

บทที่ 2

ทฤษฎี แนวคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับ ปัญหาของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ ในด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นจากความแตกต่างระหว่างการจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี กับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากร และได้นำทฤษฎี และหลักการมาใช้ร่วมกับการศึกษาดังนี้

1. แม่บทการบัญชี
2. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร
3. หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร
4. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543
5. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับแม่บทการบัญชี

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2543) แม่บทการบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดทำงบการเงินว่าเป็นการนำเสนอข้อมูลทางการเงินของธุรกิจ เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ซึ่งจะต้องจัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยการนำมาตราฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างถูกต้องและเหมาะสม พร้อมกับเปิดเผยข้อมูลอันเป็นสาระสำคัญให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบ และงบการเงินที่จัดทำขึ้นนั้นจะต้องให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน มีความเชื่อถือได้ มีความเป็นกลาง ปราศจากความลำเอียง มีความระมัดระวัง มีความครบถ้วน และสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย และแม่บทการบัญชียังได้กำหนดคำนิยาม การรับรู้ และการวัดมูลค่าขององค์ประกอบต่าง ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นงบการเงินไว้ดังนี้

องค์ประกอบของงบการเงินและคำนิยาม

1. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงิน ได้แก่
 - 1.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

1.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าว เป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากร ที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

1.3 ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการ หลังหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

2. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ได้แก่

2.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในงวดบัญชีใน รูปการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

2.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในงวดบัญชีใน รูปการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่ รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน หาก รายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการทุกข้อ ดังนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการ ดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกัน โดยให้วัดจากระดับของความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใน อนาคตของรายการจะเข้าหรือออกจากกิจการ โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน

2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างเชื่อถือตามลักษณะที่ กล่าวไว้ในหัวข้อเรื่องความเชื่อถือได้ โดยราคาทุนหรือมูลค่าอาจได้มาจากการประมาณที่ สมเหตุสมผลและมีความน่าเชื่อถือได้ แต่ถ้ากิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของข้อมูลนั้น ได้อย่าง สมเหตุสมผล ก็ไม่ควรที่จะรับรู้รายการนั้นในงบการเงิน และถ้าหากข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินก็ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สินทรัพย์ จะรับรู้รายการต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน ที่กิจการจะ ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีนั้น และมีราคาทุนหรือมูลค่าที่ สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

หนี้สิน จะรับรู้รายการต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน ที่กิจการจะต้อง สูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันที่คู่สัญญาได้ปฏิบัติตาม ภาระผูกพันในสัญญาแล้ว และมีมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระโดยสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

รายได้ จะรับรู้รายการต่อเมื่อมีความแน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินและสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ

ค่าใช้จ่าย จะรับรู้รายการต่อเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการเดียวกัน โดยเรียกว่า เกณฑ์การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนตัวเงินเพื่อการรับรู้องค์ประกอบของงบดุลและงบกำไรขาดทุน โดยการวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าต่าง ๆ ดังนี้

1. ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกราคาของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยจำนวนเงินที่จ่ายออกไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการและการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระภาระผูกพันที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
2. ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงราคาของสินทรัพย์ในปัจจุบัน โดยเทียบกับราคาของสินทรัพย์ชนิดเดียวกัน หรือที่เท่าเทียมกันที่ต้องจ่ายในขณะนั้น และการแสดงราคาของหนี้สินในปัจจุบัน โดยเทียบกับราคาที่ต้องชำระภาระผูกพันในขณะนั้น
3. มูลค่าที่จะได้รับ หมายถึง การแสดงราคาของสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยไม่ได้บังคับขาย และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการที่เทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องชำระหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ
4. มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงราคาของสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตภายใต้การดำเนินงานปกติของกิจการ

เกณฑ์ในการวัดมูลค่าข้างต้นอาจใช้ร่วมกันในการจัดทำงบการเงิน โดยกิจการอาจใช้เกณฑ์ราคาทุนเดิมร่วมกับเกณฑ์อื่นๆ

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากการมีเงินได้ของนิติบุคคล โดยมีฐานการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้หักรายจ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี โดยกิจการจะต้องทำการปรับปรุงกำไร/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไร/ขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรก่อน

กำไร/ขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรของนิติบุคคลนั้นจะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งนอกจากจะต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติตาม มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ตามประมวลรัษฎากร

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ (2541) ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 โดยให้รับรู้รายได้/รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) คือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น

ดังนั้น ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายสำหรับกิจการโดยทั่วไปจึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิเสมอ โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับรายจ่ายจะใช้เกณฑ์อื่นนอกเหนือจากเกณฑ์สิทธิไม่ได้ แม้ว่าการรับรู้รายได้กิจการจะใช้เกณฑ์อื่นที่มีใช้เกณฑ์สิทธิ ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ทป. 1/2528 และคำสั่งอื่นกำหนดแนวทางปฏิบัติให้ใช้หลักเกณฑ์อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

1. การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis)

1.1 บริษัทจำกัดที่ประกอบกิจการธนาคารพาณิชย์ กิจการธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ โดยทั่วไปให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นสำหรับดอกเบี้ย สำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิณัดชำระติดต่อกันเกินกว่าสามเดือนแล้ว ให้รับรู้รายได้ดังกล่าวตาม “เกณฑ์เงินสด”

1.2 บริษัทจำกัดที่ประกอบกิจการประกันภัย กิจการธุรกิจบัตรเครดิต หรือ กิจการอื่นทำนองเดียวกัน (กับกิจการประกันภัยหรือกิจการธุรกิจบัตรเครดิต) เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยค้างชำระ สำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้ผิณัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาเกินหกเดือน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นอาจเลือกรับรู้อย่างได้ตาม “เกณฑ์เงินสด” โดยนำดอกเบี้ยส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- 1) ลูกหนี้ที่คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- 2) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดเจนว่าลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระหนี้ เช่น
 - (ก) ลูกหนี้มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
 - (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างชำระบัญชี
 - (ค) ได้ดำเนินคดีแพ่ง หรือได้ยื่นคำขอเจ้หนี้แล้ว
 - (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

