช้ในการผลิตเพื่อการส่งออกของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ผู้นำเข้าจะวางเงินค้ำประกัน หลักประกัน หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันเพื่อเป็นการประกันภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระแทนการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ สำหรับวิธีการวางประกันให้ทำโดยการยื่นหนังสือค้ำประกันของธนาคารต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือที่ด่านศุลกากรที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดพร้อมกับหนังสือของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งแจ้งให้ผู้นำเข้าใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารเป็นประกันภาษีมูลค่าเพิ่ม และการถอนค้ำประกันจะทำได้เมื่อสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้มีหนังสือถึงอธิบดีกรมศุลกากรรับรองว่าเครื่องจักรหรือวัตถุดิบนั้นๆ เป็นของที่ได้รับอนุมัติให้นำเข้าตามโครงการส่งเสริมการลงทุนและขอให้สั่งถอนประกันดังกล่าว

(7) การอนุญาตโอนเครื่องจักรไปเพื่อทำสัญญาเช่าแบบลีสซิ่งหรือทำสัญญาเช่าซื้อ มีดังนี้

ก. ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องยื่นคำขออนุญาตจำหน่ายเครื่องจักรเพื่อทำสัญญาเช่าแบบลีสซิ่งหรือสัญญาเช่าซื้อต่อสำนักงาน ซึ่งมีผู้ให้เช่าชื่อลงนามด้วย

ข. ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องนำเครื่องจักรที่ได้รับอนุญาตให้เช่าแบบลีสซิ่งหรือเช่าซื้อมาใช้ในโครงการที่ได้รับการส่งเสริมเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่นำเข้าเครื่องจักรนั้น

ค. ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมถูกเพิกถอนสิทธิประโยชน์หรือยกเลิกบัตรส่งเสริมภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันนำเข้าเครื่องจักร ผู้ได้รับการส่งเสริมจะต้องเป็นผู้ชำระภาษีอากรขาเข้า

ง. ในกรณีที่มีการยึดเครื่องจักรเนื่องจากผิดสัญญาเช่าแบบลีสซิ่งหรือสัญญาเช่าซื้อภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่วันนำเข้าสู่/ผู้ให้เช่าซื้อจะต้องชำระภาษีอากรขาเข้า โดยให้ถือว่าเป็นผู้นำของเข้าซึ่งสิ้นสิทธิในการได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีในวันยึดเครื่องจักร

จ. เมื่อมีการยึดเครื่องจักรดังกล่าว ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมและผู้ให้เช่าหรือผู้ให้เช่าซื้อรายงานให้สำนักงานทราบภายใน 1 เดือน นับแต่วันยึดเครื่องจักรนั้น

5) เครื่องตกแต่งและติดตั้ง (Furniture and Fixtures)

เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ใช้ในการประดับ หรือมีไว้ใช้เพื่อประโยชน์ในการดำเนินงาน มักจะนำมาใช้กันในสำนักงาน อาคาร เช่น ตู้โชว์สินค้า กรอบรูปภาพติดฝาผนัง โต๊ะ เก้าอี้ เป็นต้น ซึ่งราคาทุนของเครื่องตกแต่งและติดตั้งจะประกอบไปด้วยราคาที่ซื้อมาบวกกับค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการติดตั้ง ขนส่ง หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของสินทรัพย์นั้น

6) เครื่องใช้สำนักงาน (Office Equipment)

เป็นสินทรัพย์ที่ใช้ภายในสำนักงานที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ เพื่ออำนวยความสะดวกต่อการดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นงานบริหาร ตลาด ผลิต บัญชี หรือสำนักงานก็ตาม เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ ซอฟต์แวร์บัญชี หรือซอฟต์แวร์อื่นๆ เครื่องคำนวณเลข เครื่องถ่ายเอกสาร เป็นต้น ซึ่งราคาทุนของเครื่องใช้สำนักงานจะประกอบไปด้วย ราคาที่ซื้อมาบวกกับค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการติดตั้งหรือขนส่ง หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของสินทรัพย์นั้น

7) ยานพาหนะ (Vehicle)

เป็นยานพาหนะหรือยานพาหนะที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ในการขนส่ง ตลอดจนมีไว้เพื่อการดำเนินธุรกิจต่างๆ ยานพาหนะของกิจการโดยทั่วไปแล้ว มักจะประกอบไปด้วย รถบรรทุก รถยนต์ รถจักรยานยนต์ และรถประเภทอื่นๆ ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ ราคาทุนของยานพาหนะจะประกอบไปด้วยราคาทุนที่ซื้อมาบวกด้วยค่าใช้จ่ายกรณีพิเศษของรถยนต์ที่นั่งไม่เกิน 10 คน

8) เครื่องมือ (Tools)

เป็นสินทรัพย์ที่ใช้สำหรับช่วยในทางกลไกหรืองานช่างในการอำนวยความสะดวกต่อการดำเนินงานต่างๆ เครื่องมือโดยมากแล้วมักจะมีขนาดเล็ก ราคาไม่สูงมากนัก และสูญหายหรือชำรุดได้โดยง่าย เสื่อมสภาพค่อนข้างรวดเร็ว เช่น ไขควง ค้อน สว่าน นอกจากนี้สินทรัพย์ดังกล่าวข้างต้นแล้วบางกิจการอาจจะมีสินทรัพย์ประเภทอื่น เช่น แบบพิมพ์ ภาชนะ

2. การตัดมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ที่สูญหาย หรือสินทรัพย์ที่ชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 58/2538 สังก. ณ วันที่ 2 สิงหาคม 2538 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขการตัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่สูญหายหรือชำรุดใช้การไม่ได้ดังนี้

1) กรณีที่สินทรัพย์ชำรุดจนไม่สามารถใช้งานได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะคงมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้น ตัดเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนไม่ได้ แต่หากได้ทำลายหรือขายไปซึ่งสินทรัพย์นั้นก็มีสิทธิตัดต้นทุนที่เหลืออยู่เป็นรายจ่ายได้

ในกรณีที่ขายสินทรัพย์นั้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำราคาขายสินทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

