

บทที่ 2

ทฤษฎี แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาในการตรวจสอบภาษีของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ประเภทอิเล็กทรอนิกส์ เฉพาะที่เกี่ยวกับปัญหาการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล และสิทธิประโยชน์ทางภาษีของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในการศึกษาได้กำหนดขอบเขต แนวคิดและทฤษฎีที่ใช้เป็นกรอบในการศึกษาไว้ดังนี้

1. แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีอากร
2. การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. กระบวนการตรวจสอบภาษีอากรเฉพาะประเด็นตรวจคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล
4. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีอากร

1. แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากร⁵ (Tax Imposition) มีวัตถุประสงค์ในการหารายได้ให้พอจกัรายจ่ายของรัฐบาลเกี่ยวกับการทำนุบำรุงและพัฒนาประเทศ เช่นค่าซ่อมแซมถนน ค่ารักษาพยาบาล นอกจากนี้ ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ให้ยุติธรรมรักษาความก้าวหน้าและเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ส่งเสริมความเจริญเติบโตของภาคธุรกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน และสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล เมื่อพิจารณาไปถึงความหมายทางเศรษฐศาสตร์ การเก็บภาษี คือ วิธีการอย่างหนึ่งในการย้ายทุนไปจากภาคเอกชน นั่นคือจากทรัพย์สินของประชาชน ไปสู่ภาคสาธารณะคือ รัฐบาล

- ความหมายของภาษี

นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากร ได้ให้คำจำกัดความของคำว่าภาษีอากรไว้ต่าง ๆ กัน ดังนี้

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษี

โดยตรง

⁵ พนิต ธีรภาพวงศ์ “อะไรที่ผู้เสียภาษีควรรู้นอกจากการเสียภาษี”, สรรพการศาสตร์ (มีนาคม 2543) : 49

ภาษีอากร คือ สิ่งที่เรียกเก็บจาก บุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อการสนับสนุนรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น

ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึง การกู้ยืมหรือขายสินค้าหรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

ภาษีอากร คือ การโอนทรัพย์สินใดๆ อันมีลักษณะบังคับ แต่มิได้เป็นการลงโทษจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และไม่ได้คำนึงถึงประโยชน์ที่ได้รับโดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติบางประการ

- วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรมีดังนี้

1. เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ กิจการส่วนใหญ่ของรัฐเป็นกิจการเพื่อส่วนรวม เช่น ความมั่นคง ความปลอดภัย การศึกษา กิจการสาธารณสุขประเภทต่างๆ เป็นต้น

2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ รัฐบาลสามารถใช้ระบบภาษีอากรควบคุมการบริโภค การผลิต หรือวิธีการดำเนินการทางธุรกิจบางชนิดมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจส่วนรวมได้ เช่น ไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภคสุรา บุหรี่ หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ก็เก็บภาษีสินค้าเหล่านี้ในอัตราสูงๆ เป็นต้น

3. เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม นอกจากรัฐบาลจะใช้มาตรการด้านรายจ่าย เช่น การอุดหนุน การโอนเงินต่างๆ การสร้างงานในชนบท ฯลฯ การจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการกระจายรายได้ด้วย เช่น ใช้วิธีอัตราภาษีก้าวหน้า ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงๆ เป็นต้น

4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงานเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เช่น การป้องกันภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลก็เพิ่มภาษีต่างๆ ให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่าย ในยามเศรษฐกิจตกต่ำ คนว่างงานมาก รัฐบาลอาจลดภาษีต่างๆ ลงเพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้มีการจ้างงานมากขึ้น

2. แนวความคิดเกี่ยวกับหลักภาษีอากรที่ดี

แนวคิดของ อคัม สมิธ นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้วางหลักการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีมีหลักการ 4 ข้อ⁶ อันได้แก่

⁶ หนิต ชีรภาพวงศ์ “หลักการและนโยบาย” สรรพากรศาสตร์ (เมษายน 2543) : 53-54

1. ความเท่าเทียมกัน (Equity) หรือ ความเป็นธรรม (Fairness) หลักการนี้ควรจะเป็นหลักการพื้นฐานในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ หรือข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อใช้บังคับแก่ทุกคนในสังคมเดียวกันโดยทั่วไป เนื่องจากทุกคนที่อยู่ในสังคมเดียวกัน ควรต้องใช้กฎระเบียบเดียวกันและควรได้รับสิทธิต่างๆอย่างเป็นธรรมในทุกๆ ส่วน โดยเท่าเทียมกันเพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจให้กับทุกคนในสังคมที่จะเสียภาษีอากรอย่างถูกต้อง

2. ความแน่นอน (Certainty) ระบบภาษีที่ดีนั้นต้องอยู่ในรูปกฎหมายที่มีความชัดเจน มีความแน่นอน ไม่ปล่อยอำนาจในการกำหนดหน้าที่และภาระภาษีให้อยู่ในดุลพินิจเจ้าพนักงานมากเกินไป จนเกิดสิ่งทีเรียกว่า “การบังคับตามใจชอบ” ของเจ้าพนักงานภาษี ที่สำคัญ ความแน่นอนของกฎหมายภาษีหมายถึงผู้เสียภาษีคนหนึ่งจะต้องได้รับความมั่นใจว่า “ผู้เสียภาษีคนอื่นๆ” ก็ต้องเสียภาษีภายใต้กฎเกณฑ์แบบเดียวกับตนด้วย นอกจากนี้ความแน่นอนของกฎหมายภาษีหมายถึง การที่ผู้เสียภาษีสมควรที่จะรู้แน่นอนชัดเจนถึงภาระภาษีที่ตนจะต้องเสีย เพื่อที่จะสามารถวางแผนธุรกิจของตนล่วงหน้าได้เพราะภาษีถือเป็นต้นทุนในการทำธุรกิจประเภทหนึ่ง

3. ความสะดวกและไม่ยุ่งยากต่อการชำระภาษีของผู้เสียภาษี (Simplicity) ระบบภาษีอากรที่ดี จะมีความสะดวกและง่ายในการชำระภาษีของผู้เสียภาษี (Convenience of Payment) หมายถึง ความง่ายที่จะเข้าใจข้อกฎหมาย ดังนั้น ระบบภาษีที่ดีจำเป็นต้องง่ายต่อการเข้าใจและอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษี ไม่สร้างความลำบากหรือยุ่งยากกับผู้เสียภาษี เพราะเป็นหลักที่เพิ่มความสมัครใจ หรือความเต็มใจของผู้เสียภาษีในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง

4. ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ความมีประสิทธิภาพของระบบภาษีแบ่งออกได้เป็นสองกรณี คือ