1.3 บริษัทจำกัดซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิต อาจเลือกรับรู้อย่างได้ตาม “เกณฑ์เงินสด” สำหรับรายได้เบี้ยประกันชีวิตก็ได้

1.4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ จะใช้เกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินสดก็ได้ แต่เมื่อเลือกรับรู้อย่างได้ตามเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเช่นนั้นตลอดไป ห้ามมิให้เปลี่ยนแปลง เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร

1.5 บริษัทบริหารสินทรัพย์ โดยทั่วไปให้ใช้เกณฑ์สิทธิ เว้นแต่รายได้ซึ่งเกิดจากการบริหารสินทรัพย์ต่อคุณภาพที่รับซื้อหรือรับโอนจากสถาบันการเงิน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ จะรับรู้อย่างได้ตามเกณฑ์เงินสดในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

2. การรับรู้อย่างได้ตามเกณฑ์ผ่อนชำระ (Installment Method)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อ หรือผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจะเลือกใช้เกณฑ์สิทธิหรือจะนำกำไรขั้นต้นจากกิจการดังกล่าวมาจัดสรรเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่กำหนดชำระก็ได้

3. การรับรู้อย่างได้ตามเกณฑ์สัญญาระยะยาว (Long-term Contract Method)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการก่อสร้าง กิจการให้บริการที่ตามสภาพของกิจการไม่มีสินค้าคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทน ให้รับรู้อย่างได้ตามเกณฑ์สัญญาระยะยาว

3.1 กรณีการให้บริการสิ้นสุดลงในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับปีที่มีการให้บริการ ให้รับรู้อย่างได้ในรอบระยะเวลาที่การให้บริการสิ้นสุดลงนั้น

3.2 กรณีการให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้รับรู้อย่างได้ตามส่วนของ

งานที่ทำเสร็จหรือบริการที่ทำเสร็จ

4. การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิเฉลี่ยรายได้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟ หรือกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาวแก่สมาชิกให้มีสิทธิเลือกรับรายได้เกี่ยวกับการประกอบกิจการดังกล่าว สำหรับรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บไม่ว่ารายได้นั้นจะเกิดจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียว และไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินประกันมีดจำ เงินจ่ายล่วงหน้าเพื่อเป็นค่าใช้จ่าย หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันได้ ดังนี้

4.1 เลือกรับรายได้ตามเกณฑ์สิทธิ โดยนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการทั้งจำนวน หรือ

4.2 เลือกรับรายได้ตามเกณฑ์สิทธิแบบเฉลี่ยรายได้ โดยเฉลี่ยรายได้ดังกล่าวตามส่วนของจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกิน 10 ปี รอบระยะเวลาบัญชีนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้

5. การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ราคาปิดของกิจการขายชอร์ต

การขายหลักทรัพย์ที่ต้องยืมหลักทรัพย์มาเพื่อการส่งมอบ ตามประกาศคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กค 29/2540 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบกิจการยืมและให้ยืมหลักทรัพย์ ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2542 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป

5.1 ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากการขายชอร์ตมาเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ส่วนต้นทุนใช้ราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์นั้น ถือเป็นต้นทุนของหลักทรัพย์

5.2 เมื่อซื้อหลักทรัพย์คืนเมื่อใด ให้คำนวณกำไรขาดทุนอีกครั้ง โดยถือราคาปิดของหลักทรัพย์ในวันที่ทำสัญญายืมหลักทรัพย์ (ราคา ณ วันยืม) เป็นเสมือนราคาขาย ส่วนต้นทุนให้ใช้ราคาของหลักทรัพย์ที่ซื้อมาคืนในจำนวนหน่วยที่เทียบเท่ากัน ถือเป็นกำไรหรือขาดทุน ณ วันที่มีการคืนหลักทรัพย์ และธุรกรรม การยืมสิ้นสุดลง ทั้งนี้ไม่ว่าการคืนจะอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่ได้ยืมหลักทรัพย์มาหรือไม่ สำหรับค่าใช้จ่ายหากเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2542 เป็นต้นไป)

หลักเกณฑ์ด้านค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร

กลุ่มนักวิชาการภาชิอากร (2548) ได้สรุปหลักเกณฑ์ด้านค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรไว้ดังนี้

1. รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี (1)-(20) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร (รายจ่ายต้องห้าม)
2. ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 ดังนี้
 - 1) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจะต้องไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังต่อไปนี้

ประเภททรัพย์สิน	ร้อยละ
อาคาร	
- อาคารถาวร	5
- อาคารชั่วคราว	100
ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้	5
ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า	
- กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้อย่างต่อเนื่องไป	10
- กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้ หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียง ระยะเวลาอันจำกัด	100
ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร ภูมิปัญญา เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น	
- กรณีไม่จำกัดอายุการใช้	10
- กรณีจำกัดอายุการใช้	100
ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้ นอกจากที่ดินและสินค้านี้	20

2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา โดยเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยเมื่อได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปและอัตราที่จะหักอย่างไรแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ และให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

3) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ให้คำนวณตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกิดอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น โดยให้เฉลี่ยเป็นวัน

4) กรณีทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเข้าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามราคามูลค่าต้นทุน คือ ราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมดตามสัญญาเข้าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องไม่เกินค่าเข้าซื้อหรือราคาที่ต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

5) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา สำหรับทรัพย์สินไม่ว่าในกรณีใดจะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยให้คงเหลือมูลค่าของทรัพย์สินนั้นเป็นจำนวนเงินอย่างน้อย 1 บาท เว้นแต่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งที่มีมูลค่าต้นทุนเกิน 1 ล้านบาท ให้คงเหลือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเท่ากับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท

6) ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนหรือรถยนต์นั่ง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 1 ล้านบาท

7) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักร และอุปกรณ์เครื่องจักรที่ใช้สำหรับการวิจัยและพัฒนาให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในตารางข้อ 1)

8) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงิน อาจเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ 100 ของมูลค่าต้นทุนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อ 1) ก็ได้ หรือเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในตารางข้อ 1) ก็ได้

9) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลัง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (1)

10) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคาร โรงงานที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลัง ซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้

การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน หรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนดขึ้นภายหลังซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้

11) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทอาคารถาวรที่บริษัทที่เป็นสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าต้นทุน สำหรับสำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2545

3. การตีราคาทรัพย์สิน ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากราคาสินค้าคงเหลือให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคา

เพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

4. การโอนทรัพย์สิน ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

ข้อสังเกต

1. กรณีขายอสังหาริมทรัพย์มีแนวทางปฏิบัติกำหนดว่า ให้เปรียบเทียบราคาระหว่างราคาขายกับราคาประเมินทุนทรัพย์ ราคาใดสูงกว่าให้ถือราคานั้นเป็นรายได้ ซึ่งต่างกับกรณีคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กฎหมายให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นเงินได้ทุกกรณี

2. กรณีให้กู้ยืมโดยไม่มีดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มีแนวทางปฏิบัติให้คำนวณหรือประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดดังนี้

(1) กรณีนำเงินของบริษัทที่มีอยู่ไปให้กู้ยืม ให้คำนวณหรือประเมินดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำธนาคารในเวลาที่มีการกู้ยืม

(2) กรณีนำเงินที่กู้ยืมจากผู้อื่นไปให้กู้ยืม ให้คำนวณหรือประเมินดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่มีการกู้ยืม

5. การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน เป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมา

หรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น

6. การตีราคาสินค้าคงเหลือ

ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนดังกล่าว เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีแล้ว ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

7. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

8. การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

9. การจำหน่ายหนี้สูญ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนด โดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 1. ลักษณะของหนี้ที่จะจำหน่ายหนี้สูญได้ ต้องเข้าหลักเกณฑ์ 2 ประการ ดังนี้

1. ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการ หรือหนี้ที่ได้รวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

2. ต้องเป็นหนี้ที่ยังไม่ขาดอายุความ และมีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

ข้อ 2 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดแจ้ง และไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว

ข้อ 3 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ได้ดำเนินการตามข้อ 2 (1) แล้ว

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีแพ่ง และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้ว หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้นั้นแล้ว

ในกรณีตาม (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นเจ้าหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 4 กรณีลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 100,000 บาท สำหรับหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป หรือลูกหนี้แต่ละรายเป็นหนี้มีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท สำหรับหนี้ของสถาบันการเงิน การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ สามารถกระทำได้ถ้าปรากฏว่ามีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

10. เงินปันผลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ต้องนำมารวมคำนวณ

11. ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

12. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว และผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำบทบัญญัติของข้อ 10 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

13. มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

14. ภาษีขาย ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืน ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ มีดังนี้

1. เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

1.1 เงินสำรองจากเบี้ยประกัน เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว ถือเป็นรายจ่ายได้

ในรอบระยะเวลาบัญชี ถ้ากิจการจำเป็นต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่เอาประกันสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้เฉพาะส่วนที่เกินเงินสำรองที่ตั้งไว้ถือเป็นรายจ่ายได้ (ส่วนที่ไม่เกินถือเป็นรายจ่ายไม่ได้) เมื่อกรมธรรม์ประกันชีวิตสิ้นสุดลงโดยการเลิกสัญญากรมธรรม์ เงินสำรองที่ตั้งไว้สำหรับกรมธรรม์รายที่เลิกจะต้องโอนกลับไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกกรมธรรม์นั้น

1.2 เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไรเฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหักจากหักเบี้ยประกันภัย ซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว ถือเป็นรายจ่ายได้

เงินสำรองที่กันไว้ นี้ จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปในรอบระยะเวลาบัญชีใด ถ้ากิจการจำเป็นต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่เอาประกันสำหรับกรมธรรม์ประกันภัยรายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วนให้ถือเป็นรายจ่ายได้เต็มจำนวนที่จ่าย

1.3 เงินสำรองที่กักไว้เป็นค่าเผื่อนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ได้กักไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลง ให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

2. เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ.2533)

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หมายความว่า กองทุนที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลซึ่งลูกจ้างและนายจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้น ซึ่งประกอบด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสมและเงินที่บริษัทซึ่งเป็นนายจ้างจ่ายสมทบ และให้หมายความรวมถึงผลประโยชน์ที่เกิดจากเงินดังกล่าว เพื่อจ่ายในกรณีที่ลูกจ้างออกจากงานตามระเบียบของบริษัทว่าด้วยเงินกองทุน เงินที่บริษัทนายจ้างจ่ายสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพดังกล่าว ให้หักเป็นรายจ่ายได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ.2533)

3. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่การกุศลสาธารณะ หรือการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อกิจการ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

1 รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศล เป็นรายจ่ายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีไม่ได้

2 รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ ต้องเป็นการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินต่อองค์การหรือสถาบันซึ่งอำนวยประโยชน์ให้แก่สาธารณะส่วนรวม โดยบริจาคให้แก่สถานศึกษา สถานพยาบาลของทางราชการ หรือองค์การของรัฐบาล วัฒนาอาราม หรือองค์การกุศลสาธารณะที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากร

3 ใช้จ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ใช้จ่ายเพื่อการศึกษา และใช้จ่ายเพื่อการกีฬา กำหนดไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) ดังนี้