2) กรณีที่สินทรัพย์สูญหายซึ่งถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะตัดต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สินนั้นเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนได้ดังนี้

(1) กรณีที่สินทรัพย์ที่สูญหายนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆไว้ กรณีดังกล่าวถือเป็นผลเสียหายอันอาจได้รับกลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ ดังนั้น เมื่อสินทรัพย์ได้รับความเสียหายและกำลังรอการชดเชยจากบริษัทประกันภัย แต่ได้สิ้นสุดระยะเวลาบัญชีไปก่อนเช่นนี้ บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะตัดผลเสียหายดังกล่าวเป็นรายจ่ายทันทีไม่ได้ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องรอจนกว่าจะได้รับค่าสินไหมที่ได้รับชดเชยจากบริษัทประกันภัยเสียก่อน ถ้าผลเสียหายมากกว่าค่าชดเชยผลต่างถือเป็นผลเสียหายที่มีสิทธิหักเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้าค่าชดเชยสูงกว่าความเสียหาย ผลต่างถือเป็นรายได้จึงต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

(2) กรณีที่สินทรัพย์ที่สูญหายนั้นไม่มีการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ มูลค่าของต้นทุนที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์นั้นถือเป็นผลเสียหายจากการประกอบกิจการ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิตัดเป็นรายจ่ายได้ทั้งจำนวนไม่ต้องห้ามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องมีหลักฐานที่เชื่อถือได้เพื่อแสดงให้เห็นว่า สินทรัพย์นั้นได้สูญหายจริง

3. ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์

เมื่อกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้มีการซื้อสินทรัพย์เข้ามาเพื่อใช้ภายในกิจการ โดยเฉพาะเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกเมื่อสิ้นงวดบัญชีกิจการจะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ สำหรับค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ควรจะแยกว่าเป็นสินทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อใช้ภายในกิจการปกติหรือนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

การแสดงค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ เป็นการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามสภาพที่แท้จริงในแต่ละงวดบัญชี การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เป็นการตีราคามูลค่าของสินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพส่วนที่ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่รอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานที่ประมาณการ

สินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพจะประกอบด้วยสินทรัพย์ที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี มีอายุการใช้งานจำกัด และกิจการมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตในการขายสินค้าและบริการให้เช่าหรือใช้ในการบริหารงาน

ในกรณีที่ไม่สามารถแยกออกมาได้ว่า สินทรัพย์ที่กิจการซื้อเข้ามานั้นนำเข้ามาใช้เพื่อกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน หรือกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกิจการจะต้องปันส่วนค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามอัตราส่วนของรายได้ของทั้ง 2 กิจการในการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตามหลักการบัญชีมีอยู่หลายวิธีด้วยกัน เช่น การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเปลี่ยนแปลงตามชั่วโมงการทำงาน หรือตามจำนวนผลผลิต การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ ตามวิธีเส้นตรง และการคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง เป็นต้น

เมื่อกิจการได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างใดแล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชี และอัตรานั้นตลอดไปจะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็ม 12 เดือนให้เปลี่ยนหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ตามวิธีเส้นตรง ตามระยะเวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราไม่เกินร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของสินทรัพย์

1) สินทรัพย์ทั่วไปของกิจการ

- (1) อาคาร อาคารถาวร ร้อยละ 5 อาคารชั่วคราว ร้อยละ 100
- (2) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้ร้อยละ 5
- (3) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่า ได้ต่อๆ ไป ร้อยละ 10 และ กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมี ข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน ร้อยละ 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน
- (4) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตรกึ่งดัดวิไล เครื่องหมายการค้าสิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น กรณีไม่จำกัดอายุการใช้งาน ร้อยละ 10 กรณีจำกัดอายุการใช้งาน ร้อยละ 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่า
- (5) สินทรัพย์อื่นซึ่งโดยสภาพของสินทรัพย์นั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ ร้อยละ 20 นอกจากที่ดินและสินค้า

(6) เครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนา ร้อยละ 40 สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือใช้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในข้อ ก-จ

(7) เครื่องบันทึกการเก็บเงินร้อยละ 40 สำหรับมูลค่า ต้นทุนส่วนที่เหลือ ให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในข้อ ก-จ

กรณีที่กิจการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากันในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้สินทรัพย์ กิจการนั้นจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้นในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของสินทรัพย์เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 ชั่วโมงด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดดังกล่าวข้างต้น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ แต่ละประเภท จะหักจนหมดมูลค่าของสินทรัพย์นั้นไม่ได้โดยให้คงเหลือมูลค่าของสินทรัพย์นั้น เป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่สินทรัพย์ประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 1,000,000 บาท แต่ต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่า ต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1,000,000 บาท

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อื่น ซึ่งมีรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่ง ไม่เกิน 10 คนหรือรถยนต์นั่ง กิจการจะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหัก ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีแรกเป็น 2 เท่าของอัตราที่กำหนด และสำหรับปีถัดไปให้หักตาม อัตรา 2 เท่าดังกล่าว โดยคำนวณจากมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของสินทรัพย์เพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า 100 ชั่วโมงด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนด ทั้งนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายของอายุการใช้งานของ สินทรัพย์ดังกล่าว กิจการจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยรวมจำนวนมูลค่าต้นทุนส่วนที่ เหลืออยู่ทั้งหมดด้วยก็ได้ ทั้งนี้ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 359 ใช้อัตราสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มา ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม 2542 เป็นต้นไป การหักค่าสึกหรอวิธีนี้เรียกว่า วิธีอัตราเร่งเป็นสองเท่าของ อัตราเดิมตลอดอายุการใช้งาน หรือ วิธีลดยอดทวีคูณ

2) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทคอมพิวเตอร์และ อุปกรณ์คอมพิวเตอร์