4.1 ความมีประสิทธิภาพในแง่ต้นทุนของการจัดเก็บภาษี ซึ่งหมายถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บของระบบภาษีดังกล่าว ควรจะต่ำที่สุดเท่าที่จะทำได้ คำว่า “ค่าใช้จ่ายต่ำ” ในกรณีนี้ไม่ได้เป็นการคำนึงจากมุมมองของเจ้าพนักงานสรรพากรด้านเดียว แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของผู้เสียภาษีในการเตรียมการและชำระภาษีเช่นกัน (Compliance Cost) นอกจากนี้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีควรคิดรวมถึงค่าใช้จ่ายที่อาจจะเกิดขึ้นจากกรณีผู้เสียภาษีมีข้อโต้แย้งในภาระภาษีและนำกรณีของตนขึ้นสู้กับเจ้าพนักงานภาษีในศาลด้วย

4.2 ความมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐศาสตร์ หมายความว่า ระบบภาษีควรสร้างโอกาสที่เท่าเทียม (Neutrality) ต่อกันระหว่างผู้เสียภาษีและไม่สร้างผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี (Taxpayer's Behavior)

ต่อมาเมื่อสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับ ภาวการณ์ทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม โดยลักษณะของภาษีอากรที่ดีมีดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม ระบบภาษีอากรที่ดี จะต้องมีความเป็นธรรมระหว่างรัฐบาล ผู้เก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนั้นเป็นปัจจัยสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี เพราะหากว่าปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเป็นไปได้ยาก

2. หลักความแน่นอน การบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ กฎหมายที่ใช้และแนวปฏิบัติต้องมีความแน่นอนชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ทั้งในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาและวิธีการจัดเก็บภาษี ซึ่งความชัดเจนแน่นอนดังกล่าวจะช่วยสร้างให้ผู้เสียภาษีเกิดความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น

3. หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขัน การผลิตสินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด

4. หลักอำนาจรายได้ ปัจจุบันนโยบายรัฐบาลมีการใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น ระบบภาษีอากรควรเป็นระบบที่หารายได้สูงสุดให้แก่รัฐบาล ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้ควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท แต่ภาษีแต่ละประเภทสามารถหารายได้ให้สูงในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป

5. หลักความยืดหยุ่น ภาษีอากรจะต้องมีการยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เสียภาษีมากขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายของภาคเอกชนลง เป็นต้น เพื่อช่วยให้มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและการจ้างงาน

6. หลักประสิทธิภาพในการบริหาร ระบบภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บของรัฐบาลจะออกมาในรูปของเงินเดือน ค่าจ้าง ผู้จัดเก็บ เครื่องมือเครื่องใช้ต่างๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีด้วย นอกจากนี้ การปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วยอันจะส่งผลให้มีคนสมัครใจเสียภาษีมากขึ้น สร้างความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษี ในระยะยาวจะทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยลง

3. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรของไทย

ระบบภาษีอากรของไทยในอดีตที่จัดเก็บโดยมุ่งการก่อให้เกิดรายได้เป็นหลัก โดยมีได้คำนึงถึงปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนและความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดีนั้น ได้มีการพัฒนาอย่างมากในสมัยการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน พ.ศ. 2475 มาสู่ยุคของประมวลรัษฎากรที่คำนึงถึงความเป็นธรรมตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีมากขึ้น การวิวัฒนาการของระบบภาษีอากรของไทยดำเนินการมาอย่างต่อเนื่อง โดยแนวคิดสมัยใหม่ของการปฏิรูปภาษีอากรที่มุ่งเน้นหลัก 3 ประการคือ ความเป็นธรรม ความง่ายและความเป็นกลางได้เข้ามามีบทบาทในการกำหนดนโยบายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันมากขึ้น ทำให้เห็นได้ว่าแนวโน้มภาษีอากรไทยในอนาคตจะถูกกำหนดให้สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดสมัยใหม่ของการปฏิรูปภาษีอากร

เพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปตามแนวโน้มดังกล่าวข้างต้น กรมสรรพากรได้กำหนดวัตถุประสงค์หลักในการบริหารงานไว้ดังนี้

1. จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสมและทั่วถึงด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี
2. มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้แข่งขันกับต่างประเทศ
3. สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน
4. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม

การบริหารงานตามหลักเกณฑ์ระบบภาษีอากรที่ดีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวต้องดำเนินการดังนี้

1. ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
2. ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
3. ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี
4. ให้ทราบขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมาย และผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
5. ให้มีการดำเนินการที่จำเป็น เพื่อให้มีการบริหารงานและจัดเก็บที่เหมาะสม
6. หาวิธีการที่ทันสมัยที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷

1. แนวคิดพื้นฐานของการจัดเก็บภาษี ก็คือ บริษัทมีสภาพเป็นบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น จึงพึงถือได้ว่าบริษัทย่อมเป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น และควรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

2. ในหลายๆกรณีสภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด กล่าวคือผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมิได้เป็นฝ่ายจัดการหรือฝ่ายบริหารงานของบริษัทเอง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าบริษัทสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง ผลกำไรของบริษัทในกรณีนี้จึงนับได้ว่าแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบริษัท ซึ่งแยกเป็นเอกเทศจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ถือหุ้น บริษัทจึงควรเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยใช้ผลกำไรนี้เป็นเครื่องวัดความสามารถด้วย

3. ในการประกอบการในรูปนิติบุคคลหรือในรูปบริษัทนั้น จะได้รับสิทธิพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดาอยู่หลายประการ เช่น การประกอบกิจการในรูปบริษัทผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวนตามจำนวนที่ลงทุนไว้ แต่ถ้าประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดาความรับผิดชอบในหนี้สินมิได้จำกัดอยู่เฉพาะจำนวนที่ลงทุนเท่านั้น แต่จะรวมถึงบรรดาทรัพย์สินส่วนตัวที่มีอยู่ทั้งหมดด้วย การเปลี่ยนมือการเป็นเจ้าของกิจการในรูปบริษัทสามารถกระทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดา ทั้งนี้เพราะเจ้าของหุ้นสามารถขายหรือโอนหุ้นของตนในตลาดหุ้นได้โดยง่าย นอกจากนี้การเพิ่มทุนของกิจการในรูปบริษัทก็ยังสามารถทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดาโดยการออกหุ้นใหม่มาขายในตลาดหุ้น เป็นต้น ดังนั้นเมื่อการประกอบกิจการในรูปบริษัทได้รับสิทธิพิเศษมากกว่าการประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดาเช่นนี้ บริษัทจึงควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสิทธิพิเศษที่ได้รับนี้ด้วย กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือเหตุผลของการจัดเก็บภาษีในประเด็นนี้เป็นการจัดเก็บตามหลักผลประโยชน์