(ก) ใช้จ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดย อนุมัติรัฐมนตรี ได้แก่ ใช้จ่ายที่จ่ายให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

(1) การส่งเสริม อนุรักษ์ และรักษาพันธุ์สัตว์ป่าสงวน และสัตว์ป่า คุ่มครอง ตามกฎหมายว่าด้วยการสงวนและคุ้มครองสัตว์ป่า

(2) การคุ้มครองและดูแลรักษาอุทยานแห่งชาติตามกฎหมายว่าด้วยอุทยาน แห่งชาติ

(3) การคุ้มครองและรักษาป่าสงวนแห่งชาติตามกฎหมายว่าด้วยป่าสงวน แห่งชาติ

(4) การส่งเสริม คุ่มครอง และรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามกฎหมายว่า ด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

(5) การควบคุม ป้องกัน แก้ไข ตลอดจนการลดและขจัดอันตรายอันเกิด จากการแพร่กระจายของมลพิษ หรือภาวะมลพิษและของเสียอันตราย ตามกฎหมายว่าด้วยการ ส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

(6) กองทุนสิ่งแวดล้อม ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษา คุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

(7) การบูรณะโบราณสถาน โบราณวัตถุ และศิลปวัตถุตามกฎหมายว่า ด้วยโบราณสถาน โบราณวัตถุ และศิลปวัตถุ และพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ

(8) การก่อสร้างถนน และได้โอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ส่วนราชการหรือ องค์กรของรัฐบาลโดยไม่มีค่าตอบแทน ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์กรของรัฐบาล ผู้รับโอนได้ให้ประชาชนใช้ประโยชน์ในถนนดังกล่าว

ทั้งนี้ ใช้จ่ายตาม (1)-(8) ต้องเป็นการจ่ายให้แก่กิจการตามโครงการ พระราชดำริ หรือของทางราชการ หรือองค์กรของรัฐบาล หรือองค์กรกุศลสาธารณะ ที่ รัฐมนตรีประกาศกำหนด ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ใช้จ่ายเพื่อการศึกษา ได้แก่ ใช้จ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินที่จ่าย ให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

(1) สถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุด หรือสถาบันวิจัย ทั้งนี้ เฉพาะ ของส่วนราชการ

(2) การให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษา เป็นการทั่วไป

(3) กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างสถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุดของทางราชการ

(4) สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน โดยบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น และสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

(ค) รายจ่ายเพื่อการกีฬา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่ หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

(1) การกีฬาแห่งประเทศไทย เพื่อส่งเสริมการกีฬา

(2) คณะกรรมการกีฬาจังหวัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมกีฬาในจังหวัด

(3) กรมพลศึกษาเพื่อการจัดแข่งขันกีฬานักเรียน

(4) สมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากการกีฬาแห่งประเทศไทย

4. ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ค่ารับรองที่จะหักเป็นรายจ่ายได้ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 222 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน 2542 เป็นต้นไป) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมีลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

2. ค่ารับรองหรือค่าบริการต้อง

(1) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรอง หรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าค่อมหรสพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

(2) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ 2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

3. จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดรายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมหรือคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับ

ชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า ทั้งนี้ รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

รายได้ที่จะนำมาเป็นฐานในการคำนวณค่ารับรองนั้น หมายถึง รายได้ที่ได้มาจากการดำเนินกิจการ เช่น ยอดขายสินค้า และรายได้อื่นๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก

4. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกไปรับตามประมวลรัษฎากร

5. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

6. เบี้ยปรับและ/หรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่

(1) ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีซื้อจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือที่มีลักษณะทำนองเดียวกันตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด)

(2) ภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 243) พ.ศ.2534 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535

ข้อสังเกต

1. เบี้ยปรับ และ/หรือ เงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา หมายถึง เบี้ยปรับ และ/หรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น

2. ภาษีซื้อของทรัพย์สินเพื่อการลงทุนจะรวมเป็นมูลค่าต้นทุนในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

7. การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

8. เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

9. รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้

10. ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

11. ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

12. ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

13. รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

14. รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

15. ค่าซื้อทรัพย์สิน และรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

16. ค่าของทรัพย์สินของธรรมชาติที่สูญเสียหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

17. ค่าของทรัพย์สิน นอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง ทั้งนี้ภายใต้มาตรา 65 ทวิ

18. รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

19. รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

20. รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุใน 1-19 ตามที่จะกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ซึ่งจัดเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่ายหรือการให้บริการ โดยกำหนดให้ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการมีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเพื่อนำส่งต่อกรมสรรพากร โดยมีภาษีที่ต้องชำระเท่ากับภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ และตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องจุดความรับผิดชอบในการรับรู้รายได้ที่เกิดภาษีขาย และฐานภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เป็นการเฉพาะ

การรับรู้รายได้ที่เกิดภาษีขาย

ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องรับรู้รายได้ที่เกิดภาษีขายต่อเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ดังนี้

1. กรณีขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนมีการส่งมอบสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

2. กรณีขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ความรับผิดชอบของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาในแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออก

ใบกำกับภาษีก่อนที่จะถึงกำหนดชำระในแต่ละงวดความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายดังกล่าวจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

3. กรณีขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้วตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมนตรีรัฐมนตรี ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน หรือได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้มีการนำสินค้าไปใช้ ซึ่งเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนที่ตัวแทนจะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

4. กรณีการขายสินค้าโดยการส่งออก โดยทั่วไปความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาออก หรือวันที่ได้มีการวางค้ำประกันอากรขาออกแล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีไม่ต้องเสียหรือยกเว้นอากรขาออก ความรับผิดชอบจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

5. กรณีการให้บริการ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ผู้ให้บริการได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ลูกค้า หรือได้ใช้บริการนั่นเอง ก่อนมีการชำระค่าบริการ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