ธุรกิจในปัจจุบันมีการดำเนินกิจการที่มีลักษณะแข่งขัน ทำให้กิจการจะต้อง อาศัยเครื่องมือและอุปกรณ์เพื่อสนับสนุนการดำเนินธุรกิจให้เป็นไปตามนโยบายที่กิจการได้วางไว้ กรมสรรพากรจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การคิดค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาคอมพิวเตอร์ และ อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ขึ้นมา ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 395 ให้เพื่อให้สอดคล้องกับอายุการใช้งาน และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมสามารถหัก

ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้เป็นกรณีพิเศษ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิใช่ใช้ในการประกอบกิจการของตนเองตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไปให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็ม 12 เดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลา 3 ปี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ตาม (1)

3) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทอาคาร โรงงาน

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ (ฉบับที่ 395) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป ได้กำหนดการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทอาคาร โรงงานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลา 3 ปี ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมิใช่ใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าวมิให้ใช้บังคับสำหรับ สินทรัพย์ที่ได้มาก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ

4) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักร

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ (ฉบับที่ 395) ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2545 เป็นต้นไป การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกิน 200 ล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกิน 200 คน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจาก

พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับแล้วเป็นเวลา 3 ปี ชื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ใน การประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม ราคาดังกล่าว มิให้ใช้บังคับสำหรับสินทรัพย์ที่ได้มาก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ

4. สินค้ำคงเหลือ (INVENTORY)

1) ความหมายและบทบาทสินค้ำคงเหลือ

สินค้ำคงเหลือ คือ สินทรัพย์ที่มีตัวตน มีไว้เพื่อขายหรืออยู่ในกระบวนการ ผลิตเพื่อแปรรูปเป็นสินค้ำสำเร็จรูปหรือมีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้ำหรือบริการเพื่อขาย เช่น วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้ำสำเร็จรูป วัตถุดิบอื่น ชิ้นส่วนที่ต้องสั่งซื้อจากแหล่งอื่นเข้ามาผลิต วัตถุดิบที่อยู่ในช่วงงานระหว่างผลิต สินค้ำสำเร็จรูป และวัสดุสิ้นเปลืองที่ใช้ในการผลิต เป็นต้น

สินค้ำคงเหลือมีบทบาทสำคัญในการกำหนดผลกำไรขาดทุนของกิจการถ้า ติราคาสินค้ำคงเหลือสูงไปจะมีผลทำให้กำไรสุทธิของกิจการต่ำไป ในทางกลับกันถ้าติราคาสินค้ำ คงเหลือต่ำไปจะมีผลทำให้กำไรสุทธิของกิจการสูงไป การพิจารณาว่าจะเลือกติราคาสินค้ำคงเหลือ วิธีใดต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ประกอบกับการบันทึกรายการทางบัญชีให้สอดคล้องกัน การติราคา สินค้ำคงเหลือจะนำราคาทุนหรือราคาตลาดมาทำการเปรียบเทียบกับราคาใดต่ำกว่าจะใช้ราคานั้น ในการติราคาสินค้ำคงเหลือของกิจการ สิ่งสำคัญควรทราบถึงราคาทุนและราคาตลาดโดย

(1) ราคาต้นทุน (Cost of Inventory) ซึ่งจะประกอบไปด้วย

ก. ต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ จะประกอบไปด้วยราคาทุนที่กิจการได้ ซื้อมา บวกด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อสินค้ำนั้นที่ทำให้กิจการได้มาถือเป็น กรรมสิทธิ์เช่น ค่าขนส่งเข้า ค่าใช้จ่ายในการออกของ ค่านายหน้าในการซื้อ ผลขาดทุนจากอัตรา แลกเปลี่ยน เป็นต้น

ข. ต้นทุนในการแปรสภาพสินค้ำประกอบด้วยต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบออกมาเป็นสินค้ำสำเร็จรูป ซึ่งโดยปกติแล้วค่าใช้จ่ายที่ เกิดขึ้นในขบวนการผลิตที่ทำหน้าที่ในการแปลงสภาพวัตถุดิบออกมาเป็นสินค้ำสำเร็จรูปจะ ประกอบไปด้วย ค่าแรงทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต

ค. ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่กิจการมีค่าใช้จ่ายอื่นที่ได้ เกิดขึ้นจากการได้สินค้ำมาขายหรือวัตถุดิบมาผลิต ซึ่งค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อสินค้ำนั้นอยู่ ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบันที่ทำให้สินค้ำหรือวัตถุดิบนั้นพร้อมที่จะขาย พร้อมทั้งจะ ผลิตหรือค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อการออกแบบผลิตภัณฑ์นั้น

(2) มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) หมายถึง มูลค่าหรือราคาที่ กิจการคาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจแล้วหักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะทำให้สินค้านั้นผลิตเสร็จและค่าใช้จ่ายอื่นที่กิจการจำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

2) การพิจารณาเกี่ยวกับวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็น

ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่ได้รับอนุมัติให้ได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนภาษีอากรนำเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็น (ต้องได้รับบัตรส่งเสริมแล้ว) จะต้องยื่นหนังสือขอนำเข้าพร้อมเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณา ที่กองส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะดำเนินการพิจารณาอนุมัติส่งปล่อยวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ

ในกรณีที่นำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้ามาก่อนได้รับบัตรส่งเสริม มีวิธีปฏิบัติคือ การนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้ามาในระยะเวลา 2 เดือนนับแต่วันยื่นคำขอรับการส่งเสริมสำนักงานจะไม่ผ่อนผันให้มีการใช้ธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้า การนำวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นเข้ามาหลังจากวันยื่นคำขอรับการส่งเสริมแล้ว 2 เดือนแต่ไม่ก่อนวันออกบัตรส่งเสริมสำนักงานจะพิจารณาผ่อนผันให้มีการใช้ธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้าไปก่อนวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นที่ได้รับการผ่อนผันให้มีการใช้ธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้า ซึ่งนำเข้ามาก่อนวันได้รับอนุมัติให้การส่งเสริมผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถยื่นคำขอขยายเวลาการนำเข้าย้อนหลังถึงวันนำเข้า และการขอให้ธนาคารค้ำประกันอากรขาเข้าวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นให้ยื่นหนังสือคำขอพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณาที่กองส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะดำเนินการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ

เมื่อได้รับบัตรส่งเสริมเรียบร้อยแล้วผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถขอลอนการใช้ธนาคารค้ำประกันได้ โดยยื่นคำขอพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณาที่กองส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะดำเนินการพิจารณาการลอนค้ำประกันวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับอนุมัติยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรขาเข้าวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นถ้ามีความประสงค์จะขออนุมัติตัดยอดบัญชีวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นสามารถยื่นหนังสือขออนุมัติพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานประกอบการพิจารณาได้ที่กองส่งเสริมการลงทุน ซึ่งจะพิจารณาให้แล้วเสร็จในแต่ละกรณี คือ ในกรณีเร่งด่วนที่ใบขนส่งสินค้าออกและในกรณีปริมาณวัตถุดิบเต็มตามบัญชีสินค้าสูงสุดที่ได้รับอนุมัติจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 9 วันทำการ ส่วนในกรณีอื่นๆ จะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน

การพิจารณาอนุมัติตัดบัญชีและสูตรวัตถุดิบหรือวัสดุจำเป็นสำนักงานจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันทำการ ยกเว้นในกรณีที่สภาพของผลิตภัณฑ์จะต้องรอพิสูจน์สูตรเมื่อมีการผลิตจริงสำนักงานจะอนุมัติปริมาณสินค้าสูงสุดให้ไปก่อน

3) การตีราคาสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบตามราคาทุน

การตีราคาสินค้าหรือวัตถุดิบโดยปกติแล้วมักจะมีราคาทุนต่ำกว่าราคาตลาดเสมอ ดังนั้นกิจการโดยมากแล้วจะตีราคาสินค้าหรือวัตถุดิบด้วยราคาทุน ซึ่งนิยมปฏิบัติคือวิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีเข้าหลังออกก่อน วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีสินค้าจำนวนฐาน วิธีราคาเจาะจง วิธีราคาซื้อครั้งหลังสุด

การปรับปรุงราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีระหว่างราคาทุนกับราคาตลาด หากราคาตลาดต่ำกว่าจะต้องนำมูลค่าของราคาตลาดที่ต่ำกว่าไปบันทึกบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการลดราคาสินค้าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในการคำนวณกำไรสุทธิ กิจการสามารถเลือกวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือโดยการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนหรือราคาตลาดได้ 3 วิธี คือ การเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดของสินค้าแต่ละรายการ การเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดของสินค้าแต่ละพวก และการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุนกับราคาตลาดของสินค้าด้วยยอดรวม

4) การตีราคาสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ

เมื่อกิจการมีการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบเพื่อมาจำหน่ายหรือนำมาผลิตสินค้าและเป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการจะต้องมีการแปลงเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย ซึ่งตามกฎหมายการจัดทำบัญชีจะต้องบันทึกรายการค่าที่เกิดขึ้นเป็นเงินตราไทย ดังนั้นเมื่อกิจการได้มีการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบเป็นเงินตราต่างประเทศจะต้องมีการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเป็นเงินไทยตามมาตรา 65 ทวิ (8) ได้กำหนดไว้ คือถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนได้ในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

ดังนั้นการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยจึงกระทำได้ 2 วิธี คือคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนตามราคาท้องตลาด ณ วันที่ได้สินค้านั้นมา และคำนวณตามอัตราที่ทางราชการกำหนดไว้

5) การทำลายสินค้าและวัตถุดิบ

ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการควบคุมสินค้าหรือวัตถุดิบของกิจการปัญหาอย่างหนึ่งที่มีมักจะพบ ก็คือของเสียเสื่อมคุณภาพ มีตำหนิ หมดอายุ หรือเศษซากที่เกิดจากขบวนการผลิต ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการมีทางเลือกในการปฏิบัติภารกิจของเหล่านี้ได้ 2 วิธีคือ

(1) ขาย ต้องมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าขายสินค้าหรือวัตถุดิบต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร มิฉะนั้นเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ใน

กรณีโอนสินทรัพย์ ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ปัญหาในทางปฏิบัติก็คือสินค้าเหล่านี้ไม่สามารถขายได้ในราคาตลาดเนื่องจากชำรุด เสื่อมคุณภาพ ล้าสมัย ดังนั้นจะขายในราคาที่สรรพากรยอมรับหลักเกณฑ์เท่านั้น

(2) ทำลาย สินค้าหรือวัตถุดิบอันเนื่องมาจากสินค้าและวัตถุดิบนั้นต้องเป็นของเสีย เสื่อมคุณภาพ มีตำหนิ หมดสมัยนิยม หรือล้าสมัย หมดอายุ เศษซาก หากของเหล่านี้เกิดขึ้นในขบวนการผลิตวัตถุดิบออกมาเป็นสินค้าสำเร็จรูป ในแต่ละขั้นตอนของขบวนการผลิตเมื่อพบว่ามิใช่ของเสียตามปกติของเสียเกินปกติ หรือเศษซากที่เกิดขึ้นในขบวนการผลิตเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของผลิตภัณฑ์หน่วยที่ใดด้วย

เมื่อกิจการมีสินค้าหรือวัตถุดิบที่ไม่ต้องการขายแต่ต้องการทำลาย สินค้าและวัตถุดิบ การบันทึกการเป็นรายจ่ายสำหรับของเสียเกินปกติที่เกิดขึ้นจากกระบวนการผลิต สินค้าที่เสื่อมคุณภาพสินค้าที่มีตำหนิสินค้าที่หมดสมัยนิยมสินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก ถ้ามีความประสงค์จะตัดต้นทุนดังกล่าวเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ทำลายนั้น กิจการจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก. กรณีอยู่ในเขตอุตสาหกรรมการส่งออก

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอยู่ในเขตอุตสาหกรรม การส่งออกให้ถือปฏิบัติตามวิธีการเกี่ยวกับการทำลายของเสีย สินค้า และเศษซากที่การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยได้กำหนดไว้ และให้เชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลายหรือ จัดทำรายงานการทำลายให้ผู้สอบบัญชีรับทราบ ทั้งนี้ให้ผู้สอบบัญชีรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแบบงบดุลไว้