4. เหตุผลสำคัญอีกประการหนึ่งที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างเดียวโดยไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปด้วย จะทำให้มีการเลี่ยงการเสียภาษีได้โดยสะดวกได้ไว้ในบริษัท

⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์, กฎหมายภาษีอากร 1 หน้วย 1-7 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช), หน้า 75-76

แม้ว่ารายได้เหล่านี้ เมื่อมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลในอนาคตแล้วจะต้องเสียภาษี แต่อย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับว่า ได้มีการชะลอเวลาเสียภาษีออกไปแล้ว ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมา และบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผลออกมาไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม นอกจากนี้ หากระบบภาษีใดไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นหรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้ที่เก็บจากเงินปันผล ก็จะพบว่าผลของการสะสมกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จ่ายเงินปันผลออกมาจะทำให้มูลค่าของหุ้นสูงขึ้น เมื่อขายไปก็จะได้กำไรมากขึ้นแต่จะเสียภาษีน้อยลงเมื่อเทียบกับกรณีที่เกี่ยวข้องจากเงินปันผลหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ จึงนับเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกวิธีหนึ่ง ดังนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวตลอดจนตามเหตุผลข้างต้น จึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาด้วย

2. หลักการทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยทั่วไป ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี (12 เดือน) ในกรณีที่ในรอบระยะเวลาบัญชีใดมีผลขาดทุนสุทธิ กิจการไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ ยังสามารถนำผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวไปถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีในปีถัดไปได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 ตรี(12) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปตามนโยบายของรัฐและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมีข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้ต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนนำกำไรสุทธิดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessable Tax) ซึ่งกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเพื่อแสดงว่ามีรายได้จากการประกอบกิจการเป็นจำนวนเท่าใด และเมื่อคำนวณภาษีแล้วมีเงินที่ต้องชำระเท่าใด และให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจหน้าที่ในอันที่จะตรวจสอบและประเมิน ความถูกต้องครบถ้วนของการเสียภาษีและความเป็นธรรมในการเสียภาษี

3. หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร)

3.1 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้สำนักงานใหญ่ นำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ทั้งที่ได้กระทำในประเทศไทย และหรือที่ได้กระทำ

ในต่างประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวล รัษฎากร ตามหลัก World Wide Income หรือหลักถิ่นที่อยู่

3.2 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้นำรายได้เฉพาะที่เกิดจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยเท่านั้น มารวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ตามหลักแหล่งเงินได้

4. การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ไทย และ นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย รวมทั้ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย ของต่างประเทศที่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไร ในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย เสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ

5. เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร

5.1 ประเด็นทางด้านรายได้

มาตรา 65 ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก กำไรสุทธิ โดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลา บัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าว ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้น ในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็น รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายใน รอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและ วิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นๆก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี แล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

5.1.1 เงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณรายได้

รายได้ที่นำมารวมคำนวณกำไรทางบัญชี อาจมีทั้งรายการรายได้ที่สอดคล้อง และไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ

ทางภาษีต้องปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณรายได้ในมาตรา 65 ทวิ(4)(10)(14) และมาตรา 70 ตรี ดังนี้

1. มาตรา 65 ทวิ (4) รายได้จากการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินต้องเป็นไปตามราคาตลาด ณ วันที่เกิดกิจกรรมดังกล่าว เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่ามีเหตุผลอันสมควร

2. มาตรา 65 ทวิ (10) รายได้เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่บริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเป็นผู้ได้รับ จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือ บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรโดยนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงครั้งหนึ่ง หรือไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เลย แล้วแต่กรณี

3. มาตรา 65 (14) ภาษีขายและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืนสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ เนื่องจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอัตราที่แยกอยู่นอกราคาสินค้าหรือค่าบริการ

4. มาตรา 70 ตรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่ากรณีที่ได้ออกสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีส่งไปนั้น แต่จะไม่ใช่บังคับกรณีที่ดินค้านั้น

- เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- เป็นของผ่านแดน
- เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

5.1.2 เงินได้ที่นิติบุคคลได้รับยกเว้นภาษี

1. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทยให้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการในประเทศไทย (มาตรา 5 ทวิ แห่ง พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500)

2. เงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกองทุนรวมที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ให้แก่

- (1) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยสำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จำนวน กิ่งหนึ่ง
- (2) บริษัทจดทะเบียนสำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้ทั้งจำนวน ทั้งนี้ต้องถือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวไว้ ไม่น้อยกว่าสามเดือนก่อนวันที่ได้รับเงินได้ และถือหน่วยลงทุนดังกล่าวต่อไปอีก ไม่น้อยกว่าสามเดือนหลังวันที่มีเงินได้ (พ.ร.ฎ.(ฉบับที่263) พ.ศ. 2536 ใช้ 21 เมษายน 2536)

3. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จาก บริษัทที่ประกอบกิจการสถาบันฝึกอบรม เพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือของบริษัทในเครือเดียวกัน โดยมีได้ประกอบกิจการอื่น นอกจากกิจการสถาบันฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน (มาตรา 4 แห่ง พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538 ใช้ 11 กรกฎาคม 2538)

4. รายได้จากการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ตามมาตรา 65 ทวิ(3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องนำส่วนที่ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ไปรวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

5. รายได้จากการตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่บริษัทเลิกกิจการ ควบกิจการหรือโอนกิจการ โดยบริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและชำระบัญชี ทั้งนี้บริษัทดังกล่าว ไม่ต้องถือราคาตลาดของทรัพย์สินเป็นรายได้หรือรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 74(1) แห่งประมวลรัษฎากร

6. เงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไป เป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษาศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานการศึกษาหรือสถานฝึกอาชีพที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศ(พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 284) ใช้ 11 กรกฎาคม 2538)

7. เงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของตน ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้(ฉบับที่ 60)(พ.ร.ฎ.(ฉบับที่ 288) ใช้ 7 ธันวาคม 2538)

8. เงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ให้แก่หน่วยงานของรัฐหรือเอกชน

ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 3) และ (ฉบับที่ 4) (พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 297) ใช้ 26 กรกฎาคม 2539)

9. รายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

10. รายได้จากประกอบกิจการในประเทศที่มีอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย

5.2 ประเด็นทางด้านทรัพย์สินและหนี้สิน

การตีราคาสินทรัพย์และหนี้สิน ที่มีผลทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนจากการตีราคาดังกล่าว ให้ถือว่ากำไรหรือขาดทุนนั้นเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชี แต่การตีราคาสินทรัพย์และหนี้สินทางบัญชี อาจจะไม่สอดคล้องหรือไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีก็ได้ การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีต้องปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินและหนี้สินในมาตรา 65 ทวิ (3)(5)(6)(7)(8) และมาตรา 74(1) ดังนี้

1. มาตรา 65 ทวิ (3) การตีราคาทรัพย์สินอย่างอื่นที่ไม่ใช่สินค้าคงเหลือ ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใด มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้ยังคงหักตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

2. มาตรา 65 ทวิ (5) การตีราคาเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปที่มีใช้ธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่น ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย ได้คำนวณไว้และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(2) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่น ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมา หรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามราคาตลาด ในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

3. มาตรา 65 ทวิ (6) การตีราคาสินค้างเหลือ ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา บัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคา สินค้างเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนดังกล่าว เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามหลักการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะ ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ ได้

4. มาตรา 74(1) การตีราคาทรัพย์สิน ณ วันเลิกกิจการ ควบกิจการ หรือโอนกิจการ ให้การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเป็นตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 66 เว้น แต่

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาด ในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากัน ถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่ เพียงเท่าที่ระยะเวลามูลค่า ต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิก และมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้นให้ตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกและให้นำความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

5.3 ประเด็นทางด้านรายจ่าย

5.3.1 ประเภทของรายจ่ายในทางภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. รายจ่ายในการดำเนินงาน(Operating Expenditure)
2. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure)

รายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ให้ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนห้ามหักเป็นค่าใช้จ่าย แต่ให้หักเป็นค่าเสื่อมราคาหรือค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ(2) แห่งประมวลรัษฎากร

5.3.2 เงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณรายจ่าย

รายจ่ายที่นำมารวมคำนวณกำไรทางบัญชี อาจมีทั้งรายการรายจ่ายที่สอดคล้องและไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีต้องปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณรายจ่ายในมาตรา 65 ทวิ (1) (2) (7) (8) และ (9) ดังนี้

1. มาตรา 65 ทวิ (1) รายจ่ายที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ศรี (1) – (20) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร (รายจ่ายต้องห้าม)

2. มาตรา 65 ทวิ (2) การหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดย พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.3/2537 ประกอบ)

การหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา

3. มาตรา 65 ทวิ (7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ นั้นเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทหรือชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

4. มาตรา 65 ทวิ (8) ถ้าราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา

5. มาตรา 65 ทวิ (9) การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2534) แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายใดได้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

5.3.3 เงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามโดยแท้ หรือเป็นรายจ่ายที่มีใช้รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ซึ่งโดยทั่วไปรายการรายจ่ายประเภทนี้ ผู้ประกอบกิจการมิได้นำมาถือเป็นรายจ่ายอยู่แล้ว ได้แก่

1. สรรงทุกชนิด เช่น สรรงตามกฎหมายหรือสรรงทั่วไป (รายการจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายได้เฉพาะกิจการประกันชีวิต กิจการประกันวินาศภัย และกิจการธนาคาร บริษัทเงินทุน หลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ เท่านั้น) (มาตรา 65 ตรี(1))
2. เงินสมทบกองทุน เช่น กองทุนเพื่อใช้คืนเงินกู้ยืม กองทุนสำรองเลี้ยงชีพฯ ในส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย (มาตรา 65 ตรี(2))
3. รายจ่ายมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิซึ่งมีหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) (มาตรา 65 ตรี(3))
4. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน เว้นแต่การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม (มาตรา 65 ตรี(5))
5. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ กรณียอดภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อและภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน(มาตรา 65 ตรี(6))
6. การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือเงินถอนทุน (มาตรา 65 ตรี(7))
7. รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายการจ่ายจริง (มาตรา 65 ตรี(9))
8. ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สิน ซึ่งบริษัทเป็นเจ้าของและใช้เอง (มาตรา 65 ตรี(10))
9. ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง (มาตรา 65 ตรี(11))
10. ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลเสียหายดังกล่าวนี้ให้ถือเป็น รายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตกลงกับผู้รับประกันหรือผู้ค้ำประกันได้ หรือผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน (มาตรา 65 ตรี(12))
11. รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือกิจการ โดยเฉพาะ(มาตรา 65 ตรี(13))
12. รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ(มาตรา 65 ตรี(14))

13. ค่าของทรัพย์สินหรือสิทธิที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ (มาตรา 65 ตรี(16))

5.3.4 เงื่อนไขเกี่ยวกับรายการจ่ายตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่เป็นรายการจ่ายที่ต้องห้ามโดยผลของกฎหมาย ซึ่งโดยปกติทั่วไปผู้ประกอบการนำรายการจ่ายประเภทนี้ มาถือเป็นรายการจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี แต่เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรเป็นไปในทางเดียวกัน หรือเป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงกำหนดห้ามมิให้นำรายการจ่ายดังกล่าวมาถือเป็นรายการจ่ายทางภาษีอากร ได้แก่

1. เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533) (มาตรา 65 ตรี(2))

2. ค่ารับรองหรือค่าบริการในส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด โดยกฎกระทรวงเว้นแต่ค่ารับรองที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 143 พ.ศ.2522 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 222 พ.ศ.2542) (มาตรา 65 ตรี(4))

3. เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญา และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากฐานกำไรสุทธิ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร (มาตรา 65 ตรี(6))

4. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่พึงชำระ ได้แก่ ภาษีขายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้เรียกเก็บหรือออกให้บุคคลอื่น (มาตรา 65 ตรี(6ทวิ))

5. เงินเดือนของผู้ถือหุ้น เฉพาะในส่วนที่จ่ายเกินสมควรเว้นแต่ส่วนที่จ่ายไม่เกินไปสมควรซึ่งพิจารณาจากหน้าที่ตำแหน่งงานที่มอบหมาย ความรู้ ความสามารถประสบการณ์หรือโดยต้องเทียบเคียงกับกิจการอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน (มาตรา 65 ตรี(8))

6. รายการจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปที่สามารถกำหนดจำนวนแน่นอนได้ (มาตรา 65 ตรี(9))

7. ค่าของทรัพย์สินและรายการจ่ายเกี่ยวกับการซื้อ หรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 65 ตรี(15))

8. ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง ทั้งนี้ยอมให้ถือเป็นรายการจ่ายเฉพาะเมื่อมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจริงเนื่องจากการจำหน่ายโอนหรือทำลาย (มาตรา 65 ตรี(17))

9. รายการจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ (มาตรา 65 ตรี(18))

10. รายการจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว (ไม่ว่าจะกำหนดจ่ายจากกำไรสุทธิหรือกำไรขั้นต้น) เว้นแต่กำหนดจ่ายจากฐานอื่นที่มีกำไรที่ได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65 ตรี(19))

11. รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกันที่ระบุไว้ข้างต้น ซึ่งจะกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (มาตรา 65 ตรี(20)) ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 315) พ.ศ.2540 ซึ่งกำหนดรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ ได้แก่

- มูลค่าต้นทุนรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท ทั้งนี้ไม่ว่าจะได้มาโดยการซื้อ เช่าซื้อ หรือรับโอนก็ตาม
- ค่าเช่ารถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เฉพาะส่วนที่เกินคันละ 36,000 บาทต่อเดือน หรือ 1,200 บาทต่อวัน (รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)

5.3.5 รายจ่ายที่กฎหมายยอมให้หักเพิ่มขึ้น

1. ผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากร ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร
2. ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเครื่องมือและอุปกรณ์ในการวิจัยและพัฒนาที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 28 กันยายน 2534 เป็นต้นมาโดยให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดตามปกติ ทั้งนี้สำหรับเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่มีได้ใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ ไม่เคยผ่านการใช้งานมาก่อน มีอายุการใช้งานตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป มีมูลค่าไม่ต่ำกว่า 100,000 บาท
3. บริษัทที่เป็นเจ้าของอาคาร สถานที่ ยานพาหนะ หรือบริการสาธารณอื่นๆ ซึ่งได้จัดอุปกรณ์ที่อำนวยความสะดวกโดยตรงแก่คนพิการตามมาตรา 17(1) แห่งพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ.2534 มีสิทธิหักเงินค่าใช้จ่ายเป็นสองเท่าของเงินที่เสียไปเพื่อการนั้นนอกจากกำไรสุทธิของปีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร (มาตรา 18 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ.2534 ใช้บังคับ 23 พฤษภาคม 2535)
4. บริษัทเจ้าของสถานประกอบการเอกชนซึ่งรับคนพิการเข้าทำงานตามมาตรา 17(2) แห่งพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ.2534 มีสิทธินำเงินค่าจ้างที่จ่ายให้แก่คนพิการ มาหักเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรได้เป็นสองเท่าของจำนวนที่จ่ายจริง (มาตรา 18 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ พ.ศ.2534 ใช้บังคับ 23 พฤษภาคม 2535)
5. รายจ่ายที่ยอมให้หักเพิ่มขึ้นในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

สิทธิและประโยชน์ทางภาษีสรรพากรสำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน(ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 ให้สิทธิและประโยชน์ทางภาษีสรรพากร สรุปได้ ดังนี้

1. มาตรา 31 ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม มีกำหนดเวลาตามที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องไม่น้อยกว่าสามปีแต่ไม่เกินแปดปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

รายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่งให้รวมถึงรายได้จากการจำหน่ายผลพลอยได้ และรายได้จากการจำหน่ายสินค้าสำเร็จรูป ตามที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นสมควร

ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุน ในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้น ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดกำหนดเวลานั้น โดยจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้

หมายเหตุ ตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2544 คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดหลักเกณฑ์ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลใหม่ตาม ป.12/2544 ลงวันที่ 7 ธันวาคม 2544 โดยระบุในมาตรา 31 วรรคหนึ่ง ใหม่ ดังนี้ ให้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมรวมกัน ไม่เกินร้อยละ 100 ของเงินลงทุนไม่รวมที่ดินและทุนหมุนเวียน มีกำหนดเวลา 3 – 8 ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้น

2. มาตรา 33 ค่าแห่งกู้ยืม ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริม ตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการให้ได้รับยกเว้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดระยะเวลาห้าปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

3. มาตรา 34 เงินปันผลจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 31 ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น

4. มาตรา 35(2) การลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากการลงทุนในอัตราร้อยละห้าสิบของอัตรากำหนดปี โดยนับจากวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาตาม

มาตรา 31 วรรคหนึ่ง หรือนับจากวันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมในกรณีที่ผู้ได้รับการส่งเสริมไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

5. มาตรา 35(3) การอนุญาตให้หักค่าขนส่ง ค่าไฟฟ้า และค่าประปาสองเท่าของจำนวนเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้เสียไป เป็นค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามเงื่อนไข วิธีการ และระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

6. มาตรา 35(4) การอนุญาตให้หักเงินที่ผู้ได้รับการส่งเสริมลงทุน ในการติดตั้งหรือก่อสร้างสิ่งอำนวยความสะดวก ในการประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการพิจารณากำหนดจากกำไรสุทธิ รวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละสิบห้าของเงินที่ลงทุนแล้วในการนั้น โดยผู้ได้รับการส่งเสริมจะเลือกหักจากกำไรสุทธิของปีใดปีหนึ่งหรือหลายปีก็ได้ ภายในสิบปีนับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการลงทุน ทั้งนี้ นอกเหนือไปจากการหักค่าเสื่อมราคาตามปกติ

7. มาตรา 36(4) การอนุญาตให้หักเงินได้พึงประเมิน ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นจำนวนเท่ากับร้อยละห้าของรายได้ที่เพิ่มขึ้นจากปีก่อนจากการส่งออก ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลผลิตที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบ โดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศ ทั้งนี้ตามเงื่อนไข วิธีการและระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด

กระบวนการตรวจสอบภาษีอากรเฉพาะประเด็นภาษีเงินได้นิติบุคคล⁸

ขั้นตอนที่ 1 รับเรื่องและจัดเตรียมข้อมูล

เมื่อได้รับคำร้องหรือข้อมูล ซึ่งเป็นรายที่ส่วนวางแผนและประเมินผลกำหนดประเด็นให้ตรวจสอบพร้อมส่งเรื่องมาให้ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษีดำเนินการนั้น ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษีจะดำเนินการดังนี้

1. ออกหนังสือเชิญพบ เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีส่งมอบบัญชีและเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องซึ่งเห็นว่าจำเป็นต้องใช้ประกอบการตรวจสอบตามประเด็นที่ตรวจสอบ

2. กรณีการตรวจสอบจำเป็นต้องไปดูข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ ณ สถานประกอบการ ให้จัดทำหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบด้วย