6. กรณีการให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการเกิดขึ้น เมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่จะมีการกระทำอย่างอื่นเกิดขึ้นก่อนการชำระราคาค่าบริการทำนองเดียวกับที่กล่าวมาแล้วตาม 5

7. กรณีนำเข้าสินค้า โดยทั่วไป ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าจะเกิดขึ้นพร้อมกันกับการชำระอากรขาเข้าหรือเมื่อมีการวางค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีไม่ต้องเสียหรือยกเว้นอากรขาเข้าความรับผิดชอบจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

8. กรณีพิเศษ นอกจากที่กำหนดข้างต้น การขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณี กฎกระทรวงฯ ฉบับที่ 189 (พ.ศ.2534) ได้กำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีไว้เป็นพิเศษดังนี้

(1) การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาสินค้า แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ

(2) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู้ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษี ก่อนได้รับชำระราคาสินค้าก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ

(3) การขายสินค้าหรือการให้บริการด้วยเครื่องอัตโนมัติโดยชำระราคาด้วยวิธีการหยอดเงิน เหรียญ บัตร หรือด้วยวิธีการในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อนำเงิน เหรียญ บัตร หรือสิ่งอื่นในลักษณะทำนองเดียวกันออกจากเครื่องอัตโนมัติ

(4) การขายสินค้าโดยการชำระราคาด้วยการใช้บัตรเครดิตหรือในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต หรือได้ออกใบกำกับภาษี ก่อนมีการส่งมอบสินค้า ก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(5) การให้บริการโดยการชำระราคาด้วยการใช้บัตรเครดิตหรือในลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต เว้นแต่กรณีที่ได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิตก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษีนั้น

(6) การขายสินค้าตามสัญญาจะขายสินค้าตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่กรณีที่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษี ก่อนส่งมอบสินค้า ก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(7) ในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้โดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมีใช้เพื่อการประกอบกิจการ โดยตรงตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อนำไปใช้หรือส่งมอบสินค้าให้บุคคลอื่นเพื่อใช้

(8) ในกรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการตรวจพบ

(9) ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมิได้ใช้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ให้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการหรือแจ้งเลิกประกอบกิจการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

ได้รับอนุญาตให้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ต่อไปเป็นการชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ ให้ความรับผิดชอบเป็นไปตามข้อ 1-4

(10) ในกรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ ณ วันที่ได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วแต่กรณี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับอนุญาตให้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ต่อไปเป็นการชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ ให้ความรับผิดชอบเป็นไปตาม 1-4

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง มูลค่ารวมที่นำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยแบ่งเป็น 6 กรณี ดังนี้

1. ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าสิ่งที่ได้รับ หรือพึงได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่คิดได้เป็นเงิน รวมภาษีสรรพสามิต(ถ้ามี) แต่ไม่รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนที่ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการหรือที่เรียกว่า ส่วนลดการค้า (Trade Discount) โดยได้แสดงไว้ชัดเจนในใบกำกับภาษี เว้นแต่เป็นใบกำกับภาษีอย่างย่อจะไม่แสดงอย่างชัดเจนก็ได้

(2) ค่าชดเชย หรือเงินอุดหนุนตามที่กฎหมายกำหนด

(3) ภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำภาษีขายมารวมเป็นฐานภาษี

(4) ค่าตอบแทนอื่นตามที่กำหนดในประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 40)

2. ฐานภาษีสำหรับการส่งออกสินค้า ได้แก่มูลค่าสินค้าส่งออกโดยให้ใช้ราคา F.O.B ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตและภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด แต่ทั้งนี้ ไม่รวมอากรขาออก

3. ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

(1) กรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม หรือประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) กรณีรับขนสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศ ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนสินค้านั้นออกนอกประเทศ

4. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้า ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคา C.I.F

ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนด ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นที่กฎหมายจะกำหนด

ราคา C.I.F อาจถือตามราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรประกาศหรือประเมินใหม่ในบางกรณี

อากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมายต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีด้วย

กรณีสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรอื่นทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ให้ถือมูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

5. ฐานภาษีกรณีขายยาสูบ และผลิตภัณฑ์น้ำมันตามที่กฎหมายกำหนด มีหลักเกณฑ์พิเศษในการคำนวณฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าเหล่านี้ ฐานภาษีได้แก่มูลค่าสินค้าที่ได้มาจากการหักจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของสินค้า โดยให้คำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก

6. ฐานภาษีกรณีพิเศษ

(1) กรณีผลิตสินค้าหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ถือราคาตลาดในวันที่ความรับผิดชอบเป็นฐานภาษี

(2) กรณีผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้หรือนำบริการไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นใช้โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรง เช่น นำสบู่ ยาสีฟันที่ซื้อมาเพื่อขายไปใช้ส่วนตัว ต้องถือว่าเป็นการขายสินค้าต้องเสียภาษีขาย ฐานภาษีถือตามราคาตลาดในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเป็นพิเศษ) ทั้งนี้ เพราะผู้ประกอบการกลายเป็นผู้บริโภค จึงต้องรับภาระภาษีโดยการจ่ายเงินตนเองเป็นภาษีขายคล้ายการเรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภคทั่วไป

(3) กรณีสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนมีจำนวนคงเหลือจริงขาดจากจำนวนในรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ถือเป็นการขายต้องเสียภาษีขายโดยถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น คือวันที่ตรวจพบ

(4) กรณีสินค้าเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ไปแล้ว ต่อมาผู้ซื้อได้โอนกรรมสิทธิ์ไปทำให้ผู้ซื้อทอดหลังมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้านั้นตามสภาพหรือปริมาณที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้น