ข. กรณีกิจการได้รับการส่งเสริมการลงทุน

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนที่มีการนำเข้าวัตถุดิบจากต่างประเทศมาใช้ในการผลิตเพื่อส่งออก การควบคุมปริมาณ วัตถุดิบนำเข้าซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนนั้น ในการทำลายวัตถุดิบ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่สำนักงาน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด และให้เชิญผู้สอบบัญชีมาเป็นพยานในการทำลายหรือ จัดทำรายงานการทำลายให้ผู้สอบบัญชีรับทราบ ทั้งนี้ให้ผู้สอบบัญชีรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแบบงบดุลไว้ด้วยการทำลายสินค้าอื่นนอกจากวัตถุดิบจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม ข้อ 3

5) แนวปฏิบัติสินค้าและวัตถุดิบขาดหรือเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

เมื่อกิจการได้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือในคลังสินค้าเกิดขึ้น มักมีปัญหาสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ หรือเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบมีแนวปฏิบัติดังนี้

(1) สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

เมื่อกิจการได้มีการตรวจนับสินค้าในสต็อกแล้วพบว่าสินค้าขาดจากสต็อกซึ่งหมายถึง ปริมาณสินค้าที่ตรวจพบต่ำกว่ารายงานสินค้าและวัตถุดิบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) (จ) โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนเอง หรือเจ้าพนักงานประเมินปรากฏว่ามีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ซึ่งถือเป็นการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบ และจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของเงินภาษีซึ่งคำนวณจากมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ตรวจพบ ดังนั้นเมื่อสินค้าขาดจากรายงานสินค้าคงเหลือจะต้องปฏิบัติคือ จะต้องเสียภาษีขายด้วยราคาตลาดของสินค้า ณ วันที่ตรวจพบ จะต้องเสียเบี้ยปรับเป็น 2 เท่า ของภาษีที่ต้องเสีย แต่ขอลดเบี้ยปรับดังกล่าวจากเจ้าพนักงานประเมินได้ทั้งนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 และนำรายงานการตรวจนับสินค้า เป็นเอกสารหลักฐานในการตัดปริมาณสินค้าที่ขาดออกจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

(2) สินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

เมื่อมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้วพบว่าสินค้าเกินจากรายงานสินค้าคงเหลือ ซึ่งหมายถึงสินค้ามีปริมาณสูงกว่ารายงานสินค้าและวัตถุดิบที่ได้บันทึกไว้ในรายงาน ตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากรต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ทั้งนี้ตามมาตรา 90 (14) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นเมื่อกิจการตรวจพบว่าสินค้าเกินจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบคงเหลือจะต้องปฏิบัติคือ จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่เกิน 2,000 บาท และ นำ รายงานการตรวจนับสินค้า เป็นเอกสารหลักฐานในการเพิ่มปริมาณสินค้าที่เกินเข้าไปในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เมื่อสินค้าเกินและได้นำออกขายจะต้องเสียภาษีขายความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบให้กับลูกค้า

2.1.3 แนวปฏิบัติทางภาษีตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน(กนกวรรม สุธรินาถ, 2545.)

แนวทางการปฏิบัติของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ในความเป็นจริงนอกจากกิจการจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุนแล้ว กิจการยังคงต้องพิจารณาในประเด็นทางด้านกฎหมายภาษีด้วย เพื่อกิจการจะต้องมีการปรับปรุงรายการเมื่อจะต้องยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) และสามารถใช้สิทธิประโยชน์พิเศษที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้อย่างสมบูรณ์ ดังนั้นกิจการจะต้องทราบถึงแนวปฏิบัติต่าง ๆ ดังนี้

1. เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้

1) วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

วันเริ่มมีรายได้ของกิจการ สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน คือ วันเริ่มมีรายได้จริงของกิจการ หรือวันที่มีการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิ แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน และให้ถือเป็นวันที่เริ่มต้นระยะเวลาการใช้สิทธิประโยชน์และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งวันที่เริ่มมีรายได้นั้นอาจจะนับจากวันที่ต่าง ๆ

2) รายได้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์สำหรับกิจการส่งเสริมการลงทุน

ในส่วนของรายได้สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ได้มีการแบ่งประเภทของรายได้ไว้ดังนี้

(1) รายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ หรือการให้บริการตามโครงการที่ได้รับการส่งเสริมไม่เกินปริมาณการผลิตต่อปี หรือไม่เกินขนาดของกิจการที่ให้บริการตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม นอกจากนี้หากผู้ได้รับการลงทุนสามารถใช้เครื่องจักรที่ได้รับยกเว้นภาษีอากร ไปปรับจ้างผลิตผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกับที่ตนได้รับการส่งเสริมโดยไม่ต้องขออนุญาต และรายได้ที่เกิดขึ้นนี้ก็ยังคงถือเป็นรายได้ที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) รายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้ และสินค้าสำเร็จรูปตามชนิดและปริมาณที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริม ในบัตรส่งเสริมต้องมีการระบุให้ชัดเจนว่า ผลพลอยได้ที่เกิดขึ้นนั้นคืออะไร ซึ่งรวมเศษซากวัสดุของเสียและของชำรุดที่เกิดจากกระบวนการผลิตผลิตภัณฑ์ตามประเภทกิจการที่ได้รับการส่งเสริมโดยตรงและยังไม่ได้แปรสภาพเป็นอย่างอื่น และรายได้จากการขายเศษวัสดุคืบและของเสียที่เกิดขึ้นจากการผลิตไปในสภาพเดิม แต่ถ้าแปรสภาพเป็นอย่างอื่นหรือเป็นสินค้าชนิดใหม่แล้ว รายได้จากการแปรรูปดังกล่าวไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

หากรายได้จากการขายนั้นมีเครื่องจักร ส่วนประกอบอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้และสินทรัพย์ที่ได้ใช้ในกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย กิจการก็จะต้องเฉลี่ยรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร หรือสินทรัพย์ดังกล่าว ตามส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย และกรณีที่กิจการมีเครื่องจักรที่นำเข้ามาเพื่อใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เมื่อครบกำหนดเวลา 5 ปีนับแต่วันที่น่าเข้าแล้ว หากผู้ประกอบการได้จำหน่ายเครื่องจักรดังกล่าวไปแล้ว กิจการก็จะได้รับสิทธิได้รับยกเว้นอากรขาเข้าด้วย

รายได้ที่ไม่ถือว่าเป็นรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้และสินทรัพย์ เช่น ในกรณีที่กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อย้ายสถานประกอบการ โดยมีการขายที่ดินเปล่าหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากความไม่เหมาะสมของ

ที่ดินหรือที่ตั้งสถานประกอบการ กรณีนี้การขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) รายได้ประเภทดอกเบี้ย หรือรายได้โดยอื่นที่เกิดจากการประกอบธุรกิจ

ก. รายได้ดอกเบี้ย รายได้จากดอกเบี้ยที่จะถือเป็นรายได้จากการประกอบธุรกิจ จะต้องเป็นรายได้ที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับจากการนำเงินทุนหมุนเวียนหรือรายได้จากการขายสินค้าของกิจการไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงิน ซึ่งดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะเป็นดอกเบี้ยจากเงินฝากประเภทออมทรัพย์ซึ่งใช้สมุดคู่ฝากในการฝาก ถอน และไม่ใช่ใช้ในการถอน และดอกเบี้ยดังกล่าวต้องมีจำนวนรวมกันทั้งสิ้น ไม่เกินร้อยละ 2 ของรายได้ของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

ข. รายได้จากการชดเชยภาษีอากร รายได้จากการชดเชยภาษีอากร ต้องเป็นรายได้จากการรับเงินชดเชยตามจำนวนที่ปรากฏในบัตรชดเชยภาษีอากร

กำไรจากการปริวรรตเงินตรา รายได้จากกำไรจากการปริวรรตเงินตราต่างประเทศ ต้องเป็นกำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดหลังจากที่ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมและต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด

รายได้ที่ไม่ถือเป็นรายได้จากกำไรจากการปริวรรตเงินตราจากต่างประเทศ เช่น กำไรจากการปริวรรตเงินตราที่เกิดจากการนำเงินกู้ยืมเงินตราจากต่างประเทศเข้ามาใช้ในกิจการเฉพาะที่คงเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ถือว่าเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสามารถพิสูจน์ได้ว่าเงินกู้ยืมส่วนที่ยังคงเหลืออยู่นั้นมีข้อผูกพันที่ต้องนำไปใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

3) การหักเงินได้พึงประเมินจำนวนร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก

ตามมาตรา 36(4) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 ได้ให้สิทธิประโยชน์ให้ผู้ส่งเสริมการลงทุนหักเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด

2. เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย

ในส่วนของรายจ่ายสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้มีประกาศที่ 1/2536 ของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เรื่อง นโยบายและหลักเกณฑ์การส่งเสริมการลงทุน กำหนดให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ประกอบกิจการหรือตั้งโรงงานในเขตส่งเสริมการลงทุน มีรายละเอียดดังนี้

1) การหักรายจ่ายเป็น 2 เท่า สำหรับค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาของกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ตามมาตรา 35 (3) แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน อนุญาตให้หักค่าขนส่ง (เฉพาะค่าขนส่งภายในประเทศเท่านั้น) ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ได้ 2 เท่าของจำนวนเงินที่เสียเป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการเป็นระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้ ซึ่งผู้ได้รับการส่งเสริมต้องนำหนังสือที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแสดงเป็นหลักฐาน ซึ่งในหนังสือของผู้ได้รับสิทธิประโยชน์จะต้องระบุถึงรายการต่าง ๆ อย่างชัดเจนไม่ว่าจะเป็นค่าขนส่ง ค่าโทรศัพท์ ค่าประปา รวมทั้งกรณีที่ได้รับการส่งเสริมต้องการผลิตไฟฟ้าและน้ำประปาใช้ในกิจการที่ได้รับการส่งเสริมด้วย เพื่อประกอบการจ่ายค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาตนั้นด้วย

2) การหักเงินในการติดตั้งหรือก่อสร้างสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมออกจากกำไรสุทธิ ตามมาตรา 35(4)แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 กำหนดสิทธิประโยชน์ให้ผู้ได้รับการส่งเสริมหักเงินที่ได้ใช้ไปในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนพิจารณากำหนดจากกำไรสุทธิรวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 25 ของเงินที่ลงทุนแล้วในกรณีนั้น โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีหนึ่งปีใดหรือหลายปีก็ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่มียาได้จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ ในการหักรายจ่ายดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของบัตรส่งเสริมการลงทุน ซึ่งคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้ประกาศให้หักได้เฉพาะรายจ่ายดังนี้

(1) ค่าติดตั้งหรือก่อสร้างระบบคมนาคม เช่น ถนน ท่าเทียบเรือ ทางรถไฟ และการวางท่อสำหรับการขนส่ง เป็นต้น

(2) ค่าติดตั้งหรือก่อสร้างโครงสร้างพื้นฐานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่ได้รับการส่งเสริม เช่น ระบบไฟฟ้า ระบบน้ำเพื่อการอุตสาหกรรม เป็นต้น

3) การเฉลี่ยรายได้และรายจ่ายเพื่อนำไปคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับ
การส่งเสริม

กิจการที่บางส่วนงานได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและบางส่วนงาน จะต้องเฉลี่ยรายได้รายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีให้ถูกต้องว่า รายได้หรือรายจ่ายรายการใดเป็นของกิจการใดให้ชัดเจน โดยเมื่อกิจการเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้จัดทำบัญชีสำหรับรายได้ รายจ่ายจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกต่างหากจากส่วนที่มีได้รับการส่งเสริมการลงทุนหาก รายได้หรือรายจ่ายนั้นไม่สามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของกิจการใดให้ปฏิบัติดังนี้

(1) กรณีรายได้จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชนิดเดียวกัน ซึ่งมีทั้งของ กิจการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและ กิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งไม่สามารถ แยกรายการจากกันให้เห็นได้อย่างชัดเจน ให้แยกรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ของกิจการที่ได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้ก่อนจนครบตามสิทธิประโยชน์ที่ได้รับที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริม ส่วนรายได้ที่ เหลือให้ถือเป็นรายได้ที่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้น ภาษีเงินได้นิติบุคคล

(2) กรณีรายจ่ายจากกิจการรายการใดที่ไม่สามารถแบ่งแยกอย่างชัดเจน และไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยให้เป็นการเหมาะสมว่าเป็นรายจ่ายของกิจการใด ให้เฉลี่ยรายจ่าย ดังกล่าวออกตามส่วนของรายได้จากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

4) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

(1) กรณีผู้ได้รับการลงทุนประกอบกิจการเฉพาะที่ได้รับยกเว้นภาษี เงินได้นิติบุคคลเพียงกิจการเดียว

โดยปกติจะไม่มีปัญหาในการแยกคำนวณ หรือรวมคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ เนื่องจากผู้ได้รับการส่งเสริมสามารถแยกผลขาดทุนสุทธิจากกิจการที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น ในระหว่างเวลาที่ได้รับการส่งเสริมและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหักออกจากกำไรสุทธิที่ เกิดขึ้นภายในระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมหรือภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม โดยสามารถ นำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายในระยะเวลา 5 ปี นับจากวันพ้น กำหนดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือ หลายปี

(2) กรณีผู้ได้รับการส่งเสริมได้ประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษี เงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

กิจการต้องแยกรายได้และรายจ่ายของแต่ละกิจการ แล้วคำนวณกำไรสุทธิ และขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการ โดยในการจัดทำบัญชีแยกรายได้และค่าใช้จ่ายนี้ ในกรณีที่กิจการ มีโครงการที่ได้รับการส่งเสริมหลายโครงการ หรือมีส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริม กิจการจะต้องแยก บัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายของแต่ละกิจการออกจากกัน ดังนี้

ก. บริษัทต้องจัดทำบัญชีแยกรายได้ของแต่ละกิจการออกจากกัน เพื่อ คำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการ

ข. การทำบัญชีแยกกันถ้ารายจ่ายรายการใดไม่สามารถแยกกันได้โดย ชัดเจน และไม่มีเกณฑ์อื่นที่จะเฉลี่ยรายจ่ายนั้นได้เป็นการเหมาะสม ให้คิดตามส่วนเฉลี่ยของรายได้ แต่ละกิจการ

ค. กรณีมีผลขาดทุนประจำปีจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริม และมี กำไรจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริม บริษัทมีสิทธินำผลขาดทุนของกิจการส่งเสริมไปหักออก จากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

เพื่อสะดวกต่อความเข้าใจในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงสามารถสรุปได้ ดังแสดงตามตาราง 2.2 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2.2 สรุปการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนสำหรับ
กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในบางหน่วยธุรกิจ

หน่วยธุรกิจ		ผลการดำเนินงาน	เสีย ภาษี	ไม่เสีย ภาษี	หมายเหตุ
ได้รับการ ส่งเสริมการ ลงทุน	ไม่ได้รับการ ส่งเสริมการ ลงทุน				
กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ	✓		เสียเฉพาะหน่วยธุรกิจที่ไม่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุน
ขาดทุนสุทธิ	กำไรสุทธิ	กำไรสุทธิหน่วยธุรกิจที่ ไม่ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน	✓		เสียภาษีจากกำไรสุทธิตัวรวม
กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	กำไรสุทธิหน่วยธุรกิจที่ ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน		✓	
กำไรสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิหน่วยธุรกิจที่ ไม่ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน		✓	ยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ไม่เกิน 5 ปี
ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ		✓	ผลขาดทุนสุทธิใช้ได้ดังนี้ 1. หน่วยธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไปใช้ได้ไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65ตรี(12) หรือยกไปใช้ ภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม ภายใน 5 ปี นับจากวันพ้นกำหนดเวลา ส่งเสริม 2. หน่วยธุรกิจที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65ตรี(12)
ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ	ขาดทุนสุทธิ ของหน่วย ธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุน		✓	หน่วยธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ใช้สิทธิยกผลขาดทุนสุทธิไม่เกิน 5 ปี ตาม มาตรา 65ตรี(12) หรือยกไปใช้ภายหลัง ระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริมภายใน 5 ปี นับจากวันพ้นกำหนดเวลาส่งเสริม

จากตารางที่ 2.2 กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนบางส่วนจะได้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีจากการดำเนินงานในส่วนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน แต่ในส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับกิจการปกติคือ

ในกรณีที่กิจการส่วนได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไร และกิจการส่วนไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไร ผลการดำเนินงานรวมมีกำไร หรือกิจการส่วนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขาดทุน แต่กิจการส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไรให้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกำไรของกิจการส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ในกรณีที่กิจการส่วนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไร แต่กิจการส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขาดทุน ผลการดำเนินงานรวมมีกำไร ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในกรณีที่กิจการส่วนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไร แต่กิจการส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขาดทุน ผลการดำเนินงานรวมขาดทุน ให้นำผลขาดทุนนั้นไปใช้ในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่เกิน 5 ปี

ในกรณีที่กิจการส่วนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขาดทุน และกิจการส่วนไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขาดทุน ผลการดำเนินงานขาดทุน สามารถนำผลขาดทุนของกิจการส่งเสริมการลงทุนยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่เกิน 5 ปี หรือยกไปใช้หลังจากวันพ้นกำหนดเวลาการส่งเสริมการลงทุน ส่วนผลขาดทุนของกิจการส่วนไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้นำไปยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่เกิน 5 ปีในปีถัดไป

5) การนำผลขาดทุนสะสมไปหักออกจากกำไรสุทธิภายหลังระยะเวลาได้รับการส่งเสริมการลงทุน

ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ.2520 มาตรา 31 วรรคสาม ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลาที่ได้รับการส่งเสริม โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ ซึ่งแบ่งได้เป็นกรณีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการเฉพาะที่ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลาที่ได้รับการ

ส่งเสริมผลขาดทุนดังกล่าวจะต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิในส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และการนำผลขาดทุนประจำปีไปหักออกจากกำไรสุทธินั้น กิจการหรือผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

(2) ในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมประกอบกิจการทั้งที่ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล กิจการมีแนวปฏิบัติดังนี้

กรณีที่กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลขาดทุนประจำปี และกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรสุทธิ ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในระหว่างที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

กรณีกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลขาดทุนประจำปีและกิจการที่ไม่ได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกำไรสุทธิ และมีผลขาดทุนประจำปีสะสมมาจากปีก่อน ผู้ได้รับการส่งเสริมจำเป็นต้องนำขาดทุนประจำปีสะสมมาจากปีก่อนของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อน ถ้ากิจการไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลมีกำไรเหลืออยู่ จึงมีสิทธินำผลขาดทุนประจำปีของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้ได้รับการส่งเสริมมีสิทธิสามารถนำผลขาดทุนประจำปีคงเหลือตาม ข้อ (1) หรือ (2) ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะส่วนที่เกินกำไรสุทธิของกิจการดังกล่าวที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักออกจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

3. ประเด็นในด้านอื่น ๆ

1) ประมาณการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

โดยปกติ บริษัทไม่มีกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จะต้องประมาณการกำไรสุทธิ ครึ่งปีเพื่อยื่นภาษีเงินได้กลางปี โดยภาษีที่ประมาณขึ้นนี้จะต้องไม่น้อยกว่าภาษีที่เกิดขึ้นจริง เกินกว่าร้อยละ 25 ถ้าเกินโดยไม่มีเหตุผลที่สมควร กรมสรรพากรจะประเมินเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของส่วนที่ขาดไป ในกรณีที่บริษัทมีทั้งกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน บริษัทก็ยังคงยื่นประมาณการครึ่งปี เช่นเดียวกัน เพียงแต่การวัดค่าในกรณีที่ประเมินว่ายื่นต่ำเกินไปหรือไม่นั้นจะเป็นการมองในภาพรวม

2) การกรอกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)

ในส่วนของการแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) กิจการจะต้องมีการแสดงรายการแยกรายได้ไม่ว่าจะเป็นรายได้โดยตรงจากการประกอบกิจการหรือรายได้อื่นๆ รายจ่ายในส่วนของต้นทุนขาย หรือรายจ่ายอื่นๆ และกำไรหรือขาดทุนสุทธิ กิจการจะต้องแยกในส่วนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน และกิจการที่ต้องเสียภาษีออกจากกัน

2.2 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

พิมพ์ภา เชื้อวงศ์บุญ (2545) ได้ศึกษาปัญหาการเสียภาษีของธุรกิจในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือจังหวัดลำพูน โดยใช้วิธีออกแบบสอบถามเฉพาะผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือจังหวัดลำพูน โดยการสุ่มตัวอย่างโรงงานจำนวน 52 แห่ง จากโรงงานจำนวน 65 แห่ง และทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ค่าทางสถิติพบว่า ผู้ประกอบการมีปัญหาด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีการคำนวณต้นทุนสินค้า การตรวจนับสินค้า จำนวนรายได้ รายจ่าย การบันทึกสินทรัพย์ ปัญหาด้านภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีฐานภาษีและความรับผิดชอบ การจัดทำรายงาน และการเก็บรักษา ความล่าช้าในการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนใหญ่ คือ ความยุ่งยาก ค่าใช้จ่ายของการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และปัญหาภาษีอากรต่างๆ ไป คือ การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง

เยาวเรศ ธรรมรัตน์ (2545) ได้ศึกษาแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้มีข้อเสนอแนะว่าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องให้ความรู้และความเข้าใจที่ถูกต้องแก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เนื่องจากในบางครั้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องยังไม่สามารถได้ข้อสรุปในทางปฏิบัติที่แน่นอน ทำให้เกิดความสับสนแก่นักบัญชี และต้องให้ความสำคัญของการให้ข่าวสารและฝึกอบรมนักบัญชี และควรมีผู้รู้จากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องให้บริการตอบรับปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน เพื่อจะได้เป็นแนวทางเดียวกันในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

นันทิยา อินบุรี (2548) ได้ศึกษาปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีสำหรับธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูนพบว่าผู้ประกอบการมีปัญหาในเรื่องการกำหนดวันที่เริ่มได้สิทธิประโยชน์ตามบัตรส่งเสริมการลงทุน ปัญหาการกำหนดรายได้ที่จะนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ปัญหาการเฉลี่ยรายได้และค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการณได้รับการส่งเสริมการลงทุนบางส่วน ปัญหาการเฉลี่ยรายได้จากการจำหน่ายเครื่องจักร ส่วนประกอบอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ และสินทรัพย์ในกรณีผู้ประกอบการได้ใช้ในกิจการที่

ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ปัญหาด้านการเฉลี่ยรายได้ประเภทดอกเบี้ยหรือรายได้
 อื่นๆที่เกิดจากการได้อันเป็นปกติธุระ ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ประกอบการกิจการที่ไม่ได้
 รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้มีข้อเสนอแนะให้กรมสรรพากรและคณะกรรมการส่งเสริม
 การลงทุน ควรมีการแนะนำให้ความรู้เกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่พบให้แก่ผู้ประกอบการที่ประกอบ
 ธุรกิจได้รับส่งเสริมการลงทุน

2.3 สมมติฐานการศึกษา

สมมติฐานข้อที่ 1 ความรู้ความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีเกี่ยวกับกิจการที่ได้รับ
 การส่งเสริมการลงทุนแตกต่างกันตามระดับการศึกษาและประสบการณ์ทำงาน

สมมติฐานข้อที่ 2 ปัญหาการตรวจสอบภาษีกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนของ
 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบแตกต่างกันตามระดับการศึกษาและประสบการณ์ทำงาน