3. การไต่สวนผู้เสียภาษี

3.1 การเตรียมตัวก่อนการไต่สวน มีแนวทางดำเนินการ ดังนี้

⁸ กองฝึกอบรม กรมสรรพากร, เอกสารประกอบการอบรมวิชาการตรวจสอบภาษี (กรุงเทพฯ : มีนาคม 2545), หน้า 3-024 - 3-033

3.1.1 เตรียมเอกสารหลักฐานข้อมูลต่างๆ ที่มีอยู่แล้วที่เกี่ยวกับผู้เสียหาย เช่น แบบแสดงรายการต่างๆ คือ แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ และแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล พร้อมงบการเงิน

3.1.2 เตรียมเอกสารหลักฐานข้อมูลจากแหล่งภายนอกที่เกี่ยวกับผู้เสียหาย เช่น หลักฐานจากผู้ผลิต หลักฐานจากหน่วยงานราชการหรือรัฐวิสาหกิจ ข่าวสารต่างๆ ที่เกี่ยวกับผู้เสียหายทางหนังสือพิมพ์ วิทยุ โทรทัศน์ หนังสือกล่าวหาแจ้งความ เป็นต้น

3.1.3 วิเคราะห์แบบแสดงรายการของผู้เสียหาย รวมถึงบุคคลและงบกำไรขาดทุน หมายเหตุประกอบงบการเงิน ตลอดจนความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อตั้งประเด็นในการไต่สวนข้อเท็จจริง

3.1.4 ศึกษาระเบียบ คำสั่ง ข้อหารือ และกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยให้เตรียมไว้สำหรับประกอบการอ้างอิงการตรวจสอบ

3.1.5 ศึกษาลักษณะทั่วไปเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของผู้เสียหาย เช่น กิจการหลักที่ดำเนินการ ขนาดกิจการ สถานที่ประกอบธุรกิจ จำนวนสาขา การจดทะเบียนนิติบุคคล ทะเบียนพาณิชย์ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ จำนวนทุนจดทะเบียน ผลการดำเนินงาน เป็นต้น

3.1.6 เตรียมประเด็นที่จะต้องทำการไต่สวนไว้ก่อน เพื่อไม่ให้หลงลืมหรือสับสน โดยเฉพาะประเด็นที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบ หรือประเด็นที่ยังไม่ชัดเจนและยากต่อการเข้าใจ

3.2 การไต่สวนเบื้องต้น เมื่อผู้เสียหายได้รับหมายเรียกและมาพบให้ทำการไต่สวนเบื้องต้น ซึ่งมีแนวทางดำเนินการ ดังนี้

3.2.1 ไต่สวนสถานะผู้เสียหาย

ก. ประเภทนิติบุคคล - บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

ข. ภูมิลำเนาของนิติบุคคล วันจดทะเบียน สถานที่จดทะเบียน ทุนจดทะเบียนและทุนที่เรียกชำระแล้ว รายชื่อกรรมการ ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วน

ค. ความรับผิดชอบและผู้มีอำนาจ ในการจัดการของผู้เสียหาย เช่น กรรมการผู้จัดการและผู้มีอำนาจลงนามผูกพันตามข้อบังคับที่จดทะเบียนไว้ กับกระทรวงพาณิชย์ และการประทับตรา รวมทั้งหุ้นส่วนจำกัดความรับผิด และหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิด

ง. สถานที่ตั้งสถานประกอบธุรกิจแห่งใหญ่ สาขา โรงงาน หรือโกดังเก็บสินค้า รวมทั้งจำนวนสถานที่ดังกล่าว

3.2.2 ใต้สวนการค้าดำเนินกิจการทั่วไป

- ก. ประเภทกิจการที่ดำเนินการ และกิจการหลัก
- ข. ประเภทรายได้และรายได้หลัก
- ค. ประเภทหรือชนิดสินค้าที่ขายหรือให้บริการ
- ง. ลูกค้าทั่วไป ลูกค้ารายใหญ่ และลูกค้าประจำ
- จ. ผู้ขายสินค้ารายใหญ่ และผู้ขายสินค้าประจำ
- ฉ. ธุรกิจที่เกิดขึ้นกับบริษัทแม่หรือบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
- ช. ธนาคารหรือสถาบันการเงินที่ติดต่อประจำ และที่ใช้บริการทั่วไป
- ซ. ประเภทรายจ่าย และรายจ่ายที่สัมพันธ์กับรายได้ส่วนใหญ่
- ณ. จำนวนวันทำการปกติ และเวลาทำการปกติของผู้เสียภาษี

3.2.3 ใต้สวนวิธีการและขั้นตอนในการดำเนินการโดยละเอียด

ก. ใต้สวนวิธีดำเนินการในแต่ละประเภทกิจการที่ประกอบ โดยคำนึงถึงข้อมูลที่มีอยู่ หรือจากการสังเกตการณ์ตามขั้นตอนเตรียมตัวก่อนการใต้สวน เพื่อเปรียบเทียบกับ การใต้สวนข้อเท็จจริงจากผู้เสียภาษี

ข. กรณีกิจการซื้อมาขายไป ควรใต้สวนข้อมูลเกี่ยวกับการให้ส่วนลด เงินสด ส่วนลดการค้า การขนส่งสินค้า ตลอดถึงช่วงเวลาและประเภทสินค้าที่มีการขายสินค้าได้สูงกว่าช่วงเวลาปกติ ราคาขายต่อหน่วย ปริมาณการซื้อสินค้าตามปกติ ความถี่ในการซื้อสินค้า ช่วงเวลาที่มีการซื้อสินค้ามาก ส่วนลดหรือเครดิตที่ได้รับจากผู้ขาย เป็นต้น

ค. กรณีกิจการผลิตสินค้า ควรศึกษากระบวนการผลิตของกิจการนั้น และประเภทของเครื่องจักรที่ใช้ จำนวนเครื่องจักร และกำลังการผลิตของแต่ละเครื่อง ชนิดหรือ ประเภทของวัตถุดิบที่ใช้ ขั้นตอนการผลิตตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งเป็นสินค้าสำเร็จรูป รวมถึงสูตรที่ใช้ในการผลิต อัตราส่วนผสมของวัตถุดิบต่อสินค้าสำเร็จรูปที่ได้ อัตราการสูญเสีย เป็นต้น

ง. กรณีกิจการให้บริการ ควรใต้สวนเกี่ยวกับสัญญาการให้บริการ รวมตลอดถึง เครื่องมือ อุปกรณ์และวัสดุที่ใช้ในการบริการ ขั้นตอนในการบริการ ตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งเสร็จสิ้นการให้บริการ ระยะเวลาในการบริการแต่ละขั้นตอน อัตราค่าบริการแต่ละประเภทและการให้บริการพร้อมกับการขายสินค้า เป็นต้น