(5) กรณีผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือและมีทรัพย์สินที่ใช้ประกอบการเหลือในวันเลิกประกอบกิจการถือเป็นการขาย โดยถือราคาตลาดของสินค้าและทรัพย์สินนั้นในวันเลิกประกอบกิจการเป็นฐานภาษี

(6) ราคาตลาดถือตามราคาเฉลี่ยที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปตามที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ตรวจสอบราคาขึ้น กรณีไม่อาจทราบราคาตลาดที่แน่นอนให้ใช้เกณฑ์คำนวณที่จะกำหนดขึ้น

(7) กรณีเรียกเก็บเพิ่มหรือลดมูลค่าสินค้าหรือบริการเดิมและกรณีเกิดหนี้สูญ

ภาษีซื้อต้องห้าม

ยุพดี ศิริวรรณ (2547) ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกผู้ประกอบการอื่นเรียกเก็บ (ภาษีซื้อ) มาหักจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บ (ภาษีขาย) เพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนภาษีนั้นๆ ได้ต่อเมื่อภาษีซื้อนั้นเป็นภาษีซื้อที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่านั้น ภาษีซื้อที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไม่สามารถนำไปหักจากภาษีขายได้ ซึ่งเรียกว่า ภาษีซื้อต้องห้าม

ภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร มีดังนี้

1. ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องกับตรงกับการประกอบกิจการ ซึ่งได้แก่ ภาษีซื้อที่ไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
2. มีใบกำกับภาษีแต่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการชำระภาษีซื้อ กรณีที่ผู้ประกอบการฯ ซื้อสินค้าหรือรับบริการมาใช้ในกิจการและถูกเรียกเก็บภาษีซื้อ โดยได้รับใบกำกับภาษีแล้วแต่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าการชำระภาษีซื้อ
3. ไม่มีหลักฐานใบกำกับภาษี ในกรณีที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการไม่มีใบกำกับภาษีมาแสดง แม้ว่าผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะถูกเรียกเก็บหรือชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้วก็ตาม
4. ใบกำกับภาษีมีข้อความไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ เช่น ระบุคำว่า “สด” แทนชื่อผู้ซื้อ หรือใช้ชื่อย่อ หรือกรณีที่เช่าอาคารเพื่อประกอบกิจการ และได้รับใบกำกับภาษีค่าสาธารณูปโภค ซึ่งระบุชื่อเจ้าของอาคาร เป็นต้น
5. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออก ซึ่งได้แก่ ผู้ที่มีใช้ทั้งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
6. ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อการรับรอง หรือเพื่อการอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน

ภาษีซื้อต้องห้ามตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร มีดังนี้

1. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ หรือรับโอนรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่นั่งที่นั่งไม่เกิน 10 คน และภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้า หรือรับบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

2. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อ
3. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่นำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างอาคารหรือสังหาริมทรัพย์อื่นเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้ขายหรือให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้เฉพาะที่ได้กระทำภายในสามปีนับแต่เดือนภาษีที่ก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์
5. ภาษีซื้อ ตามใบกำกับภาษี ที่มีคำว่า “ใบกำกับภาษี” โดยมีได้ตีพิมพ์ขึ้นหรือมิได้จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์
6. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่มีได้จัดทำขึ้นตามวิธีการที่อธิบดีกำหนด
7. ภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยเป็นของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
8. ภาษีซื้อพร้อมซึ่งผู้ประกอบการเลือกไม่นำไปหักเป็นภาษีซื้อทั้งจำนวน เนื่องจากมีรายได้ของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่าร้อยละ 90
9. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงรายการ
10. ภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ หรือรับโอนรถยนต์ที่มีไซรยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และต่อมาได้มีการดัดแปลงรถยนต์ดังกล่าวเป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะที่ได้กระทำภายใน 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่ได้รับรถยนต์ไว้ในครอบครอง
11. ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งมีรายการคำว่า “ใบกำกับภาษี” และรายการ “ชื่อที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร” มิได้ตีพิมพ์ขึ้นหรือมิได้จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ และในกรณีรายการดังกล่าวจัดทำด้วยระบบคอมพิวเตอร์แต่รายการอื่นใช้เขียนหรือพิมพ์ดีด ซึ่งมีใช้การจัดทำใบกำกับภาษีด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับ
12. ภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารส่วนที่เฉลี่ยเป็นของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการมิได้แจ้งรายการเกี่ยวกับการก่อสร้างอาคารและการใช้พื้นที่อาคารตามแบบและภายในกำหนดเวลาของกฎหมาย โดยไม่มีเหตุอันสมควร

การเฉลี่ยภาษีซื้อ

ทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซื้อมาใช้ในกิจการ ซึ่งมีทั้งกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่ กิจการที่ได้รับยกเว้นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจาก

การซื้อทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการไปหักจากภาษีขายได้ทั้งจำนวน กฎหมายกำหนดให้เฉลี่ยภาษีซื้อที่จ่ายไปสำหรับการลงทุนในทรัพย์สินถาวรที่ใช้ร่วมกันระหว่างกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการอื่น เพื่อให้ได้ภาษีซื้อสำหรับกิจการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น จึงจะนำไปหักจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระสำหรับเดือนภาษีนั้นๆ ได้

การเฉลี่ยภาษีซื้อให้คำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) ดังนี้

1. การเฉลี่ยภาษีซื้อของสินค้าหรือบริการทั่วไป

1.1 กรณีแบ่งแยกภาษีซื้อของแต่ละประเภทกิจการได้ ภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถือเป็นภาษีซื้อของกิจการในการยื่นแบบ ภ.พ.30 ภาษีซื้อของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้นำไปเป็นรายจ่ายหรือต้นทุนทรัพย์สินของกิจการแล้วแต่กรณี

1.2 กรณีไม่สามารถแบ่งแยกภาษีซื้อของกิจการ ให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนรายได้ของกิจการทั้ง 2 ประเภท ตามหลักเกณฑ์ดังนี้

1.2.1 กรณีเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการมาแล้วแต่ยังไม่มีรายได้ ให้ประมาณการรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการทั้งสองประเภท (ไม่รวมรายได้จากการนำเงินไปหาประโยชน์) เพื่อเป็นเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อตั้งแต่เดือนแรกที่มีภาษีซื้อจนถึงสิ้นปีของปีที่เริ่มมีรายได้ โดยนำภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ไปหักจากภาษีขายได้เท่าจำนวนที่เฉลี่ยแต่ต้องไม่เกินกึ่งหนึ่งของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ย

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อปรับปรุงภาษีซื้อในเดือนภาษีถัดจากเดือนสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้ให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริง

กรณีที่ภาษีซื้อเฉลี่ยไว้มากกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีซื้อส่วนเกินภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุง และนำยอดส่วนเกินดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของกิจการหรือต้นทุนทรัพย์สินของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องตามแต่กรณี

กรณีภาษีซื้อที่เฉลี่ยไว้น้อยกว่าภาษีซื้อที่หักได้จริง ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีซื้อส่วนที่ยื่นขาดนั้น แล้วนำผลต่างดังกล่าวไปลดมูลค่าต้นทุนทรัพย์สิน หรือค่าใช้จ่ายของกิจการในปีที่เกี่ยวข้องตามแต่กรณี

1.2.2 กรณีประกอบกิจการมาแล้ว ให้ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกวิธีเฉลี่ยภาษีซื้อวิธีใดวิธีหนึ่งได้จาก 2 วิธี ดังต่อไปนี้

วิธีที่ 1 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา โดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้ออีก ณ วันสิ้นงวด

วิธีที่ 2 เฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา และเมื่อสิ้นงวดบัญชีให้ปรับปรุงภาษีซื้อให้เป็นไปตามสัดส่วนของรายได้จริง

1.3 กรณีไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

1.3.1 ถ้ารายได้ในปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่า 90% ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกนำภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายจ่าย หรือมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินของกิจการ

1.3.2 ถ้ารายได้ในปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่น้อยกว่า 90% ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกไม่นำภาษีซื้อของกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปหักออกจากภาษีขายทั้งจำนวน แต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนทรัพย์สินหรือถือเป็นรายจ่ายของกิจการได้

2. การเฉลี่ยภาษีซื้อจากการก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในกิจการ

การก่อสร้างอาคารเพื่อใช้ในกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อการอื่นซึ่งเป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีการเฉลี่ยภาษีซื้อตามสัดส่วนของการใช้พื้นที่อาคาร ตามหลักเกณฑ์ดังนี้

2.1 เมื่อเริ่มก่อสร้างอาคาร ให้แจ้งรายการเกี่ยวกับการประมาณการการใช้พื้นที่อาคารของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการอื่น เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการเฉลี่ยภาษีซื้อภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มก่อสร้างอาคารหรือวันที่ได้รับอนุมัติให้ก่อสร้างอาคาร แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน

2.2 เมื่อเริ่มใช้อาคาร ให้แจ้งรายการเกี่ยวกับการเริ่มใช้อาคารภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ก่อสร้างอาคารเสร็จ

กรณีไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อ ได้แก่ กรณีดังต่อไปนี้

- (1) ผู้ประกอบการยังไม่ได้ใช้พื้นที่อาคาร หรือ
- (2) ผู้ประกอบการใช้พื้นที่อาคารตรงตามที่ได้ประมาณการไว้ หรือ
- (3) ผู้ประกอบการใช้พื้นที่อาคารในส่วนของกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในส่วนของกิจการอื่นไม่เกินกว่าที่ได้ประมาณการไว้ หรือ
- (4) พ้นกำหนด 3 ปี นับแต่เดือนภาษีที่มีการก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์

กรณีที่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อ ได้แก่ กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคาร ให้แจ้งรายการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนี้ภายใน 30 วัน นับแต่วันเริ่มใช้อาคาร และภายใน 30 วัน นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้พื้นที่อาคารทุกครั้งไป

หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติการบัญชี (2543) ได้กำหนดให้นิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และจัดให้มีผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนด เพื่อจัดทำบัญชีของนิติบุคคลให้แสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของนิติบุคคลนั้นตามความเป็นจริง และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี เพื่อยื่นงบการเงินต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

คุณสมบัติของผู้ทำบัญชี มีดังนี้

1. มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร
2. มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ทำบัญชีได้
3. ไม่เคยต้องโทษโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากได้กระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี เว้นแต่พ้นระยะเวลาที่ถูกลงโทษมาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามปี

4. คุณวุฒิการศึกษาของผู้ทำบัญชี แบ่งออกเป็น 2 ระดับ ดังนี้

(ก) ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่ง ณ วันปีบัญชีในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และมีรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ต้องมีคุณวุฒิ ไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชีหรือเทียบเท่าจากสถาบันการศึกษาซึ่งทบวงมหาวิทยาลัย หรือคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน(ก.พ.) หรือกระทรวงศึกษาธิการเทียบว่าไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.)

