

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

1.) แนวทางการกำกับดูแลผู้เสียหายโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน (กลุ่มสำรวจและขยายฐานภาษี สำนักมาตรฐานภาษี กรมสรรพากร : 2544)

มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเหมาะสมตามสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศและจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนให้เป็นปัจจุบัน โดยไม่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง

ทั้งนี้การกำกับดูแล หมายถึง การติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี ผู้ประกอบการให้ชำระภาษีให้ถูกต้องเป็นปัจจุบัน การพิจารณาคืนภาษี การตรวจสอบภาษี รวมทั้งการให้บริการด้านภาษีอากร

ซึ่งหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแล มีดังนี้

1. ให้บริการคำแนะนำด้านภาษีอากรแก่ผู้ประกอบการรายที่ได้รับมอบหมาย
2. ดูแลการชำระภาษีของผู้ประกอบการก่อนและหลังพ้นกำหนดวันยื่นแบบแสดงรายการภาษีทุกประเภท
3. วิเคราะห์ข้อมูลการยื่นเสียภาษีอากรทุกประเภทภาษี
4. ออกตรวจสภาพกิจการของผู้ประกอบการ
5. พิจารณาการขอคืนภาษีของผู้ประกอบการ รวมถึงการพิจารณาความเหมาะสม

ในการคืนภาษี

6. ตรวจสอบภาษีอากรทุกประเภท

2.) หลักเกณฑ์ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจประเภทรับเหมาก่อสร้าง

2.1) การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (กรมสรรพากร, 2548 : ออนไลน์)

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2548 ข้อ 2 และ ข้อ 4.4 ได้กำหนดให้ปฏิบัติเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังนี้

- การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

- การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่ง ประกอบกิจการก่อสร้าง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นต้องนำรายได้ตามส่วนของงานทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

2.2) การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง (กรมสรรพากร, 2548 : ออนไลน์)

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 ข้อ 1 (1) (ค) และ (2) (ข) ได้กำหนดให้ปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ดังนี้

- ผู้รับจ้างต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้ามารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีตาม มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกิดขึ้นในขณะที่ได้รับชำระเงินดังกล่าว ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

- ผู้รับจ้างต้องนำเงินประกันผลงานที่ถูกผู้ว่าจ้างหักจากเงินค่าจ้างแต่ละงวดมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเกิดขึ้นในขณะที่ได้รับเงินค่าจ้างแต่ละงวดตามมาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการจ่ายเงินประกันผลงานคืนให้แก่ผู้รับจ้างผู้รับจ้างต้องไม่ต้องนำเงินประกันผลงานดังกล่าวมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

ซึ่งตามมาตรา 78/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการต้องให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ คือ

(1) การให้บริการนอกจากที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำความผิดไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย (ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ (ข) ได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(2) การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของการบริการที่ทำให้ความรับผิดตามส่วนของการบริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำความผิดไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการ

บริการที่สิ้นสุดลง ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย (ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ (ข) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณี

(4) การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(5) และภายหลังได้มีการโอนสิทธิในบริการอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/1 (2) ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระในการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน สำหรับการให้บริการแก่กระทรวง ทบวง กรม หรือราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ เฉพาะการให้บริการตามสัญญาและมีการชำระราคาค่าบริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรี มีอำนาจกำหนดความรับผิดชอบตาม (1) และ (2) เกิดขึ้นเป็นอย่างอื่นได้

2.3) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย (กรมสรรพากร, 2548 : ออนไลน์)

ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์การหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้
มาตรา 69 ทวิ ภายใต้งบบังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ภาษีหักไว้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 58 และมาตรา 59 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ส่วนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2548 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เฉพาะค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) หรือ (8) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0 โดยเงินได้มาตรา 40 (7) คือเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และเงินได้ 40 (8) คือเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3.0

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 3

ทั้งนี้ ยังกำหนดให้บุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินที่เป็นค่าจ้างทำของให้แก่ผู้รับจ้าง ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมิได้มีสำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็นการถาวรในประเทศไทย หักภาษี ณ ที่จ่ายโดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0

2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ธัญญา ภู่อ่าง (2540) ศึกษาถึงความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการรับเหมาก่อสร้างที่มีต่อภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ประกอบการรับเหมาก่อสร้าง ในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ในระหว่างปี 2541 เฉพาะที่เป็นนิติบุคคล ที่จดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจาก ภาษีขายหักภาษีซื้อ จำนวนทั้งสิ้น 100 ราย จำแนกเป็นบริษัทจำกัดจำนวน 48 ราย และห้างหุ้นส่วนจำกัดจำนวน 52 ราย จากการศึกษาพบว่าโดยภาพรวมแล้วผู้ประกอบการรับเหมาก่อสร้างมีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลาง โดยมีรายละเอียดในแต่ละด้านดังนี้ ผู้ประกอบการรับเหมาก่อสร้างมีความรู้ความเข้าใจในระดับสูงในด้านการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลางด้านการจัดทำรายงาน และเอกสารหลักฐาน ด้านภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมาเครดิตในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ขอลดภาษีและขอเครดิตภาษี และการคำนวณเบี่ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับอาญา

ทองเพียร สันต์บุรุษ (2546) ศึกษาถึงปัญหาที่พบจากการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 1 ในระหว่างปีภาษี 2545 โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากเจ้าหน้าที่สรรพากรผู้ปฏิบัติงานจำนวน 60 คน พบว่ามีจำนวนรายที่ถูกตรวจภาษีจำนวน 61 รายใน 13 ประเภทกิจการ พบประเด็นความผิด 38 ราย ปัญหาที่ตรวจพบมากที่สุดในการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มคือ แจ้งยอดขายขาด รองลงมาคือการนำยอดซื้อต้องห้ามมาใช้ตามมาตรา 82/15 แห่งประมวลรัษฎากร และประเภทกิจการที่ตรวจพบความผิดมากที่สุดคือกิจการผลิตและส่งออกผลิตภัณฑ์เกษตร รองลงมาคือกิจการรับเหมาก่อสร้าง ซึ่งการแก้ไขปัญหาสามารถหาวิธีการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีการกำกับดูแลโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการ สำหรับกิจการที่ตรวจพบ

ความคิดในแต่ละประเด็นตลอดจนตรวจสอบการเสียหายประเภทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องว่าได้ยื่นเสียหายไว้ถูกต้องหรือไม่ พิจารณาจากความเป็นไปได้ของกิจการที่สามารถเสียหายได้โดยผู้เสียหายรู้สึกเต็มใจที่จะเสียหายและคำนึงถึงสภาพความเป็นจริงของกิจการ โดยปฏิบัติตามแนวทางการกำกับดูแลคือต้องชี้แจงแนะนำแนวทางการเสียหายให้ถูกต้องให้ผู้ประกอบการเข้าใจ สำหรับเจ้าหน้าที่ต้องมีการกำกับดูแลเพื่อให้ผู้ประกอบการแสดงรายได้รายจ่ายตามข้อเท็จจริง

รัตนา ตาสุธ (2546) ศึกษาปัญหาในการกำกับดูแลผู้เสียหายโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบันของทีมกำกับดูแลสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของสำนักงานสรรพากรจังหวัดเชียงใหม่จำนวน 60 คน พบว่าการขาดข้อมูลที่เป็มาตรฐานในการประเมินความเหมาะสมในการยื่นเสียหายอากรของผู้เสียหาย การมอบอำนาจของผู้ประกอบการให้สำนักงานบัญชีมาดำเนินการแทน และด้านการพิจารณาคืนภาษีผู้ประกอบการไม่เห็นความสำคัญของการจัดทำบัญชี โดยส่วนใหญ่จะให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดทำและเสียหาย มีปัญหาในระดับมากด้านการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี ด้านการพิจารณาคืนภาษีและด้านการตรวจสอบภาษี อีกทั้งผู้ประกอบการไม่ส่งรายงานเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องภายในกำหนดเวลานัดหมายทำให้การพิจารณาคืนภาษีสล่าช้า ส่วนปัญหาของผู้ประกอบการที่ตรวจพบในระดับมากที่สุดคือไม่เข้าใจหลักเกณฑ์การเสียหายที่ถูกต้อง ระดับมากคือไม่มีบุคลากรที่มีความรู้ด้านภาษีอากร ไม่เห็นความสำคัญของการกำกับดูแลและการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ มีทัศนคติที่ไม่ดีต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ไม่เห็นความสำคัญของการเสียหายให้ถูกต้อง ผู้บริหารกิจการขาดข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ผลการดำเนินงานของกิจการ ไม่มีที่ปรึกษาที่ดีในการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียหายและการจัดทำบัญชีไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

สุมาลี เกตะมะ (2548) ศึกษาประเด็นความคิดที่ตรวจพบจากการตรวจสอบสภาพกิจการ โดยทีมกำกับดูแลผู้เสียหายของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 โดยรวบรวมข้อมูลประเด็นความคิดที่ตรวจพบในระหว่างปี 2546 จากการตรวจสอบสภาพกิจการของทีมกำกับดูแลผู้เสียหายของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 โดยการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กำกับดูแลผู้เสียหายในพื้นที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 จำนวน 40 คน ในปี 2546 และจากแฟ้มข้อมูลรายผู้ประกอบการที่ได้มีการตรวจสอบสภาพกิจการในปี 2546 จำนวน 1,132 ราย จากการศึกษาพบว่าประเภทกิจการที่ตรวจพบความผิดมากที่สุด ได้แก่ กิจการรับเหมาก่อสร้าง ในการตรวจสอบสภาพกิจการรับเหมาก่อสร้าง จำนวน 105 ราย ตรวจพบประเด็นความผิด ร้อยละ 57.14 โดยประเด็นความผิดที่พบมากเป็นอันดับแรกได้แก่ การยื่นขอคชชขาด ร้อยละ 63.03 รองลงมาคือ ประเด็นที่มีภาษีซื้อต้องห้าม ร้อยละ 48.24 และอันดับสามคือประเด็นความผิดจากการจัดทำรายงานผิด ร้อยละ 34.15