3.2.4 ใต้สวนวิธีการปฏิบัติทางบัญชี จากการวิเคราะห์หั่งบดุลและงบกำไร

ขาดทุน

- ก. หลักเกณฑ์การบันทึกรายได้ รายจ่าย : เกณฑ์เงินสด หรือเกณฑ์สิทธิ
- ข. รอบระยะเวลาบัญชี

ค. รายการผิดปกติของงบดุล งบกำไรขาดทุนและวิธีการลงบัญชีรายการดังกล่าวรวมทั้งรายงานของผู้สอบบัญชี และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ง. การคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน

จ. การตีราคาสินค้าคงเหลือ

3.2.5 ใต้ส่วนวิธีการปฏิบัติทางภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร

ก. ภาษีอากรที่กิจการเกี่ยวข้องและปฏิบัติทางภาษีอากร

ข. รายได้ของกิจการ : กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือได้รับการยกเว้นทางภาษีอากร

ค. การหักภาษี ณ ที่จ่ายและการจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ง. สิทธิประโยชน์ที่ได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน

จ. สิทธิพิเศษที่ได้รับตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

3.2.6 ใต้ส่วนเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอื่นๆ ตามที่ได้รับข้อมูลมาเพิ่มเติม หรือตามที่ได้พบเห็น หรือต้องการทราบเพิ่มเติมเป็นรายๆ ไป

4. การจัดทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในการจัดทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรเป็นไปอย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ ให้จัดทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ และเสนอให้หัวหน้าหน่วยงานอนุมัติ แล้วให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบตามประเด็นที่ได้วางไว้ แต่หากพบประเด็นความคิดเพิ่มเติม นอกเหนือแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่วางไว้ให้ปรับปรุงแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบในประเด็นนั้นเพิ่มเติมได้

ขั้นตอนที่ 2 การดำเนินการตรวจสอบ

1. กระทบยอดพิสูจน์ความถูกต้องครบถ้วนของรายได้และรายจ่ายตามแบบ ภ.ง.ด.50 กับงบทดลอง หากแตกต่างกันให้พิสูจน์หาข้อเท็จจริง เพื่อหารายการที่ไม่ตรงกันหรือรายการที่ผิดปกติ

2. การตรวจสอบภาษีเงินได้

2.1 การตรวจสอบด้านรายได้

2.1.1 ต้องทำการตรวจสอบเอกสาร สำเนาใบกำกับภาษีขาย/ใบเสร็จรับเงิน รายงานภาษีขาย สมุดรายวันขาย/สมุดรายวันเงินสด บัญชีแยกประเภททั่วไป รวมถึงบัญชีคุม

สินค้า โดยต้องระบุถึงวิธีที่จะใช้ในการตรวจสอบ และจำนวนเดือนที่จะสุ่มตรวจ หากตรวจพบความผิดในประเด็นสำคัญให้ทำการตรวจสอบโดยละเอียดทั้งปี

2.1.2 จัดทำกระดาษทำการเป็นรายเดือน จากบัญชีแยกประเภทรายได้ต่างๆ เพื่อกระทบยอดเปรียบเทียบกับยอดตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ หากยอดเปรียบเทียบไม่ตรงกันให้หาสาเหตุและทำการไต่สวนข้อเท็จจริง

2.1.3 กรณีผู้เสียภาษีมียุทธวิธีที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้จัดทำกระดาษทำการเป็นรายเดือนภาษีจากแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ เพื่อกระทบยอดเปรียบเทียบกับยอดรายได้ตามบัญชีแยกประเภทรายได้ที่นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะหากยอดเปรียบเทียบไม่ตรงกันให้ชี้แจงว่าเป็นหลักเกณฑ์วิธีการปฏิบัติทางบัญชี หรือเนื่องจากสาเหตุอื่นและทำการไต่สวนข้อเท็จจริง

2.1.4 องค์ประกอบที่จะตรวจสอบเพิ่มเติม

ก. ตรวจสอบสัญญาและเงื่อนไขในสัญญาที่ก่อให้เกิดรายได้

ข. กรณีผู้ผลิตให้ตรวจสอบจำนวนและประเภทเครื่องจักร และอัตราค่าจ้างการผลิต เพราะถ้ามีเครื่องจักรและค่าจ้างการผลิตสูง ปริมาณการผลิตจะมีมาก ทำให้ยอดขายมาก รวมทั้งพิจารณาข้อเท็จจริงอื่นๆประกอบด้วย

ค. พิจารณาจำนวนภาชนะบรรจุที่ใช้ ถ้าใช้มากแสดงว่าปริมาณการผลิตและบรรจุภาชนะขายมาก ก่อให้เกิดรายได้มากขึ้น ให้เปรียบเทียบความสัมพันธ์ระหว่างรายได้ที่ยื่นกับปริมาณการผลิต และสามารถคำนวณหาปริมาณการขายเทียบกับสินค้าได้

ง. ข้อมูลจากการไต่สวนการดำเนินการ โดยละเอียดจากผู้เสียภาษีไว้ก่อนแล้ว

จ. ความถูกต้องของรายได้ค้างรับที่ตั้งไว้

ฉ. รายได้อื่นๆ เช่น การบันทึกรายได้จากดอกเบี้ยรับ เงินปันผล รายได้จาก การจองทรัพย์สิน เศษวัสดุ สินค้าพลอยได้ รายได้จากเงินชดเชย ค่าสินไหมทดแทนและการเสียภาษี

2.2 การตรวจสอบด้านรายจ่าย

2.2.1 การตรวจสอบต้นทุน ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตและต้นทุนขาย โดยต้องตรวจสอบ ใบกำกับภาษีซื้อ/ใบเสร็จรับเงิน รายงานภาษีซื้อ สมุดรายวันซื้อ/สมุดเงินสดจ่าย บัญชีแยกประเภท รวมทั้งรายงานสินค้าสำเร็จรูปและวัตถุดิบคงเหลือ โดยจัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่จะสุ่มตรวจ และวิธีการตรวจสอบต้นทุน

2.2.2 จัดทำกระดาษทำการเป็นรายเดือนจากบัญชีแยกประเภทต้นทุนต่างๆ เพื่อ
 กระทบยอดเปรียบเทียบกับยอดตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ หากยอดเปรียบเทียบไม่ตรงกัน
 ให้วิเคราะห์หาสาเหตุและได้สวนข้อเท็จจริง