ท า ง ก า ร บั ชญ ชี
Copyright © by Chiang Mai University
A I T S
(ข) ผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีดังต่อไปนี้ ต้องมีคุณวุฒิไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่า จากสถาบันการศึกษาซึ่งทบวงมหาวิทยาลัย หรือคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) หรือกระทรวงศึกษาธิการเทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี

1. ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ซึ่ง ณ วันปิดบัญชีในรอบปีบัญชีที่ผ่านมา มีทุนจดทะเบียน หรือสินทรัพย์รวม หรือรายได้รวม
รายการใดรายการหนึ่งเกินกว่าที่กำหนดไว้ใน (ก)

2. บริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตาม กฎหมายไทย
3. นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ที่ประกอบธุรกิจใน
ประเทศไทย
4. กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร
5. ผู้ประกอบธุรกิจธนาคาร เงินทุน หลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ประกัน
ชีวิต ประกันวินาศภัย
6. ผู้ประกอบธุรกิจซึ่งได้รับการส่งเสริมการ ลงทุนตามกฎหมายว่าด้วย
การส่งเสริมการลงทุน

(ก) ในกรณีที่เป็นการเริ่มทำบัญชีรอบปีบัญชีแรกของผู้มีหน้าที่จัดทำ
บัญชี คุณวุฒิของผู้ทำบัญชีให้พิจารณา โดยใช้เกณฑ์ทุนจดทะเบียนตามที่กำหนดไว้ใน (ก) และ (ข)
แล้วแต่กรณี

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

กาญจน์กนก เพิ่มสันติธรรม (2544) ได้ศึกษาเรื่อง การเปรียบเทียบหลักการจัดทำ
บัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของนิติบุคคล พบว่า ในการ
บันทึกสินทรัพย์ ตามประมวลรัษฎากรกำหนดไม่ให้ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือปรับมูลค่าลดลง
แต่ทางบัญชีสามารถเปลี่ยนแปลงราคาใหม่ได้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมทางธุรกิจ ส่วนด้านรายได้
นั้น กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้เงินได้บางประเภทถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
ทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่รายได้ตามค่านิยมในแม่บทการบัญชี และเงินได้บางประเภทกฎหมายภาษีอากร
ยกเว้นให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี นอกจากนี้ด้านค่าใช้จ่าย กฎหมายภาษี
อากรได้จำกัดการหักรายจ่ายบางประเภทที่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด หรือบางประเภท
ถูกห้ามไม่ให้หักจากเงินได้ และรายจ่ายบางประเภทกฎหมายภาษีอากรยอมให้หักเพิ่มขึ้นได้

พิมพ์กา เชื้อวงศ์บุญ (2545) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาการเสียภาษีของธุรกิจในเขต
นิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือจังหวัดลำพูน พบว่า ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีปัญหาด้านภาษี
เงินได้นิติบุคคล เกี่ยวกับการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายและความยุ่งยากในการตรวจนับสินค้า
คงเหลือในระดับปานกลาง ส่วนปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณรายได้ รายจ่าย การบันทึกสินทรัพย์

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีและด้านอื่น ๆ มีปัญหาระดับน้อย ส่วนปัญหาด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษีและความรับผิดชอบ การจัดทำรายงานและการเก็บรักษาเอกสาร และ ปัญหาเกี่ยวกับภาษีซึ่งยังคงมีปัญหอยู่ในระดับน้อย

เดือนเพ็ญ ชเนศรภา (2544) ได้ศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ ตรวจพบจากการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล ของสำนักงานสรรพากรจังหวัด เชียงราย พบว่า จากการตรวจสอบพบประเด็นความผิดที่เกิดขึ้นซ้ำ ๆ กันส่วนใหญ่ได้แก่ การรับรู้ รายได้ไว้ไม่ถูกต้อง เป็นสาเหตุทำให้แสดงยอดรายรับไว้ขาดหรือต่ำกว่าความเป็นจริง มีสินค้าขาด จากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ การให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือ หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ไม่ถูกต้อง ไม่มีการจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และการนำ รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรของกิจการมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

อนันต์ บุญประเทือง (2538) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาที่ตรวจพบในการเสียภาษี เงินได้นิติบุคคล ได้แก่ ปัญหาการยื่นแบบ การแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง กรณีนำรายจ่ายที่ ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาหักเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่มีความรู้ความเข้าใจต่อ กฎหมายหรือระเบียบวิธีการเกี่ยวกับการเสียภาษี

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ (2546) ภาษีกับบัญชีขัดแย้งกัน จะหาทางออกอย่างไร บัญชีต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี เพื่อให้งบการเงินแสดงผล การดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร ตรงต่อ ความเป็นจริงมากที่สุด ดังนั้น บัญชีจึงมุ่งเน้นที่เนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบตาม กฎหมาย ส่วนภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิในทางภาษีอากรเป็นไปด้วยความถูกต้องครบถ้วน ตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ เงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร ดังนั้น ภาษีจึงมุ่งเน้นรูปแบบตามกฎหมายมากกว่า เนื้อหาสาระเชิงเศรษฐกิจ และเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีกับประมวลรัษฎากรมีความแตกต่าง กันหรือขัดแย้งกันในบางเรื่องหรือบางประเด็น จึงทำให้กำไร(ขาดทุน)สุทธิทางบัญชีไม่เท่ากับ กำไร(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี ดังนั้นจึงได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาคือความขัดแย้งระหว่างภาษีกับ บัญชีไว้ ดังนี้

1. วิธีปฏิบัติทางการบัญชีมีหลากหลายวิธีให้นิตินุคคลเลือกใช้และยืดหยุ่นกว่าวิธีปฏิบัติทางภาษี ดังนั้นเพื่อลดความขัดแย้ง นิตินุคคลควรเลือกใช้วิธีปฏิบัติที่สอดคล้องกันทั้งบัญชีและภาษี
2. วิธีปฏิบัติทางการบัญชีแตกต่างจากวิธีปฏิบัติทางภาษีเป็นการครั้งคราว นิตินุคคลควรแยกรายการบัญชีดังกล่าวและถือเป็นรายการกระทบยอดระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษี และในที่สุดรายการกระทบยอดนี้จะชดเชยหักล้างกันหมดไปในอนาคต
3. วิธีปฏิบัติทางการบัญชีแตกต่างจากวิธีปฏิบัติทางภาษีเป็นการถาวร นิตินุคคลควรแยกรายการบัญชีดังกล่าวและถือเป็นรายการกระทบยอดระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษีตลอดไป

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved