

## บทที่ 2

### ทฤษฎี แนวความคิด และวิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาเรื่อง “การวิเคราะห์ประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย” จะใช้ทฤษฎีของ ADAM SMITH ทฤษฎีภาระภาษี (Tax Incidence Theory) และใช้กฎหมายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลมาเป็นหลักในการวิเคราะห์ดังกล่าว

#### แนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี

แนวคิด ADAM SMITH นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้วางหลักการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีมีหลักการ 4 ข้อ<sup>6</sup> อันได้แก่

1. ความเท่าเทียมกัน (Equity) หรือความเป็นธรรม (Fairness) หลักการนี้ ควรจะเป็นหลักพื้นฐานในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ หรือข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อใช้บังคับแก่ทุกคนในสังคมเดียวกันโดยทั่วไป เนื่องจากทุกคนที่อยู่ในสังคมเดียวกันควรใช้กฎระเบียบเดียวกัน และควรได้รับสิทธิต่างๆ อย่างเป็นธรรมในทุกๆ ส่วนโดยเท่าเทียมกัน เพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจให้กับทุกคนในสังคมที่จะเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง

2. ความแน่นอน (Certainty) ระบบภาษีที่ดีนั้นต้องอยู่ในรูปกฎหมายที่มีความชัดเจนมีความแน่นอนไม่ปล่อยอำนาจในการกำหนดหน้าที่และภาระภาษีให้อยู่ในดุลพินิจเจ้าพนักงานมากเกินไปจนเกิดสิ่งที่เรียกว่า “การบังคับตามใจชอบ” ของเจ้าพนักงานภาษี (Arbitrariness) ที่สำคัญความแน่นอนของกฎหมายภาษี หมายถึงผู้เสียภาษีคนหนึ่งจะต้องได้รับความมั่นใจว่า “ผู้เสียภาษีคนอื่นๆ” ก็ต้องเสียภาษีภายใต้กฎเกณฑ์แบบเดียวกับตนด้วย นอกจากนี้ ความแน่นอนของกฎหมายภาษี หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีสมควรที่จะรู้แน่นอนชัดเจนถึงภาระภาษีที่ตนจะต้องเสีย เพื่อที่จะสามารถวางแผนธุรกิจของตนล่วงหน้าได้เพราะภาษีถือเป็นต้นทุนในการทำธุรกิจประเภทหนึ่ง

การขาดความแน่นอนและชัดเจนของระบบภาษีจะเกิดผลกระทบที่เป็นข้อเสียต่อเจ้าพนักงานภาษีมมากกว่าต่อผู้เสียภาษีทั้งนี้ เป็นผลกระทบในแง่การขาดความคงที่ในการจัดเก็บ

---

<sup>6</sup>พนิต ชีรภาพวงศ์ “หลักการและนโยบาย” สรรพากรสาส์น (เมษายน 2543), หน้า 53-54

(Uncertainty of Tax Collection) เพราะผู้เสียภาษีจะพากันหลบเลี่ยงเมื่อมีช่องทาง ผลก็คือจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้จะไม่คงที่ตามไปด้วย

3. ความสะดวกและไม่ยุ่งยากต่อการชำระภาษีของผู้เสียภาษี (Simplicity) ระบบภาษีอากรที่ดีควรจะมีความสะดวกและง่ายในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี (Convenience of Payment) หมายถึงความง่ายที่จะเข้าใจข้อกำหนด ดังนั้นระบบภาษีที่ดีจำเป็นต้องง่ายต่อการเข้าใจและอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษี ไม่สร้างความลำบากหรือยุ่งยากกับผู้เสียภาษี เพราะเป็นหลักที่เพิ่มความสมัครใจ หรือความเต็มใจของผู้เสียภาษีในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง

4. ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ความมีประสิทธิภาพของระบบภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

4.1 ความมีประสิทธิภาพในแง่ต้นทุนของการจัดเก็บภาษี (The Cost Collection) ซึ่งหมายถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บของระบบภาษีดังกล่าวควรจะทำที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะทำได้ คำว่า “ค่าใช้จ่ายต่ำ” ในกรณีนี้ไม่ได้เป็นการคำนึงจากมุมมองของเจ้าพนักงานสรรพากรด้านเดียว แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของผู้เสียภาษีในการเตรียมการและชำระภาษีเช่นกัน (Compliance Cost) นอกจากนี้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษียังควรคิดรวมถึงค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากกรณีผู้เสียภาษีมีข้อโต้แย้งในภาระภาษี และนำกรณีของตนขึ้นสู้กับเจ้าพนักงานภาษีในศาลด้วย

4.2 ความมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์ (Efficiency of Economic) หมายความว่าระบบภาษีควรสร้างโอกาสที่เท่าเทียม (Neutrality) ต่อกันระหว่างผู้เสียภาษีและไม่สร้างผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี (Taxpayer's Behaviour)

ในปัจจุบันมีผู้ที่เพิ่มเติมหลักการที่ 5 เข้าไป คือ ระบบภาษีที่ดีนั้นควรจะต้องมีความสอดคล้อง และสามารถสนับสนุนการแข่งขันในเชิงเศรษฐกิจการค้าระหว่างประเทศ (International Competitiveness) ภายใต้ระบบเศรษฐกิจโลกสมัยใหม่ด้วย (Trends in Globalization) การเกิดและแพร่หลายของบริษัทข้ามชาติที่เชื่อมโยงเรื่องราวการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศให้ใกล้ชิดกันที่เรียกว่า Globalization การเกิดนวัตกรรมใหม่ๆ ทางเทคโนโลยี ธุรกิจการเงินระหว่างประเทศใหม่ๆ หลักการนี้ เป็นแนวคิดใหม่ที่เชื่อมความรู้ทางระบบภาษี และมุมมองของเศรษฐกิจการค้าระหว่างประเทศเข้าด้วยกัน

### ทฤษฎีภาระภาษี (Tax Incidence Theory)<sup>7</sup>

การแบ่งประเภทของภาษีมียหลายวิธี เช่น แบ่งตามลักษณะการผลักระภาษี เป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม แบ่งตามเกณฑ์การประเมินภาษีตามมูลค่าและภาษีตามสภาพ แบ่งตาม

<sup>7</sup> พิพัฒน์ ชันทอง, สาทิต รังคสิริ “การเสียภาษีอากร” สรรพากรศาสตร์ (มีนาคม 2536), หน้า 102

ฐานภาษี เป็นฐานรายได้ ฐานทรัพย์สิน ฐานการใช้จ่าย แบ่งตามการใช้เงินเป็นภาษีทั่วไปและภาษีเพื่อการเฉพาะ แบ่งตามวิธีการประเมิน เป็นการประเมินตนเองและที่มีใช้ประเมินตนเอง แบ่งตามลักษณะอัตรากำหนด เป็นอัตรากำหนด อัตราก้าวหน้า อัตราถอยหลัง แบ่งตามระดับรัฐบาลที่จัดเก็บเป็นรัฐบาลกลาง หรือรัฐบาลท้องถิ่น เป็นต้น

วิธีที่นิยมและมีการนำมาใช้มากที่สุดนั้นก็คือ การแบ่งตามลักษณะการผลัดภาระภาษี ซึ่งวิธีนี้จะแบ่งภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ คือภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม

ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีที่เมื่อเก็บภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่สามารถจะผลัดภาษีไปให้ผู้ใดอีกได้ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องรับภาระภาษีนั่นไว้เอง ภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) ภาษีการประกันสังคม (Social Security Tax) ภาษีผลได้จากทุน (Capital Gains Tax) ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) และภาษีทรัพย์สิน (Property Tax) เป็นต้น ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่นิติบุคคลต่างๆ จะผลัดภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ยาก

ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องรับภาระไว้เอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีศุลกากร (Customs Duties) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) และภาษีสรรพสามิต (Excise Duties) เป็นต้น

#### หลักการทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>8</sup>

โดยทั่วไป ภาษีเงินได้นิติบุคคล จัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร) ในกรณีที่ในรอบระยะเวลาบัญชีใดมีผลขาดทุนสุทธิ นอกจากไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ยังสามารถนำผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวไปถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไปได้ไม่เกิน 5 ปี ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจึงต้องคำนึงไว้เสมอว่า รายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใด ต้องถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้น และรายจ่ายต้องสัมพันธ์กับรายได้ ตามหลักการ

<sup>8</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์ “การวางแผนภาษีอากร” (กรุงเทพฯ : สำนักงานวิจิตาทนายความบัญชีและธุรกิจ 2540), หน้า 152-153

จับคู่ของรายได้และรายจ่าย(Matching Principle)ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง(Direct Tax) ซึ่งโดยหลักการผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีที่ตนได้เสียไปยังบุคคลอื่น ฉะนั้นตาม บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร จึงบัญญัติห้ามมิให้นำค่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ และในกรณีที่ในรอบ ระยะเวลาบัญชีปีใด มียอดภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้มี สิทธิขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย (มาตรา 63 แห่งประมวล รัษฎากร) หรือภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี (มาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร) แล้วแต่กรณี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessable Tax) ซึ่งกำหนดให้ผู้มีเงินได้มี หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดภายในระยะเวลา ที่กฎหมายกำหนดเพื่อแสดงว่ามีรายได้จากการประกอบกิจการเป็นจำนวนเท่าใดและเมื่อ คำนวณภาษีแล้วมีเงินภาษีที่ต้องชำระเท่าใด และให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจหน้าที่ในอันที่จะ ตรวจสอบและประเมินความถูกต้องของการเสียภาษีเงินได้ของผู้เสียภาษี เพื่อความถูกต้อง ครบถ้วนของการเสียภาษีและความเป็นธรรมในการเสียภาษี (มาตรา 14 ประกอบมาตรา 38 แห่ง ประมวลรัษฎากร)

#### การกำหนดฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร<sup>9</sup>

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่สำคัญคือ ฐานกำไรสุทธิ ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี เงินได้นิติบุคคล โดยการเอาเงินได้ที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีคูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนดซึ่ง โดยทั่วไปได้แก่กำไรสุทธิ (ที่คำนวณตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด) แต่เพื่อความเป็นธรรมและ อดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ จึงได้มีการบัญญัติจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้ฐานอย่าง อื่นเป็นเกณฑ์คำนวณภาษีไว้ด้วย ได้แก่

1. ฐานกำไรสุทธิ
2. ฐานเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ
3. ฐานการจำหน่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่าย จากหรือในประเทศไทย
4. ฐานการจำหน่ายเงินกำไรออกไปต่างประเทศ

<sup>9</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร “ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์ 2539), หน้า 85-141

1. **ฐานกำไรสุทธิ** ส่วนใหญ่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ว่าจะตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานกำไรสุทธิ การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ในทางปฏิบัติจะต้องคำนวณหากำไรสุทธิตามหลักการบัญชีก่อน แล้วปรับปรุงให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล วิธีการปรับปรุงได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี สาเหตุที่ต้องมีการปรับปรุง ก็เพื่อความรัดกุมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

การกำหนดอัตราภาษีที่คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนี้ บางประเทศจะใช้อัตราก้าวหน้าเพื่อส่งเสริมบริษัทขนาดเล็กที่มีกำไรน้อย โดยให้เสียภาษีในอัตราน้อยกว่าบริษัทใหญ่ ซึ่งมีข้อสงสัยว่าการใช้กำไรเป็นมาตรฐานวัดขนาดของกิจการอาจไม่เหมาะสม บางประเทศจึงใช้ขนาดของทรัพย์สินเป็นเครื่องมือกำหนดอัตราภาษีที่คิดจากกำไรสุทธิแทน แต่ส่วนใหญ่แล้วนิยมใช้อัตราภาษีแบบคงที่กับการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล เมื่อมีการปันผลแล้วค่อยเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า ซึ่งจะเป็นธรรมมากกว่า เพราะกรณีบริษัทใหญ่ที่มีผู้ถือหุ้นมากมีกำไรมากแต่ผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่อาจเป็นผู้มีรายได้น้อย การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจะไม่เป็นธรรม เมื่อเทียบกับบริษัทขนาดเล็กมีกำไรต่ำแต่ผู้ถือหุ้นมีฐานะร่ำรวย

2. **ฐานเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ** การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดขายได้ก่อนหักรายจ่ายมีอยู่ 2 กรณี

2.1 กรณีเป็นรายได้จากกิจการขนส่งคนโดยสารหรือขนของระหว่างประเทศ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (มาตรา 67) มีหลักเกณฑ์ดังนี้

2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีนี้ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการขนส่งระหว่างประเทศรวมทั้งในประเทศไทย

2.1.2 การคำนวณภาษี การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีนี้ ให้คำนวณจากยอดขายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ดังนี้

ก. กรณีรับขนคนโดยสาร รายได้เกิดจากค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทย ก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น ให้คำนวณภาษีอัตราก้าวหน้าร้อยละ 3

ฐานภาษีสำหรับการให้บริการรับขนคนโดยสาร ซึ่งต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 หรือมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ให้คำนวณจากมูลค่าของค่าโดยสารที่ได้รับหรือพึงได้รับสำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตรงตามที่ระบุใน

ตัวโดยสาร รวมถึงค่าธรรมเนียมและผลประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากคนโดยสารอันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนคนโดยสาร ไม่ว่าสายการบินนั้นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมด หรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้

ข. กรณีรับขนของ รายได้เกิดจากค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น ให้คำนวณภาษีอัตราภาษีร้อยละ 3

ฐานภาษีสำหรับการให้บริการรับขนสินค้าซึ่งต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 หรือมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ให้คำนวณจากมูลค่าของค่าระวางที่ได้รับหรือพึงได้รับ สำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทาง ตามที่ระบุในเอกสารขนส่งทางอากาศ (Air Waybill) ในกรณีรับขนสินค้าโดยอากาศยาน หรือสำหรับระยะทางจากต้นทางถึงปลายทางตามที่ระบุในใบตราส่ง (Bill of Lading) ในกรณีรับขนสินค้าโดยเรือเดินทะเลรวมถึงค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บจากผู้บริการอันเนื่องมาจากการให้บริการรับขนสินค้า ไม่ว่าสายการบินนั้นหรือสายการบินอื่นจะให้บริการรับขนเองทั้งหมด หรือให้ผู้ประกอบการอื่นรับขนส่งช่วงให้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศ และดำเนินกิจการในประเทศไทยประเภทการขนส่งระหว่างประเทศนี้ ถ้ามีรายได้อื่นจากการประกอบกิจการนอกเหนือจากการขนส่งระหว่างประเทศ เช่น มีรายได้จากการขายสินค้าบางอย่าง เนื่องจากการขายสินค้ามิใช่เป็นรายได้ประเภทการขนส่งระหว่างประเทศ ฉะนั้นรายได้จากการขายสินค้า จึงต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิตามหลักทั่วไป เว้นแต่กรณีไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิได้ ก็อาจเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือยอดขายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า (ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในประเทศไทยของบริษัทเดินอากาศยานระหว่างประเทศที่ตั้งสาขาในไทย กรมสรรพากรอนุมัติให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดดอกเบี้ยได้)

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี กิจการขนส่งระหว่างประเทศ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี(เช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ) กิจการขนส่งระหว่างประเทศนี้ต้องยื่นเสียภาษีรอบระยะเวลาบัญชีครั้ง โดยแบบแสดงรายการที่ใช้นั้น คือ ภ.ง.ด. 52

2.2 รายได้ของมูลนิธิหรือสมาคม ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มูลนิธิหรือสมาคมที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ คือมูลนิธิหรือสมาคมที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกฎหมายของต่างประเทศซึ่ง

ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่ากระทรวงการคลังประกาศ กำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล

มูลนิธิหรือสมาคมใดมิได้จดทะเบียนการจัดตั้งให้ถูกต้องตามกฎหมายจะมีฐานะ เป็นเพียงคณะบุคคลซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น บริษัทจัดตั้งสโมสรสำหรับ พนักงานเพื่อดำเนินกิจกรรมสันทนาการสำหรับพนักงาน หรือนักศึกษาจัดตั้งสโมสรหรือชมรม ต่างๆ โดยไม่ได้ผูกพันกับนิติบุคคลใดโดยเฉพาะ ย่อมมีฐานะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มี ใช้นิติบุคคล ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้อย่างบุคคลธรรมดา แม้ว่าจะไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการค้า หรือเพื่อที่จะแบ่งปันกำไรก็ตาม มูลนิธิหรือสมาคมที่จดทะเบียนถูกต้องตามกฎหมายแล้ว จะมี ฐานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะมีหน้าที่สำคัญคือเสียภาษี เงินได้นิติบุคคล

รายได้ของมูลนิธิหรือสมาคมที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มูลนิธิหรือสมาคมจะ ต้องเสียภาษีเงินได้จากยอดขายได้ก่อนหักรายจ่าย โดยรายได้ที่มูลนิธิหรือสมาคมจะต้องเสียภาษี เงินได้จะรวมถึงรายได้ทุกอย่างไม่ว่าจะได้มาจากทางใดๆ เช่น รายได้จากการขายสินค้าและบริการ ดอกเบี้ย ค่าเช่า เงินปันผล เป็นต้น รายได้ของมูลนิธิหรือสมาคมที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ นิติบุคคล (มาตรา 65 ทวิ (13)) ได้แก่

2.2.1 ค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก

2.2.2 เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค

2.2.3 เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา

อัตราภาษีและการคำนวณภาษี มูลนิธิและสมาคมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใน อัตราดังนี้

ก. เงินได้ประเภทที่ 8 คือเงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร การ อุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่นๆ เสียร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย

ข. เงินได้อื่นๆ นอกจาก (ก) เสียร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย

การคำนวณภาษีเงินได้ของมูลนิธิหรือสมาคม จะต้องคำนวณตามรอบระยะเวลา บัญชีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ (13) และบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีของมูลนิธิและสมาคมมีหลักเกณฑ์

ดังนี้คือ

1. มูลนิธิและสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการ

และชำระภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแบบแสดงรายการที่ใช้ยื่น คือ ภ.ง.ด.55 โดยมูลนิธิและสมาคมต้องยื่นแบบฯ เพื่อเสียภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง

2. ในกรณียื่นแบบแสดงรายการนั้น มูลนิธิและสมาคมต้องแสดงบัญชีรายได้อีกก่อนหักรายจ่ายใดๆ ที่มีผู้สอบบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวด้วยแต่ไม่ต้องแนบบทลงแต่อย่างใด

3. ฐานการจำหน่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานนี้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 3 4 5 หรือ 6 ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย การเสียภาษีกรณีนี้กฎหมายให้เสียโดยวิธีหักภาษี คือ ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าว จะต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามวิธีการและอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ไม่ว่าใครจะเป็นผู้จ่ายเงินได้ก็ตาม ภาษีที่หักไว้ในกรณีนี้เป็นภาษีที่เสียเด็ดขาด จึงเสร็จสิ้นเป็นรายครั้งไป ถ้าเป็นกรณีที่เป็นการจ่ายเงินได้ดังกล่าวให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นสาขาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ผู้จ่ายเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีตามฐานนี้เพราะผู้รับเงินได้ไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานนี้แต่อย่างใด

เงินได้ที่ต้องหักภาษีที่จ่ายเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ซึ่งผู้จ่ายมีหน้าที่ต้องหักภาษี ได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 3 4 5 หรือ 6 ดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่าเหนื่อย ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

2. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งกวีตวิลด์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอื่นอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล

3. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ได้แก่ เงินได้ที่

ก. ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตาม



กฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาได้อ่อน กับราคาจำหน่ายตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาได้อ่อน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

ข. เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

ค. เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ง. เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

จ. เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

ฉ. ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากันหรือรับช่วงกันหรือเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ช. ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

4. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

ก. การให้เช่าทรัพย์สิน

ข. การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

ค. การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

5. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรมหรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

อัตราภาษีและการคำนวณภาษี วิธีการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มีหลักเกณฑ์ และวิธีการแยกออกตามประเภทของเงินได้ ดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 3 4 5 และ 6 นอกจากเงินได้พึงประเมินประเภท 4 (ข) หรือกรณีดอกเบี้ยจากกิจการวิเทศนกิจ ดังจะกล่าวต่อไปใน 2. และ 3. ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 15

ในกรณีการจ่ายเงินประเภทที่ 3 4 5 และ 6 นอกจากเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (4) (ข) หรือกรณีดอกเบี้ยจากกิจการวิเทศนกิจ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ก็มีวิธีการคำนวณ และอัตราภาษีเช่นเดียวกัน

2. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 (ข) ให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 10

3. เงินได้พึงประเมิน ที่เป็นดอกเบี้ยเงินฝากหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากผู้ประกอบกิจการวิเทศนกิจเพื่อการให้กู้ยืมในประเทศตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศนกิจของธนาคารพาณิชย์ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2535 ให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 10

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี กำหนดเวลาการยื่นแบบ การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายสำหรับบริษัทต่างประเทศ ผู้จ่ายเงินได้จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินแบบแสดงรายการที่ยื่น ได้แก่ แบบ ภ.ง.ด. 54 (ถ้าไม่มีการส่งเงินได้ไปต่างประเทศก็ไม่ต้องยื่น)

4. ฐานการจำหน่ายเงินกำไรออกไปต่างประเทศ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานนี้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายการจำหน่ายเงินกำไรนั้นให้หมายความรวมถึง

4.1 การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใด ไปชำระหนี้ หรือหักกลบสหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

4.2 ในกรณีที่มิได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน 4.1 แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็น

เงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม 4.1 หรือ 4.2

อัตราภาษีและการคำนวณภาษี วิธีการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศนี้ ให้เสียภาษีโดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายใน อัตราร้อยละ 10

การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่ายเงินกำไร แบบแสดงรายการที่ใช้ยื่น ได้แก่ ภ.ง.ด. 54 (ยื่นทุกครั้งที่มีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ถ้าเก็บกำไรไว้ในประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษีฐานนี้)

วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรสามารถกระทำได้ 3 วิธีใหญ่ๆ กล่าวคือ<sup>10</sup>

1. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการประเมินตนเอง (Self-assessment)
2. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)
3. การเสียภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative-assessment)

1. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการประเมินตนเอง (Self-assessment)

โดยทั่วไปแล้วการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีลักษณะเป็นการประเมินตนเอง กล่าวคือผู้เสียภาษีจะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ตนจะต้องเสีย แล้วนำไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีด้วยตนเอง ทั้งนี้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีดังกล่าวได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปแล้วก็นำภาษีที่ถูกหักมาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้โดยการประเมินตนเองได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียโดยการประเมินตนเองมีดังนี้

1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ จะต้องเสียภาษีดังนี้

1.1.1 สำหรับหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ในปัจจุบันการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

ก. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจากประมาณการกำไรสุทธิโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีโชันิติบุคคลตามที่กล่าวใน ข. จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลา

<sup>10</sup> อวยพร ต้นละมัย “กฎหมายภาษีอากร 1” มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, หน้า 208

บัญชี โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าประมาณการแล้วปรากฏว่าจะมีขาดทุนสุทธิ บริษัทต้องยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ต้องชำระภาษี

ข. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริง ในช่วงเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี หรือครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ได้แก่

- บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

- ธนาคารพาณิชย์ ตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์

- บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

- บริษัททั่วไป ที่ยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอเสียภาษีจากกำไรสุทธิจริงที่เกิดขึ้นใน 6 เดือนแรก และได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 2 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ต้องแนบเอกสารทางบัญชีหรืองบแสดงสถานะทางการเงินแต่อย่างใด ยกเว้นบริษัททั่วไป ที่ยื่นขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอเสียภาษีจากกำไรสุทธิจริงเท่านั้นที่จะต้องจัดให้มีการสอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินโดยผู้สอบบัญชี และมีหนังสือรับรองของผู้สอบบัญชีพร้อมเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้องแนบไปพร้อมกับแบบ ภ.ง.ด.51 ด้วย โดยจะต้องชำระภาษีให้ครบถ้วน หากชำระภาษีขาดจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระไว้ขาด

1.1.2 สำหรับการเสียภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ แล้วยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้นำภาษีที่ได้ชำระจากการประมาณการกำไรสุทธิมาหักออกจากภาษีที่จะต้องชำระเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีได้ ถ้าคำนวณแล้วปรากฏว่ามีขาดทุนสุทธิ บริษัทฯ ก็ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ต้องชำระภาษี

2. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย มีดังนี้

2.1 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ กรณีส่วนราชการเป็นผู้จ่ายเงินได้ ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น จ่ายเงินได้ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลครั้งหนึ่งๆ ตั้งแต่

500 บาทขึ้นไป จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 โดยผู้หัก ณ ที่จ่ายจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีที่หัก ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้

2.2 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะได้รับจากบุคคลใดๆ ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน

2.3 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภายใน 7 นับตั้งแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงิน

เงินได้พึงประเมินที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ได้แก่ เงินได้จากการรับทำงานให้ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าแห่งคู่มือ ค่านั่งรถรับส่ง ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน และเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เป็นต้น ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายนี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

2.4 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ กรณีที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร ในอันที่จะออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ ที่ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 144 ซึ่งในปัจจุบันเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เช่นเดียวกับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการจ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่ผู้รับตามสัญญารายหนึ่งๆ มีจำนวนตั้งแต่ 500 บาทขึ้นไป

3. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative-assessment) ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินและสั่งให้ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

3.1 การประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน

ภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินได้สั่งให้เสียก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ให้ถือเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไม่เห็นด้วยการประเมินดังกล่าวจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

3.2 การประเมินหลังจากพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการการประเมินหลังจากพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเกิดขึ้นได้ 2 กรณีคือ

3.2.1 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว แต่ยังไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์

3.2.2 กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยังไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเมื่อได้ประเมินแล้วเจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งการประเมินไปยังบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องชำระภาษีอากรตามการประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่เห็นด้วยการประเมินจะต้องอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร<sup>11</sup>

กรมสรรพากร ได้กำหนดวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรไว้เป็นการสอดคล้องกับหลักการข้างต้น ดังนี้

“จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสมด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากรและของผู้เสียภาษี ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษี สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีในการที่เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม”

โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไปนี้

1. ให้เกิดความสนใจในการปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบในระดับที่สูงที่สุดเท่าที่จะทำได้

2. ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี

3. ให้ทราบขอบเขตการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

4. ให้มีการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้มีการบริหารงานและการจัดเก็บที่เหมาะสม

<sup>11</sup> สุภรณ์ วรรณประทีป, การวิเคราะห์ประเด็นความคิดที่ตรวจพบจากการตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย รายงานการค้นคว้าอิสระ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2543, หน้า 6.

5. หาวีธีการที่ทันสมัยที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เพื่อ  
ดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

**สรุปสาระสำคัญ** จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

**อนุช หุเชิญ (2537)** ได้ศึกษาพบว่า ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับตัวบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากรมากกว่าไม่มีความรู้ การศึกษาดังกล่าวได้อธิบายถึงระดับความรู้ความเข้าใจของผู้เสียภาษีที่มีต่อภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แตกต่างกัน

**อนันต์ บุญประเทือง (2538)** ศึกษาถึงปัญหาที่ตรงพบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ ปัญหาการยื่นแบบ การแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง กรณีนำรายจ่ายที่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาหักเป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่มีความรู้ ความเข้าใจต่อข้อกำหนดหรือระเบียบวิธีการเกี่ยวกับการเสียภาษี

**สุภรณ์ วรรณประทีป (2543)** ได้ศึกษาพบว่าผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญของการเสียภาษีอย่างถูกต้อง มีความรู้ทางบัญชีค่อนข้างน้อย และไม่คอยให้ความสำคัญในการจัดทำบัญชีมากนัก โดยจะมอบให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้ดำเนินการแทน ไม่ว่าจะเป็นการจัดเตรียมเอกสาร หรือการติดต่อกับเจ้าพนักงาน จึงมักทำให้ผู้ประกอบการและเจ้าพนักงานขาดความเข้าใจที่ติดต่อกัน

**นิยามศัพท์**

1. **ประเด็นความผิด** หมายถึง สิ่งที่ตรงพบจากการออกหมายเรียกตรวจสอบ เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขและบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

2. **หมายเรียกตามประมวลรัษฎากร** หมายถึง การออกหนังสือภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีผลบังคับตามกฎหมายโดยการออกหมายเรียกต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ภายในกำหนด 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบได้สวนและให้นำบัญชีหรือเอกสารหลักฐานมาส่งมอบ<sup>12</sup>

3. **การตรวจสอบภาษีอากร** หมายถึง การตรวจสอบได้สวนภาษีอากรตามหมายเรียกการออกตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรและการตรวจค้นตามประมวลรัษฎากร<sup>13</sup>

<sup>12</sup> ไพจิตร โรจนวานิช “ภาษีอากร(คำอธิบายประมวลรัษฎากร)” (กรุงเทพฯ:บริษัท กาญจน์เจียน จำกัด 2541), หน้า 2

<sup>13</sup> กรมสรรพากร “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2540” (กรุงเทพฯ:ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์ 2540), หน้า 1

4. นิติบุคคล หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและจดทะเบียนนิติบุคคลในจังหวัดเชียงราย

5. ภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง ภาษีอากรประเมินตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมีฐานจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี

#### วิธีดำเนินการศึกษา

##### 1. ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาจากข้อมูลผลการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล ของฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากรสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างปี พ.ศ. 2540 – 2542 จากผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิในจังหวัดเชียงราย โดยจัดแบ่งตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ ในอัตราร้อยละ 30 ดังนี้

1.1 บริษัทจำกัดจดทะเบียนในประเทศไทย

1.2 ห้างหุ้นส่วนจำกัดจดทะเบียนในประเทศไทย

##### 2. วิธีการศึกษา

ศึกษาจากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

โดยการค้นคว้าจากระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามกฎหมายประมวลรัษฎากร บทบัญญัติต่างๆ ในประมวลรัษฎากร ระเบียบ ข้อหารือและแนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากร กฎหมายว่าด้วยการจัดทำบัญชีและการสอบบัญชีของกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เอกสารทางวิชาการต่างๆ และรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรของฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร สำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ระหว่างปี พ.ศ. 2540-2542

วิธีการศึกษาที่ใช้เป็นการรวบรวมประเด็นความผิดที่ตรวจพบจากการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลของเจ้าพนักงานตรวจสอบภาษีอากร ฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากรของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงราย ในปีภาษี 2540-2542