2.2.3 ตรวจสอบรายจ่ายในการขายและบริหาร

ก. ตรวจสอบรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการวิเคราะห์หั่งบกำไรขาดทุน ให้ระบุรายจ่าย
 ประเภทนั้นๆ และตรวจสอบอย่างละเอียด

ข. สุ่มตรวจสอบรายจ่ายประเภทอื่นๆ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของ
 เอกสารหลักฐาน และความสัมพันธ์ในการคำนวณกำไรสุทธิ

ค. ตรวจสอบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ผู้เสียภาษีถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ เช่น มี
 หลักฐานครบถ้วนถูกต้องตามจำนวนเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย

ขั้นตอนที่ 3 การรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร

เมื่อเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ให้สรุปผลการตรวจสอบเสนอ
 ผู้บังคับบัญชาดังนี้

1. ไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อยุติการตรวจสอบ และแจ้งผล
 การตรวจสอบให้ส่วนวางแผนและประเมินผลดำเนินการต่อไป

2. พบประเด็นความผิด ให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

2.1 กรณีที่ผู้เสียภาษียอมรับผลการตรวจสอบ

กรณีที่ได้รับคืนเงินภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืน หรือกรณีต้องชำระภาษีอากร
 เพิ่มเติมหรือลดผลขาดทุน และได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีปรับปรุงให้ถูกต้องแล้ว ให้เสนอ
 ผู้บังคับบัญชา เพื่อเสนอยุติผลการตรวจสอบ

เมื่อได้รับอนุมัติผลการตรวจสอบแล้วให้แจ้งผลการตรวจสอบให้ส่วนกรรมวิธี
 และคืนภาษีเพื่อดำเนินการต่อไป

หากผู้เสียภาษียอมรับผลการตรวจสอบแต่ไม่ยอมชำระภาษีเพิ่มเติม และไม่ยื่น
 แบบแสดงรายการปรับปรุงภาษีให้ถูกต้อง ให้ออกหมายเรียกตรวจสอบทุกประเภทภาษีอากร ตาม
 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540

2.2 กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยอมรับผลการตรวจสอบ

กรณีที่ได้รับคืนภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืน หรือต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมหรือ
 ลดผลขาดทุน ให้ออกหมายเรียกตรวจสอบทุกประเภทภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย
 การตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540

3. ผู้เสียหายไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ ให้ทำการออกหมายเรียกตรวจสอบ
ทุกประเภทภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวล-
รัษฎากร พ.ศ. 2540

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

เสาวนีย์ กลั่นวารินทร์ และคณะ:(2543) ได้ศึกษาเรื่องประเมินประสิทธิภาพประสิทธิผล
การบริหารจัดเก็บภาษีอากร : กรณีศึกษา ศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สรุปผลการวิจัยได้ว่า

1. โครงสร้างกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มี
นโยบายปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานให้มีความรวดเร็วขึ้น มีการกระจายอำนาจในการดำเนินงาน
เพื่อลดขั้นตอนการดำเนินงานและดูแลรับผิดชอบติดตามการเสียภาษีตามประเภทธุรกิจ เพื่อความ
เข้าใจ ความชำนาญในแต่ละธุรกิจเป็นอย่างดี มีผลทำให้ลดต้นทุนการดำเนินงานของผู้เสียภาษี
และของรัฐ ความพอใจในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ มีประสิทธิภาพประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน
แต่ยังมีปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงาน ในด้านบุคลากร เครื่องมือ เครื่องใช้ ไม่เพียงพอ เห็น
ควรมีข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงให้ดีขึ้นเพื่อให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

2. ศึกษาความพอใจของผู้เสียภาษีต่อการปฏิบัติงานของ ศูนย์บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่
จากการวิเคราะห์การสุ่มแบบสอบถามผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมีความพอใจต่อการปฏิบัติงานของศูนย์
บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ อยู่ในระดับปานกลาง

สาโรช ทองประคำ : (2543) นิตกร 6 สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร ได้กล่าวไว้ในหนังสือ
สรรพากรสาสน์ ปีที่ 47 ฉบับที่ 12 ประจำเดือนธันวาคม 2543 ในหัวข้อเรื่อง ระบบภาษีอากรไทย :
อดีต ปัจจุบัน อนาคต ไว้ดังนี้ ปัญหาความยุ่งยากซับซ้อนของระบบภาษีอากรไทยเกิดจากสาเหตุ
ต่างๆ คือ กฎหมายภาษีอากรของไทยมีเป็นจำนวนมาก ทั้งกฎหมายหลักคือประมวลรัษฎากรและยังมี
มีกฎหมายในลำดับรองลงมาอีกจำนวนมากหลายประเภท ปัญหาความไม่แน่นอนในการตีความ
กฎหมายและความถี่ในการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอากร ข้อกำหนดที่ยุ่งยากต่อความเข้าใจและ
ปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อยกเว้นภาษีอากรจำนวนมาก และจำนวนอัตราภาษีมากเกินไป เป็นต้น
สิ่งเหล่านี้ ก่อให้เกิดความซับซ้อนต่อระบบภาษีอากรไทยเนื่องจากทำให้ยากที่จะรับรู้ถึงความมีอยู่
และนำไปใช้อย่างถูกต้อง กล่าวคือ เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นมา ทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่
กรมสรรพากรไม่ทราบว่าจะนำกฎหมายฉบับใดมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงต่างๆที่เกิดขึ้น

การเปลี่ยนแปลงระบบภาษีอากรไทยไปสู่หลักความง่าย กระทำได้โดยการลดจำนวน ข้อยกเว้นภาษีอากร ข้อกำหนดพิเศษทางภาษีอากร และจำนวนอัตราภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ รวมทั้งยกเลิกบทบัญญัติที่ขาดความสมเหตุสมผลกับหลักการภาษีอากรที่ดี ปัจจุบันการดำเนินการ เพื่อจัดปัญหาความซับซ้อนซึ่งเกิดจากกฎหมายภาษีอากร กรมสรรพากรดำเนินการรวบรวมปัญหา ข้อเท็จจริง และการปรับใช้ข้อกฎหมายนำมาอธิบายในรูปคำสั่งกรมสรรพากรที่(ป.) และให้ยก ตัวอย่างง่ายๆ ประกอบทำให้ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เข้าใจหลักเกณฑ์ต่างๆ ทาง กฎหมายมากขึ้น

จากบทความนี้ มีความหมายว่า การกำหนดนโยบายภาษีอากรในปัจจุบันมุ่งเน้นหลัก 3 ประการคือ ความเป็นธรรม ความง่าย ความเป็นกลาง โดยทำให้ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่เข้าใจ กฎเกณฑ์ต่างๆทางกฎหมายมากขึ้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved